



Universidad Nacional  
**Federico Villarreal**

Vicerrectorado de  
INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**"CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN NO CONTEMPLADOS EN EL  
CODIGO TRIBUTARIO, EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL  
PERUANO EN LA DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN  
TRIBUTARIA ENTRE LOS AÑOS 1997 AL 2012"**

MODALIDAD PARA OPTAR EL GRADO:

MAESTRO EN DERECHO

MENCIÓN EN POLÍTICA FISCAL Y TRIBUTACIÓN

AUTOR:

ALIAGA FUENTES RAUL GABRIEL

ASESOR:

DRA. MIRTHA JANET BORJAS GUERRA

JURADOS:

DR. JORGE MIGUEL ALARCON MENENDEZ.

DR. JACOBO ROMERO QUISPE

DR. JOSE VIGIL FARIAS

LIMA-PERÚ

2018

## **DEDICATORIA**

### **Dedicado a:**

Mis padres y familiares, que siempre me recordaban continuar en mis estudios.

**AGRADECIMIENTO:**

A mi asesor por guiarme sobre cómo realizar esta investigación.

## **RECONOCIMIENTO:**

A toda persona, que quien sin importar su nombre, da lo mejor de sí, para el desarrollo de la sociedad.

## RESUMEN

La determinación objetiva de la infracción tributaria permite que la Administración Tributaria realice una rápida labor para poder sancionar cuando corresponda al sujeto que cometa la infracción. Pero desde el punto de vista del Administrado no se le toma en consideración ciertas situaciones que impiden que cumpla con su obligación, a pesar de tener toda la intención de hacerlo, o que esté en la capacidad de hacerlo. La Administración Tributaria, a pesar de que todavía tiene facultad discrecional, para poder sancionar a un sujeto, solamente verifica que la infracción se haya cometido.

El presente trabajo señala entre otras cosas, que a nivel del Tribunal Fiscal, a través de sus resoluciones emitidas, viene apartándose del criterio de la determinación objetiva de la infracción tributaria, por lo que en algunos casos ha aplicado ciertos criterios que se denominan causales eximentes, lo que implica que no se sancione al Administrado. En este sentido, la presente tesis pretende mostrar a través de un análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) cuáles son esas causales eximentes aplicada por el Tribunal Fiscal, no establecidas en el Código Tributario, y en qué circunstancias las ha aplicado, contribuyendo de esta manera a generarse mayor justicia para los administrados.

Finalmente es importante señalar que detrás de lo que pueda aplicar o haya aplicado el Tribunal Fiscal en sus resoluciones existe toda una doctrina, la cual es presentada y analizada en la presente tesis.

**Palabras Claves:** Infracción tributaria, causal eximente, sanción, Tribunal Fiscal, determinación objetiva, incapacidad, minoría de edad, caso fortuito, fuerza mayor.

## ABSTRACT

The “Objective Determination” of the tax violations allows the Tax Authorities do a quick job to punish if the subject commits the offense. But, from the standpoint of the taxpayer, certain situations are not taken into consideration, situations that no permit the taxpayer to fulfill its obligation, despite having every intention of doing so, or that the taxpayer is in the ability to do. The Tax Administration, although to have still discretion to punish a subject, only verifies that the offense was committed.

This paper points out among other things, that at the level of the Tax Court, through its rulings issued, the Tax Court comes away from the criterion of objective determination of the tax offense, so in some cases have applied certain criteria, which are called exculpatory causal, which implies that there are not penalties to administered. In this sense, this thesis aims to show through an analysis of the Tax Court Judgements what of those exculpatory causal were applied by the Tax Court, and in what circumstances were applied, helping to generate greater justice for administered.

Finally, it is important to note that behind what upon or taken to the Tax Court in its decisions there is any doctrine, which is presented and analyzed in this thesis.

**Keywords:** Tax offense, exculpatory causal, penalty, Tax Court, objective determination, disability, minority, acts of God, force majeure.

# ÍNDICE

Página

<b>CARATULA.....</b>	<b>i</b>
<b>DEDICATORIA.....</b>	<b>ii</b>
<b>AGRADECIMIENTO:.....</b>	<b>iii</b>
<b>RECONOCIMIENTO: .....</b>	<b>iv</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>v</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>vi</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>xi</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>13</b>
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>13</b>
<b>1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>13</b>
1.1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA .....	13
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA - PROBLEMAS DE INVESTIGACIÓN .....	15
1.2.1. PROBLEMA PRINCIPAL.....	17
1.2.2. PROBLEMAS SECUNDARIOS .....	17
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	18
1.3.1. OBJETIVO GENERAL.....	18
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	18
1.4. JUSTIFICACIÓN, IMPORTANCIA Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN .....	18
1.4.1. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	18
1.4.2. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
1.4.3. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN .....	19
1.5. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	19
1.5.1. DELIMITACIÓN ESPACIAL.....	19
1.5.2. DELIMITACIÓN SOCIAL .....	20
1.5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL .....	20

<b>CAPÍTULO II .....</b>	<b>21</b>
<b>MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>21</b>
<b>1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>21</b>
1.1. Antecedentes internacionales .....	21
1.2. Antecedentes nacionales .....	22
<b>2. TEORÍAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TEMA .....</b>	<b>24</b>
2.1. LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO: IUS PUNENDI .....	24
2.2. PRINCIPIOS RELACIONADOS A LA POTESTAD SANCIONADORA ADMINISTRATIVA .....	25
2.2.1. Principio de Legalidad .....	25
2.2.2. Principio de Reserva de Ley .....	26
2.2.3. Principio de Responsabilidad .....	27
2.2.4. Principio de Proporcionalidad .....	27
2.2.5. Principio de Non bis in ídem .....	27
2.3. CAUSAS DE EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD .....	28
2.3.1. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN .....	28
2.3.2. CAUSAS DE INIMPUTABILIDAD .....	29
2.3.3. CAUSAS QUE EXCLUYEN LA CULPABILIDAD .....	30
2.3.4. CASO FORTUITO Y LA FUERZA MAYOR .....	31
2.4. NORMAS RELACIONADAS:.....	32
<b>3. BASES TEÓRICAS ESPECIALIZADAS SOBRE EL TEMA .....</b>	<b>38</b>
3.1. INFRACCIÓN TRIBUTARIA .....	38
3.1.1. Ilícito tributario e infracción tributaria .....	38
3.1.2. Naturaleza del ilícito tributario .....	39
3.1.3. Tipos de infracciones tributarias .....	43
3.2. ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA .....	85
3.2.1. Elemento sustancial o Antijuricidad .....	85
3.2.2. Elemento formal o tipicidad .....	87
3.2.3. Responsabilidad o culpabilidad .....	89
3.3. CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN .....	92
3.3.1. Causales eximentes de sanción contemplados en el Código Tributario .....	92

3.3.2. Causales eximentes de sanción no contemplados en el Código Tributario.....	94
3.4. NORMAS RELACIONADAS:.....	94
<b>4. MARCO CONCEPTUAL.....</b>	<b>98</b>
<b>5. HIPÓTESIS Y VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>99</b>
5.1. HIPÓTESIS GENERAL .....	99
5.2. HIPÓTESIS SECUNDARIAS.....	99
5.3. VARIABLES (DEFINICIÓN CONCEPTUAL Y OPERACIONAL).....	100
<b>CAPITULO III .....</b>	<b>102</b>
<b>MÉTODO.....</b>	<b>102</b>
<b>1. TIPO Y NIVEL DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>102</b>
1.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	102
1.2. NIVEL DE INVESTIGACIÓN .....	102
<b>2. MÉTODO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>103</b>
2.1. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN .....	103
2.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....	104
<b>3. ESTRATEGIA DE PRUEBA DE HIPÓTESIS .....</b>	<b>104</b>
<b>4. POBLACIÓN Y MUESTRA DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>105</b>
4.1. Población.....	105
4.2. Muestra .....	105
<b>5. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS .....</b>	<b>105</b>
5.1. Técnicas .....	106
5.2. Instrumentos de recolección de datos.....	106
5.3. Validez y Confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos.	106
<b>6. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS .....</b>	<b>108</b>
6.1. PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS .....	108
6.2. ANÁLISIS DE DATOS .....	109
<b>CAPÍTULO IV .....</b>	<b>110</b>
<b>PRESENTACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS .....</b>	<b>110</b>

<b>1. ANÁLISIS DE TABLAS Y GRÁFICOS .....</b>	<b>110</b>
<b>CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS GENERAL:.....</b>	<b>143</b>
<b>CONTRASTACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS SECUNDARIA: .....</b>	<b>144</b>
<b>CONTRASTACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS SECUNDARIA:.....</b>	<b>145</b>
<b>CAPITULO V .....</b>	<b>147</b>
<b>DISCUSION.....</b>	<b>147</b>
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>149</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>152</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>154</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>156</b>
<b>MATRIZ DE CONSISTENCIA .....</b>	<b>158</b>
<b>INSTRUMENTOS:.....</b>	<b>159</b>
<b>FICHA TÉCNICA DEL CUESTIONARIO DE ANÁLISIS DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL.....</b>	<b>160</b>

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación es denominado “CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN NO CONTEMPLADOS EN EL CODIGO TRIBUTARIO, EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL PERUANO EN LA DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA ENTRE LOS AÑOS 1997 AL 2012”, cuyo tema de análisis fue escogido, debido a que ha suscitado mi atención el hecho que se adopte en el régimen de infracciones y sanciones tributarias, un sistema de determinación objetiva, pero que sin embargo el Tribunal Fiscal en algún momento aplicó otros criterios no establecidos en el Código Tributario.

La finalidad que persigue el presente trabajo es determinar en qué casos el Tribunal Fiscal se ha apartado de la determinación objetiva establecida por el Código Tributario, por lo que la importancia del mismo radica en establecer ciertas consideraciones similares a temas similares. La trascendencia del mismo, radicará en el conocimiento de la doctrina sobre la forma de determinación de la infracción, partiendo desde el ilícito en materia penal, en materia administrativa sancionadora para finalmente arribar al tema tributario sancionador. Asimismo, la determinación de la aplicación por parte del Tribunal Fiscal, de causales eximentes, no establecidos por el Código Tributario, conllevarán a establecer su posible aplicación a nuevos casos, y consecuentemente el rediseño de lo planteado por el Código Tributario.

Por tanto, el problema fundamental dado en el presente caso es investigar cuáles son las causales eximentes de sanción (no establecidos en el Código Tributario) empleados por el Tribunal Fiscal Peruano para la determinación de la infracción tributaria, entre los años 1997 al 2012. Asimismo, deriva de dicho problema los siguientes planteamientos o problemas específicos:

¿De qué manera la incapacidad por minoría de edad es empleada por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012?

¿De qué manera el caso fortuito y la fuerza mayor son empleados por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012?

Por ende, a fin de lograr determinar los resultados de la investigación, es necesario plantear los objetivos que ha de perseguirse, siendo los siguientes: Determinar las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012. Adicionalmente se buscará determinar de qué manera las causales eximentes como la incapacidad por minoría de edad, el caso fortuito y la fuerza mayor son empleados por el Tribunal Fiscal Peruano, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

Se propone, a raíz de estos objetivos y luego de planteados los problemas, las siguientes hipótesis: Que, las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, son la incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito y fuerza mayor. Además, estas causales eximentes de incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito por fuerza mayor son empleados por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria ente los años 1997 al 2012.

Para la realización de los objetivos se realizó una revisión bibliográfica sobre el tema, así como revisión de casos jurisprudenciales, el cual sienta bases para poder tomarse en cuenta las hipótesis planteadas. Es así que se realiza un estudio utilizando el método descriptivo, para lo cual se emplea la técnica descriptiva, utilizando un cuestionario de análisis de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, tomando en cuenta que la población a considerar fue tomada en forma aleatoria siendo un total de 58 resoluciones del Tribunal, siendo dicho total la muestra a analizar.

## **CAPÍTULO I**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

##### **1.1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA**

El artículo 165º del Código Tributario Peruano establece que, (Decreto Legislativo N° 816, 1996) “la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos”.

De lo establecido en nuestro Código Tributario verificamos que no se toma en cuenta la intención del sujeto, ni alguna causal que pueda eximir de sanción a quien comete la infracción sino solamente se evalúa el hecho ilícito por el resultado producido.

Al haberse solamente establecido la determinación en forma objetiva de la infracción no se ha tomado en cuenta el tipo de responsabilidad proveniente de este tipo de determinación objetiva, por lo que tampoco se toma en consideración si esta responsabilidad es también o no objetiva, por lo que en determinadas situaciones sería injusta la aplicación de la sanción, sin verificar si se ha dado alguna causal que pueda eximir de la responsabilidad a quien cometió una infracción en estas condiciones.

Si bien la legislación en esta materia es precisa y no toma en cuenta otros aspectos ya sea subjetivos y asimismo no toma en cuenta otras condiciones como el de la responsabilidad, se produce, pero a través de

las resoluciones del Tribunal Fiscal mayores alcances que los dados por la normativa, los que toman en cuenta precisamente algunas causales eximentes, no contemplados en el Código Tributario y analizan la responsabilidad en la persona que comete una infracción.

Al mantenerse ciertos criterios no contemplados por el Código Tributario y siendo aplicados por el Tribunal Fiscal, podría producirse una incongruencia en materia del Derecho, ya que se vendría aplicando algo distinto de lo establecido por la ley, que traería como consecuencia atentar contra la seguridad jurídica, debido a que no se sabría criterios precisos, normalmente establecidos por ley, sobre los que se va a resolver un caso concreto.

Es en consecuencia que la investigación ha de comprender en qué casos el Tribunal Fiscal ha tomado en cuenta ciertas causales eximentes, apartándose de lo instituido por el Código Tributario, el cual específicamente en el régimen de infracciones y sanciones tributarias, indica un sistema de determinación objetiva.

Dentro del mundo del Derecho, existe una división entre lo que plantea el Derecho Penal, y lo que actualmente se está llamando un Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Tributario; de tal manera que en el caso de los primeros consideran que para la determinación de un ilícito administrativo, o de un delito, tiene que establecerse y verificarse la parte subjetiva, es decir hacer un análisis del “mundo interno” de quien comete la infracción administrativa, a la vez que analizan y precisan algunas causales que eximen de responsabilidad a quien comete un ilícito y en su caso el delito. Por otro lado, tenemos al Derecho Tributario, que, en materia de determinación de la infracción, por lo menos en nuestro código establece que la determinación es de carácter objetiva.

Debiendo profundizar sobre lo que está establecido tanto en la norma de carácter Penal, como la de carácter Administrativo – Tributario, se debe analizar primero, qué causales eximentes de sanción fueron tomados

por el Tribunal Fiscal en la determinación de la infracción tributaria, analizando las diversas teorías que existen al respecto.

Adicionalmente es menester precisar las razones por las cuales el Tribunal Fiscal empleó o no dichas causales eximentes, por lo que se establecería, como éstas influirían positiva o negativamente en el aspecto fiscal, específicamente en la determinación de la infracción tributaria.

Finalmente, de verificarse que ciertos criterios no contemplados por el Código Tributario son aplicados por el Tribunal Fiscal, el mismo que estaría en contra de lo establecido por la ley, y que atenta contra la seguridad jurídica, debe proponerse en consecuencia una modificatoria al referido Código Tributario, para contemplar los casos que se están presentando en la realidad y mientras tanto, el Tribunal debe aplicar lo dispuesto en la norma, respetando los criterios establecidos en la misma.

## **1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA - PROBLEMAS DE INVESTIGACIÓN**

Nuestro Código Tributario, precisa que (Decreto Legislativo N° 816, 1996) “la infracción será determinada en forma objetiva”, es decir que no se toma en cuenta ninguna causal eximente, sino solamente se evalúa el hecho ilícito por el resultado producido.

(Gamba, 2003, págs. 24-26) Nos indica que [tanto la Administración Tributaria como algunos precedentes del Tribunal Fiscal, vienen sosteniendo en forma reiterada que en materia sancionadora administrativa Tributaria la responsabilidad es objetiva, en tanto que se atiende exclusivamente al resultado de una conducta – que vulnera una norma tributaria determinada-, sin interesar si al contribuyente se le pudo exigir una conducta distinta de la que realmente llevó a cabo]...

Él opina que un sistema de responsabilidad objetivo en materia sancionadora tributaria, vulnera garantías y derechos fundamentales, pues, según sostiene, la Constitución peruana exige que la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) debe analizarse teniendo en cuenta los principios del Derecho Penal, en los que la culpabilidad cumple un papel importantísimo en la determinación del ilícito; por lo que debe según su opinión desterrarse cualquier sanción tributaria que atienda exclusivamente al resultado de la conducta y que la Administración Tributaria debe acreditar la culpabilidad del sujeto – aunque sea a título de mera negligencia – para la aplicación de la sanción.

Otra opinión que hay que conocer, dada dentro de sus varios artículos, al precisarnos que la norma establecida en el artículo 165º de nuestro Código Tributario, es la que manifiesta (Bravo, 2006): “la determinación objetiva de infracciones, colisiona frontalmente con el principio de razonabilidad, el cual exige tanto la existencia de intencionalidad como la relación entre la sanción y el perjuicio causado. En un estado democrático, no tiene cabida un régimen sancionador como el indicado, pues la exigencia de culpabilidad surge directamente de principios constitucionales como el de seguridad jurídica y el de respeto a la dignidad de la persona, por lo que el ejercicio de la potestad sancionadora no puede prescindir de tales consideraciones”.

De la misma forma, se precisa cuáles son los principios que rigen la regulación de las infracciones tributarias en nuestro sistema, de tal manera que entre ellas mencionan al Principio de Culpabilidad, indicando que es un “principio de orden penal (artículo VII del Título Preliminar del Código Penal), no recogido en el Código Tributario, que por el contrario, en su artículo 165º consagra el principio de objetividad, conforme al cual, las sanciones se determinan de manera objetiva, aunque en cierto modo se consagra vía jurisprudencial, algunas excepciones muy razonables, a esta rígida objetividad (Informativo Caballero Bustamante, 2000).

Dentro del mundo del Derecho, existe una división entre lo que plantea el Derecho Penal, y lo que actualmente se está llamando un Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Tributario; de tal manera que en el caso de los primeros consideran que, para la determinación de un ilícito administrativo, o de un delito, tiene que establecerse y verificarse la parte subjetiva, es decir hacer un análisis del “mundo interno” de quien comete la infracción administrativa y en su caso el delito. Por otro lado, tenemos al Derecho Tributario, que, en materia de determinación de la infracción, por lo menos en nuestro código establece que la determinación es de carácter objetivo.

Es en consecuencia, que nos planteamos el problema de que causales eximentes de sanción son tomados en las resoluciones del Tribunal Fiscal para la determinación de la infracción tributaria, entre los años 1997 y 2012.

#### **1.2.1. PROBLEMA PRINCIPAL**

¿Cuáles son las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal Peruano para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012?

#### **1.2.2. PROBLEMAS SECUNDARIOS**

¿De qué manera la incapacidad por minoría de edad es empleada por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012?

¿De qué manera el caso fortuito y la fuerza mayor son empleados por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012?

### **1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.3.1. OBJETIVO GENERAL**

Determinar las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

#### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Determinar el empleo de la incapacidad por minoría de edad por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

Determinar el empleo del caso fortuito y fuerza mayor por el Tribunal Fiscal Peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

### **1.4. JUSTIFICACIÓN, IMPORTANCIA Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.4.1. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

La investigación tiene como justificación el establecer y determinar qué causales eximentes de sanción se han tomado en cuenta en la determinación de la infracción tributaria por parte del Tribunal Fiscal Peruano, y como esto incide en no tomar en cuenta lo fijado en el artículo 165 del Código Tributario, por lo que no se ha llegado incluso a sancionar a la persona tomando en cuenta una responsabilidad de tipo objetiva. Con este tema se pretende dar un aporte al ámbito Tributario, a fin de poderse tomar en cuenta en el análisis y determinación de una infracción.

En cuanto la justificación legal del presente trabajo, radica en concluir con propuestas de modificación a la legislación peruana, a fin de que específicamente además del artículo 165º, el Código Tributario, que precisa

que la infracción tributaria se determina de manera objetiva, tome en cuenta también causales eximentes.

Se tomará en cuenta asimismo métodos de estudios técnico científicos y análisis documental, a fin de poder evaluar los distintos casos jurisprudenciales presentados a lo largo del periodo escogido.

#### **1.4.2. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

La importancia de la presente investigación es establecer razonamientos de los motivos en los cuales el Tribunal Fiscal se ha apartado de la Determinación Objetiva establecida por el Código Tributario. Así, la importancia radica en establecer ciertas consideraciones similares para temas similares, que conllevarán a establecer su posible aplicación a nuevos casos, y consecuentemente el rediseño de lo planteado por el Código Tributario.

#### **1.4.3. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

Para el desarrollo del presente trabajo, no hay ningún tipo de limitación, por cuanto se cuenta con la capacidad y material al alcance y disposición del investigador a fin de que se pueda realizar un análisis completo y exhaustivo de la legislación peruana, sus implicancias a través de las distintas aplicaciones de dicha norma a nivel administrativo-tributario.

### **1.5. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.5.1. DELIMITACIÓN ESPACIAL**

El estudio del presente tema ha de realizarse en un ámbito nacional, por cuanto se trata de un estudio de la norma y criterios aplicados por el Tribunal Fiscal, que en el caso peruano es una entidad que realiza la aplicación de las normas a nivel nacional, derivando en consecuencia el análisis a una delimitación espacial de esta naturaleza, observándose asimismo el resultado de la aplicación a nivel nacional.

### **1.5.2. DELIMITACIÓN SOCIAL**

La investigación comprenderá a la Sociedad en su conjunto, es decir, de qué manera la normatividad actual afecta o favorece en si a aquellos que son parte importante dentro de una relación jurídico-tributaria, tanto los administrados como el Estado, siendo los primeros aquellos que aportan y el último el directo beneficiario que a su vez vela por el cumplimiento estricto a través de las instituciones especializadas correspondientes.

### **1.5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL**

El estudio conllevará la verificación de un periodo entre 1997 y 2012, debido a una mejor y mayor recopilación de datos en dicho periodo a efectos de un mayor análisis de casos en el pasado, que conllevarán a tener una mejor confirmación de lo estudiado.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

##### **1.1. Antecedentes internacionales**

(Perez-Piaya, 2007), en su tesis “La Tramitación Separada del Procedimiento Sancionador Tributario” para optar el grado de Doctor en Derecho en la Universidad de Granada, llegó a las siguientes conclusiones:

- “Si, como hemos venido sosteniendo, la materia sancionadora, ha de ser objeto de un tratamiento independiente, limitada por los principios de la potestad sancionadora, hemos de exigir también una regulación también independiente y autónoma, cuya ubicación no coincida con la de los procedimientos de aplicación de los tributos, a los que, debido a la diferencia ontológica de sus funciones, le son de aplicación unos principios de distinta índole.
- Será indispensable, atendiendo a una correcta incursión de los principios de la potestad sancionadora en el procedimiento sancionador, que tenga lugar, no sólo la prueba necesaria en la instrucción de dicho procedimiento para verificar la existencia de culpabilidad, y esto en orden al cumplimiento de los principios de presunción de inocencia y culpabilidad, sino que, además no se en por probados con la automaticidad con la que se está haciendo los elementos fácticos con las pruebas, y circunstancias obtenidos en regularización, más aún cuando de haber sido probados en un procedimiento de aplicación de tributos, lo habrán sido desde la óptica de unos principios diferentes a los que ordenan la práctica de la prueba en el orden punitivo”.

## 1.2. Antecedentes nacionales

Al haber realizado una visita a las Bibliotecas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Universidad Nacional Federico Villarreal, así como una verificación en la base de datos de Tesis de la Universidad de Lima, no se encontraron antecedentes relacionados al tema materia de investigación.

Pero, se hallaron tesis importantes que de alguna manera pudieran estar relacionados con lo que ha de ser el tema a investigar. De tal manera que transcribimos algunas de las conclusiones de dichas tesis, así como algún punto relacionado a tomarse en cuenta.

Así, habiendo visitado la Universidad Nacional Mayor de San Marcos se ha podido encontrar a los siguientes autores:

(Salina, 2000), en su tesis “Análisis del Régimen de Infracciones, Sanciones y Delitos Tributarios en el Perú - Propuestas de cambio para su mejor aplicación”, para optar el grado académico de Magíster en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria, llegó a las siguientes conclusiones:

- “Actualmente el régimen de infracciones, sanciones y delitos tributarios presentan un alto grado de complejidad debido a la diversidad de normas legales que lo rigen y los cambios constantes de los mismos; originando una situación de inseguridad y confusión en los deudores tributarios respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Actualmente no se realiza, produce una adecuada capacitación al deudor tributario, con lo cual se lograría el fomento de la cultura y conciencia tributaria dando como resultado el correcto cumplimiento a satisfacción de las obligaciones tributarias”.

(Mallqui, 2003) en su tesis “El Ilícito Tributario en el Derecho Penal Peruano”, para optar por el grado académico de Doctor en Derecho, llegó a las siguientes conclusiones:

- “La conducta dolosa del sujeto activo debe estar cargada con la intencionalidad de no pagar o pagar de menos un tributo con el expreso fin de beneficiarse o beneficiar a un tercero de tal modo que el móvil de la conducta quede evidenciada con el no pago en todo o en parte del tributo.
- La dación de una norma penal especial en materia tributaria, no afecta al sistema jurídico penal ni procesal penal por cuanto los principios rectores del Derecho Penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con esta materia si no han sido desarrolladas en leyes especiales”.

(Reyes Desportt, 1976) en su tesis “El dolo y la culpa en la legislación peruana”, para optar por el grado de Bachiller en Derecho, llegó a las siguientes conclusiones:

- “La culpabilidad es el vínculo moral que existe entre el sujeto de un acto y el acto mismo. Es decir, se llama culpabilidad a la voluntad de una conciencia capaz y libre que realiza en todo o en parte, un hecho típico o sea reprobado por la ley. La culpabilidad es la fase interna del delito que genera el resultado no querido por la ley o fase externa.
- El dolo y la culpa constituyen el núcleo de la culpabilidad y representan las especies de lo mismo. La imputabilidad constituye el presupuesto de la culpabilidad, para la existencia del dolo o la culpa en el sentido de la capacidad del autor para ser culpable.
- El dolo consiste en la libre y consciente voluntad dirigida a causar un evento en contraste con la ley penal, es decir es el propósito actuante de un sujeto libre y capaz que, conociendo la ilicitud de un resultado, previniéndolo se decide a realizarlo y lo realiza en todo o en parte. Es definido como conciencia y voluntad.

- La culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañoso”.

## **2. TEORÍAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TEMA**

### **2.1. LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO: IUS PUNENDI**

Al surgir las normas, las leyes, existe una obligación por parte de las personas a cumplir con dichas normas y leyes, sin embargo, de no hacerlo, el Estado tendría la facultad de sancionar, punir el incumplimiento de las normas referidas. A ello llamamos Ius Punendi. Esa potestad punitiva del Estado el cual deviene como consecuencia de uno de los deberes fundamentales del Estado establecido en el artículo 44° de nuestra Constitución, como son el de “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación” (**Constitución Política del Perú, 1993**); asimismo, podemos decir que la potestad sancionadora del estado implica que el propio Estado, a fin de promover el bienestar, debe buscar la justicia, ello implica que el Estado deba determinar las infracciones que pueda cometer una persona,, asimismo implica que pueda constatar que personas cometieron las infracciones previstas por ella, lo que derivaría en caso de determinar la comisión de una referida infracción en la aplicación de una sanción.

Se pensaría que cuando se indica las infracciones, se refiere únicamente a las del tipo penal, sin embargo, de la interpretación de lo establecido en la Constitución en el artículo 2°, inciso 24, literal d. el que precisa que “Toda persona tiene derecho (...) a la libertad y a la seguridad personales. En

consecuencia: Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de someterse no esté previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley” (Constitución Política del Perú, 1993), de lo que se desprende que existe un principio de legalidad para infracciones punibles, no exclusivamente delitos y faltas. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente. N.º 2192-2004-AA /TC, en su fundamento jurídico 4, señala que “A partir de esta consideración del principio de legalidad y sus implicancias en la estructuración del derecho penal moderno, este Tribunal también ha establecido, en el Expediente N.º 2050-2002-AA/TC, que: (...) que *los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador (...)*” (Costa Gomez, Ojeda Dioses vs. Municipalidad Provincial de Tumbes, 2004). En consecuencia, de alguna forma el poder punitivo del estado se da a través de un derecho administrativo sancionador. Esto no es propio de nuestro país. Por ejemplo se menciona que “en España siempre se ha considerado obvia la existencia de una potestad sancionadora de la Administración compatible con otra similar propia de los Tribunales de Justicia” (Nieto, 2005, pág. 86).

## **2.2. PRINCIPIOS RELACIONADOS A LA POTESTAD SANCIONADORA ADMINISTRATIVA**

### **2.2.1. Principio de Legalidad**

En el ámbito sancionador, específicamente en el derecho penal, se conoce como que no puede haber pena, si no existe una conducta pasible de sanción, prevista en la ley. El principio de legalidad en tema penal es “la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes” (Urquiza, 2013, pág. 395). En el ámbito administrativo, al igual que el penal, debe entenderse que debe preverse las infracciones y sus respectivas sanciones en una ley específica. Esto se consagra, en el ya referido artículo 2º, inciso 24, literal d. de nuestra Constitución Política, la que indica, (volviendo a reproducir lo mencionado) que “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley”. (Constitución Política del Perú, 1993)

De lo indicado se puede determinar que para que existe el principio de legalidad, debe estar existiendo previamente una ley antes de la realización de una conducta explícita (que entenderíamos como conducta infractora; que la referida ley sea anterior a la realización de la conducta determinada; y finalmente que la ley describa cual sería la conducta, que sería pasible de sanción. Estos aspectos se entienden tanto para el tema penal, como para el ámbito administrativo sancionador.

### **2.2.2. Principio de Reserva de Ley**

El referido principio determina que sólo por ley (y no otro tipo de normas) se pueden regular determinados aspectos de la conducta, los cuales son regulados por el Estado.

Esto implica “una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias” (Urquiza, 2013, pág. 395). En el ámbito tributario en nuestro país, el principio de reserva de ley, se extiende, también a los decretos legislativos, los cuales tienen rango de ley.

### **2.2.3. Principio de Responsabilidad**

Caballero Sánchez, R. citado en el Manual de Derecho Administrativo Sancionador, señala que la responsabilidad es “el deber de todo sujeto jurídico de asumir las consecuencias que comparte su conducta, en los términos que establezca el ordenamiento” (Abogacía del Estado, 2005, pág. 173). La responsabilidad, deriva de que la persona tiene que adjudicarse la conducta infractora que haya realizado, de lo que deriva que se le sancione conforme lo previsto por la regulación normativa.

### **2.2.4. Principio de Proporcionalidad**

Se puede definir este principio como el “Equilibrio entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, una correspondencia entre la gravedad de una conducta y la consecuencia punitiva que se le atribuye” (Abogacía del Estado, 2005, pág. 245).

### **2.2.5. Principio de Non bis in ídem**

Por este principio entendemos que existe una “imposibilidad de que por la comisión de un solo hecho que ataca un único bien jurídico se pueda sancionar

a una persona dos veces” (Abogacía del Estado, 2005, pág. 269), también como que “nadie puede ser condenado dos veces por un mismo hecho” (Nieto, 2005, pág. 469). Una formulación literal del principio referido sería “no dos veces sobre lo mismo”, lo que llevaría que por una conducta infractora, una persona no debería ser sancionada más de una vez.

## **2.3. CAUSAS DE EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD**

### **2.3.1. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN**

Las causas de Justificación son propias del Derecho Penal, no del Derecho Administrativo Sancionador. El tema de causas de justificación está referido cuando se trata del tema de Antijuricidad, el cual debe precisarse cuando se realiza una conducta que va en contra de lo establecido por la ley, la cual es sancionable. Así, “la antijuricidad no existe cuando el derecho autoriza el ataque, permitiéndolo o imponiéndolo” (Creus, 1992, pág. 315). Dentro de las causas de justificación señaladas por la doctrina tenemos:

#### **a) Ejercicio del Derecho**

El ejercicio de un derecho previsto en la norma, implica que una persona no está cometiendo ninguna infracción (delito en lo que corresponda). Esto se refiere “al ejercicio del derecho que importa, en sí mismo y primordialmente, un ataque a bienes jurídicos de terceros” (Creus, 1992, pág. 316).

#### **b) Cumplimiento del Deber**

En este caso hay una imposición de la realización de una conducta a una persona por parte del Estado. En consecuencia, al realizar una conducta

impuesta, no sería posible que se le pida a una persona actuar de otra manera, y luego sancionarla por ello.

**c) Otros tipos permisivos Específicos**

En el ámbito sancionador penal, se tiene por ejemplo el caso del Estado de necesidad, legítima defensa.

**2.3.2. CAUSAS DE INIMPUTABILIDAD**

Las causas de Inimputabilidad, están referidas a si las personas tienen la capacidad de conocer los actos que realizan, y si estos actos, son objetos de ser sancionados o no. Los sujetos deben orientar su accionar respecto a una conducta determinada a fin de no realizar acciones que puedan ser pasibles de una sanción. Entre otras causas tenemos:

**a) Inmadurez – Minoría de edad**

El tema de inmadurez, se refiere a la capacidad de la persona de discernir de las acciones que realiza. Pero se puede tomar en cuenta que la legislación determina dicha capacidad en función de una edad determinada, el cual depende de la legislación propia de cada país. Respecto a esto, existe una duda respecto a si los padres, tutores, o responsables de los menores, pueden responder por las acciones que cometen los menores de edad, lo cual devendría a un análisis del caso concreto, en el cual si indujeron al menor a cometer algún acto que constituye infracción punible o sancionada, en consecuencia quien lo indujo tendría responsabilidad, pero en caso no lo haya inducido, no lo tendría. En

nuestra legislación, en el ámbito penal, se considera la minoría de edad como causal de inimputabilidad.

**b) Disminución de capacidad mental**

Se da en “casos en que la capacidad mental que el sujeto posee se encuentra afectada de tal modo que no le permite comprender y dirigir sus acciones” (Creus, 1992, pág. 342).

**c) Alteraciones de la percepción, anomalía psíquica, grave alteración de la conciencia**

No se puede otorgarle responsabilidad alguna a quien “no está en capacidad de conocer y comprender que actúa antijurídicamente o que, pudiendo comprenderlo, no está en condiciones de actuar diversamente” (Bramont Arias & Bramont-Arias Torres, 1998, pág. 181).

**2.3.3. CAUSAS QUE EXCLUYEN LA CULPABILIDAD**

Aquellas que afectan al conocimiento y voluntad de la persona. La concurrencia de ellas en referencia a la conducta hace que en algunos casos se pueda liberar de culpabilidad a quien realice un acto que constituye infracción sancionable. Se puede mencionar:

**a) El Error**

El error implica un desconocimiento de la regulación que especifica una conducta infractora, o en el caso de “un conocimiento equivocado de los elementos

esenciales que configuran la conducta típica” (Abogacía del Estado, 2005, pág. 191). Es importante que para que se configure el error es necesario que el sujeto cometa dicho error sobre un elemento esencial de lo que está previsto en la ley, a la vez que no pueda haber podido superar dicho error, lo que denota que tenga un carácter de invencible.

Caso aparte que el propio Estado, a través de la Administración, en los casos administrativos induzca a error al administrado, lo que haga que cometa una infracción, lo cual puede suceder por un pronunciamiento erróneo, o por la confianza que el administrado tenga sobre la actuación de la Administración. En estos casos particulares, el que actúa en virtud de ello, no debería ser sancionado.

#### **b) Causas que excluyen el elemento volitivo**

Se tiene al miedo insuperable, el cual mayormente es aplicado al ámbito penal, entendiéndose como tal que una determinada persona actúa movida por una sensación que no puede superar, que no puede vencer, no pudiendo actuar de otra manera, en tal sentido comete una infracción punible.

#### **2.3.4. CASO FORTUITO Y LA FUERZA MAYOR**

El caso fortuito y la fuerza mayor, si bien se han desarrollado más en el ámbito civil, respecto de las obligaciones, también se puede aplicar al ámbito sancionador, ya que ambos implican que, por circunstancias ajenas a la voluntad de la persona, se produce el incumplimiento de una obligación atribuida al administrado; obligación que de no cumplir se convierte en un acto sancionable.

Así, el caso fortuito se refiere a hechos producidos por la naturaleza; y en el caso de fuerza mayor implica hechos de terceros, que impiden que una persona cumpla con una determinada obligación.

#### **2.4. NORMAS RELACIONADAS:**

**CODIGO PENAL** (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

El Código Penal establece lo siguiente:

**“Artículo VII.-** La pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

A su vez, cuando se refiere el mismo código a las bases de la punibilidad, al definir el delito y la falta establece lo siguiente:

**“Artículo 11º.-** Son delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por ley.” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

**“Artículo 12º.-**Las penas establecidas por la ley se aplican siempre al agente de la infracción dolosa. El agente de infracción culposa es punible en los casos expresamente establecidos por ley.” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

En referencia a las causas que eximen de responsabilidad penal, nos precisa que:

**“Artículo 20.-** Está exento de responsabilidad penal:

1. El que por anomalía psíquica, grave alteración de la conciencia o por sufrir alteraciones en la percepción, que afectan gravemente su concepto de la realidad, no posea la facultad de comprender el carácter delictuoso de su acto o para determinarse según esta comprensión;

2. El menor de 18 años.

3. El que obra en defensa de bienes jurídicos propios o de terceros, siempre que concurren las circunstancias siguientes:

a) Agresión ilegítima;

b) Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla. Se excluye para la valoración de este requisito el criterio de proporcionalidad de medios, considerándose en su lugar, entre otras circunstancias, la intensidad y peligrosidad de la agresión, la forma de proceder del agresor y los medios de que se disponga para la defensa.

c) Falta de provocación suficiente de quien hace la defensa;

4. El que, ante un peligro actual e insuperable de otro modo, que amenace la vida, la integridad corporal, la libertad u otro bien jurídico, realiza un hecho destinado a conjurar dicho peligro de sí o de otro, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Cuando de la apreciación de los bienes jurídicos en conflicto afectados y de la intensidad del peligro que amenaza, el bien protegido resulta predominante sobre el interés dañado; y

b) Cuando se emplee un medio adecuado para vencer el peligro;

5. El que, ante un peligro actual y no evitable de otro modo, que signifique una amenaza para la vida, la integridad corporal o la libertad, realiza un hecho antijurídico para alejar el peligro de sí mismo o de una persona con quien tiene estrecha vinculación.

No procede esta exención si al agente pudo exigírsele que aceptase o soportase el peligro en atención a las circunstancias; especialmente, si causó el peligro o estuviese obligado por una particular relación jurídica;

6. El que obra por una fuerza física irresistible proveniente de un tercero o de la naturaleza;
7. El que obra compelido por miedo insuperable de un mal igual o mayor;
8. El que obra por disposición de la ley, en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo;
9. El que obra por orden obligatoria de autoridad competente, expedida en ejercicio de sus funciones.
10. El que actúa con el consentimiento válido del titular de un bien jurídico de libre disposición.
11. El personal de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional, que en el cumplimiento de su deber y en uso de sus armas en forma reglamentaria, cause lesiones o muerte.” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

**LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL** (Ley N° 27444, 2001), modificado por Decreto Legislativo N° 1272. El Peruano (21/12/ 2016).

Dentro de la referida ley podemos encontrar las siguientes normas relacionadas:

**“Artículo 230.** Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

1. Legalidad.- Sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad.

2. Debido procedimiento.- No se pueden imponer sanciones sin que se haya tramitado el procedimiento respectivo, respetando las garantías del debido procedimiento. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deben establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a autoridades distintas.

3. Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deben ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, observando los siguientes criterios que se señalan a efectos de su graduación:

- a) El beneficio ilícito resultante por la comisión de la infracción;
- b) La probabilidad de detección de la infracción;
- c) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
- d) El perjuicio económico causado;
- e) La reincidencia, por la comisión de la misma infracción dentro del plazo de un (1) año desde que quedó firme la resolución que sancionó la primera infracción.
- f) Las circunstancias de la comisión de la infracción; y
- g) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor.

4. Tipicidad.- Solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los

casos en que la ley o Decreto Legislativo permita tipificar infracciones por norma reglamentaria.

A través de la tipificación de infracciones no se puede imponer a los administrados el cumplimiento de obligaciones que no estén previstas previamente en una norma legal o reglamentaria, según corresponda.

En la configuración de los regímenes sancionadores se evita la tipificación de infracciones con idéntico supuesto de hecho e idéntico fundamento respecto de aquellos delitos o faltas ya establecidos en las leyes penales o respecto de aquellas infracciones ya cuyo tipo está previstos en otras normas administrativas sancionadoras.

5.- Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables.

Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición.

6. Concurso de Infracciones.- Cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.

7. Continuación de infracciones.- Para determinar la procedencia de la imposición de sanciones por infracciones en las que el administrado incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días

hábiles desde la fecha de la imposición de la última sanción y que se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo.

Las entidades, bajo sanción de nulidad, no podrán atribuir el supuesto de continuidad y/o la imposición de la sanción respectiva, en los siguientes casos:

a) Cuando se encuentre en trámite un recurso administrativo interpuesto dentro del plazo contra el acto administrativo mediante el cual se impuso la última sanción administrativa.

b) Cuando el recurso administrativo interpuesto no hubiera recaído en acto administrativo firme.

c) Cuando la conducta que determinó la imposición de la sanción administrativa original haya perdido el carácter de infracción administrativa por modificación en el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de principio de irretroactividad a que se refiere el inciso 5.

8. Causalidad.- La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable.

9. Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.

10. Culpabilidad.- La responsabilidad administrativa es subjetiva, *salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva.*

11. Non bis in idem.- No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, salvo la concurrencia del supuesto de continuación de infracciones a que se refiere el inciso 7.” (Ley N° 27444, 2001)

**DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO -  
DECRETO LEGISLATIVO N° 1311** (Decreto Legislativo N° 1311, 2016)

Parte importante de esta norma es lo que señalo a continuación:

“QUINTA (DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL).- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.” (Decreto Legislativo N° 1311, 2016)

### **3. BASES TEÓRICAS ESPECIALIZADAS SOBRE EL TEMA**

#### **3.1. INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

##### **3.1.1. Ilícito tributario e infracción tributaria**

Es necesario tomarse en cuenta en primer lugar el término “ilícito”. Sanabria nos indica que “un acto ilícito es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente como sinónimo de ilegal, sin embargo, lo ilegal es contrario a la ley, mientras que la contrariedad en lo ilícito aunque con una etimología similar los asumimos con un significado de antijurídico haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no sólo sus leyes sino, también sus principios fundamentales y normatividad en general”. (Sanabria, 1997, pág. 514). Se entiende entonces que “la ilicitud en la conducta de la persona puede afectar cualquier parte del conjunto de la normatividad en general, por tanto, la afectación a la normatividad tributaria no es ajena a ello” (Sanabria, Código Tributario y los Ilícitos Tributarios., 1977, pág. 514).

Una infracción tributaria es todo acto que vulnera normas tributarias. Se entiende que se comete alguna infracción, en tanto no se cumpla con alguna obligación ya sea de carácter sustancial o formal.

Si bien a la fecha tanto en nuestro Código Tributario como en el modelo de Código Tributario del CIAT, establece lo que es infracción tributaria, el término ha ido evolucionando. Se podía anteriormente, incluso en un modelo anterior del Código Tributario del CIAT, distinguir al término contravención tributaria; término que según se ha visto constituye casi lo mismo que una infracción tributaria, salvo que en el nuevo modelo del Código Tributario del CIAT, el término infracción comprende también al delito tributario, posición, que podríamos decir no es novedosa. Ya anteriormente se decía que “Infracción es la transgresión, el quebrantamiento, el incumplimiento de una norma legal. Es la inobservancia de la ley. En materia penal este vocablo designa tanto a los delitos como a las faltas”. (García Rada, 1975, pág. 93) Para efectos del presente trabajo, tomaremos en cuenta lo establecido en el Código Tributario.

### **3.1.2. Naturaleza del ilícito tributario**

La naturaleza de las infracciones tributarias, sus correspondientes sanciones, ha sido ya analizada, y a su vez se han planteado diversas teorías y posiciones que ubican todo el campo de los ilícitos tributarios en el área penal, o

en el área administrativa, presentándose también aquellas que toman aspectos de ambas áreas, dándole un sentido conciliatorio.

De esta manera tenemos las siguientes teorías:

**\*Corriente o Teoría Penalista**

Según esta teoría se “postula que las infracciones tributarias son de naturaleza de Derecho Penal común.

El legislador fiscal como el legislador penal tienen un mismo objetivo, mediante la afectación del bien jurídico del titular de la acción se protegen intereses sociales superiores.

La facultad de recaudar impuestos es un derecho del Estado, dichos ingresos forman parte en sentido económico financiero de la hacienda de toda la comunidad; de suerte que las vulneraciones a las normas fiscales conforman incuestionables delitos contra el patrimonio económico-financiero, semejante a cualquier infracción de Derecho Penal común.

El infractor fiscal busca perturbar el regular funcionamiento de los órganos estatales en su elevada misión recaudatoria y distribuidora de ingresos, incidiendo en la disminución de la riqueza de la sociedad en general, y lógicamente impulsado por móviles de provecho; pues bien, las conductas son las mismas que justifican la reacción estatal consistente en sanciones.

De modo pues que la única diferencia de las infracciones contenidas en el C.P. con las otras leyes es de tipo formal” (Peña Cabrera Freyre, Tratado de Derecho Penal, 1996, pág. 220) .

Al respecto (Villegas H. , 2003, pág. 529) señala que esta posición “sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos”.

**\* Teoría Administrativa**

Se contempla dentro de esta tendencia que “el Derecho Administrativo al enfocarse a la Administración Tributaria, en cuanto concierne a

procedimientos administrativos no contenciosos y aún los contenciosos, son temas que están indisolublemente unidos, en la que ni siquiera era posible determinar su carácter prevaleciente: si el administrativo o el fiscal, pero lo que si se vislumbra es con respecto a las normas sancionatorias, las cuales se encuentran sistematizadas en una disciplina llamada Derecho Penal Administrativo” (Villegas H. , 2003, pág. 529) .

Se entiende entonces que las infracciones se insertan dentro del derecho penal administrativo, debido a que: “a) Las sanciones tributarias poseen la misma naturaleza que las sanciones administrativas dado que son esencialmente penas; b) la infracción tributaria debe ser vista como infracción administrativa y consecuentemente su juzgamiento por los tribunales administrativos; y, c) realmente lo que hay es desobediencia al ordenamiento administrativo, la acción material se concreta causando perjuicios a la finalidad administrativa impuesta por el Estado, vale decir, el bien común. No es de ninguna manera una subversión al total del ordenamiento jurídico ni tampoco una vulneración de los bienes jurídicos individuales”. (Peña Cabrera Freyre, Tratado de Derecho Penal, 1996, págs. 220-221).

### **\*Teoría Autonómica**

Esta teoría asume la posición de que “el ilícito tributario y sus sanciones corresponden a una naturaleza específica, de carácter especial; considerado como el aspecto positivo del derecho que no puede dejar de estar integrado por el aspecto sancionatorio propio de toda norma jurídica.

Consideran que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del Derecho y admiten solamente la aplicación de los propios del Derecho Penal común (no del Derecho Administrativo) cuando la ley omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del Derecho Tributario” (Sanabria, Código Tributario y los Ilícitos Tributarios., 1977, pág. 523).

### **\*Teoría Dualista**

Para esta teoría, “el ámbito debe ser el penal por un lado y financiero por el otro, por la distinción que hay entre infracciones fiscales de índole penal e infracciones fiscales de carácter administrativo, las primeras como normas especiales del Derecho Penal común (o de un código Penal Tributario) y las segundas como materia propia de las leyes financieras” (Gómez, 1996, pág. 53).

Debe considerarse dentro de esta teoría que “mientras el delito ataca el orden jurídico, del cual es la manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera” (Sanabria, 1997, pág. 524).

### **\*Teoría Tributaria**

Esta teoría proclama el carácter unitario del ilícito tributario, reclamando su tratamiento específico dentro del Derecho Tributario, pero que sin embargo puede reconocerse el diverso carácter de las penas con que se sancionan las distintas infracciones. Se toma en cuenta entonces lo que indica Horacio García Belsunce que mencionado por (Sanabria, 1997, pág. 527) que destaca aspectos de los cuales parte la doctrina tributaria: “El Derecho Penal es autónomo; que existe una especificidad y unidad del ilícito fiscal que, sea o no una rama independiente del Derecho Tributario, constituye un aspecto del Derecho Tributario que tiene por objeto tipificar las infracciones que se originan en el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y en la regulación de sus sanciones; que es un derecho sancionatorio, no resarcitorio, por lo cual no pierde cierta filiación con el Derecho Penal común, cuyas normas le son aplicables en caso de existir lagunas en el Derecho Penal Tributario sobre un tema determinado”.

### 3.1.3. Tipos de infracciones tributarias

De acuerdo a lo establecido al artículo 172 de nuestro Código Tributario, se establece ciertos tipos de infracciones tributarias (infracciones establecidas antes de la modificatoria del Código Tributario producida en el año 2016), las cuales están relacionadas a las obligaciones tributarias.

Así, las infracciones tributarias pueden clasificarse en infracciones relacionadas con:

- “Obligaciones de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en registros de SUNAT
- Obligaciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos y sustentar el traslado de bienes.
- Obligaciones de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos
- Obligaciones de presentar declaraciones y comunicaciones
- Obligaciones de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma
- Otras obligaciones entre las que se encuentran las obligaciones de pagar tributos retenidos o percibidos”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

A continuación se desarrollará lo establecido en el mismo código Tributario:

#### **A) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN” (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Las citadas infracciones, están contempladas en el artículo 173 del Código Tributario, en lo que encontramos lo siguiente:

**a) "No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquéllos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio". (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Esta infracción, cuyo tipo está previsto en el numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario, se configura por no realizar el registro correspondiente para obtener por ejemplo el RUC en los Registros correspondientes de la Administración Tributaria. Entiéndase que la administración tributaria puede ser aquella que se conoce como SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria), o aquellas que son Administraciones Tributarias de los gobiernos locales o regionales.

En cuanto a la SUNAT, existe un Registro Único de Contribuyentes (RUC), la que inscribe a toda persona que realiza actividades de carácter económico. La norma que obliga a cumplir con tal obligación es el Decreto Legislativo N° 943, el cual establece en su artículo 2° que "están obligados a inscribirse en el RUC todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
- Que sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Esta obligación debe ser cumplida para proceder a la tramitación de la solicitud de devolución respectiva.
- Que se acojan a los Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas.
- Que por los actos u operaciones que realicen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro." (Decreto Legislativo N° 943, 2003)

Si bien estos son los obligados, la norma que tipifica la infracción cometida, establece como excepción que no serán sancionados aquellos casos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio, y esto es entendible, en el sentido de que al tener el sujeto un beneficio tributario, por ejemplo solicitar una devolución, y no se inscriba, no se le sancionará, por cuanto al no inscribirse, tampoco podrá solicitar la devolución respectiva, es decir, no podrá solicitar el goce del beneficio tributario.

En cuanto a las administraciones tributarias locales y regionales, ellas establecen su propio registro, y el incumplimiento de dicha obligación de inscripción constituye también infracción tributaria.

**b) “Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Esta infracción, cuyo tipo está predicho en el numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario, se configura cuando el sujeto infractor proporciona o comunica datos dudosos, falsos, incluso inciertos, para efectos de su inscripción o actualización de los registros de la administración tributaria. Se hace especial indicación al cambio de domicilio, ya que el referido tema, en este caso el domicilio fiscal es importante para la Administración, por cuanto es allí donde se realiza toda comunicación que ha de llevar a cabo la Administración Tributaria.

Cabe señalar que la infracción “no se configura cuando el sujeto obligado a la inscripción proporciona información de manera incompleta, sino cuando dicha información no es conforme con la realidad” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 73). La idea en este tipo de infracción es que el administrado esté en la posibilidad de estar en comunicación con la administración, máxime si esta última le puede hacer requerimientos en cualquier momento.

**c) “Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro”.**  
(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Trasgresión cuyo tipo estuvo previsto en el numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario. La conducta señalada es clara por cuanto se configura cuando un mismo sujeto obtiene “dos o más números de inscripción para un registro” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), lo cual dificultaría la facultad de fiscalización de la administración, a la vez que el sujeto al realizar este tipo de conducta, lo hace para no ser fácilmente ubicado o en algunos casos evadir su responsabilidad respecto a los tributos que le corresponde pagar.

En SUNAT, existen actualmente filtros para poder evitar la inscripción de un mismo sujeto al RUC dos o más veces, sin embargo, no se puede decir lo mismo de las administraciones tributarias locales, por cuanto todavía en algunos casos mantienen registros que todavía no son digitales.

**d) “Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Desacato cuyo tipo estuvo previsto en el numeral 4 del artículo 173 del Código Tributario. Este tipo de infracción se plasma cuando el sujeto que ya tiene una inscripción doble en los registros, los utiliza, o también cuando se identifica con certificados adulterados o falsos. Actualmente, es difícil que esto suceda por los actuales sistemas que detectan este hecho y lo evitan. Esta acción la puede realizar el sujeto a fin de evadir su responsabilidad, o de no ser identificado fehacientemente, cuando cometa otras infracciones.

La actuación del sujeto debe ser ante la administración tributaria, o como la misma norma señala en los casos que se exija hacerlo, lo cual implica que diversas entidades del Estado pueden solicitar el certificado de inscripción correspondiente, por lo que presentar certificados falsos o adulterados configuraría la infracción. Para algunos estudiosos no sería así, tal es la opinión siguiente” De la tipificación de la infracción, resulta que esta no se configura cuando los números de inscripción indebidamente obtenidos sean utilizados ante

entidades, instituciones o terceros distintos de la administración tributaria” (Nima, Rey, & Gómez, 2013, pág. 43) . Sin embargo, a pesar de esta posición, la norma no indica expresamente la utilización de las certificaciones y registros ante la propia Administración Tributaria.

**e) “No proporcionar o comunicar a la administración tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la administración tributaria”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está previsto en el numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario. Este tipo de infracción se configura al no facilitar o datos relacionados al registro de inscripción o hacerlo fuera de plazo. Esta infracción no incluye el aportar datos falsos, los cuales están establecidos en otro numeral, ya visto anteriormente.

Se puede indicar también que se incurre en esta infracción cuando “El sujeto obligado proporciona a la administración tributaria la información requerida por ella para la inscripción, cambio de domicilio o actualización de datos en los registros, de manera incompleta”. Y es que al proporcionar información incompleta, lo que en realidad sucede es que no se comunica datos a la administración.

En cuanto al RUC, que está a cargo de SUNAT, las normas que establecen las obligaciones relativas a este acápite están establecidas actualmente tanto en el Decreto Legislativo N° 943 – Ley del Registro Único de Contribuyentes, como en la Resolución de Superintendencia N° 2140-2004/SUNAT, la cual aprueba disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo 943, ya que en ella se regulan la forma, los plazos y condiciones que establece la administración, en este caso SUNAT.

En cuanto a las administraciones tributarias de gobiernos locales y regionales, cumplen lo establecido en base a sus propias normas, o a normas legales de cumplimiento general.

**f) “No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está advertido en el artículo 173, numeral 6 del Código Tributario. Se configura cuando la persona que ha obtenido su inscripción en el registro correspondiente de la Administración, no lo utiliza en las comunicaciones, declaraciones o documentos que se presenten ante la propia Administración.

Las conductas establecidas, se refieren a comunicaciones de carácter informativo, y no las de carácter determinativo (aquellas que contienen la determinación de la obligación tributaria de carácter sustancial).

**g) “No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención establecida en el artículo 173, numeral 7 del Código Tributario. Esta infracción está relacionada directamente con el Registro Único de Contribuyentes (RUC), por lo que no utilizar el número de dicho registro cuando la norma tributaria así lo indique, hace que la infracción se configure. Respecto al uso de dicho número de registro ante la SUNAT, se puede verificar, que a la fecha será muy difícil que se configure esta infracción, por cuanto las comunicaciones que se presenta a dicha entidad requieren en primer lugar que se consigne el número de RUC respectivo, ya que, si no se incluye dicho dato, no hay recepción de tal comunicación.

**B) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS” (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Dentro de este tipo de transgresiones, las cuales están contempladas en el artículo 174 del Código Tributario encontramos lo siguiente:

- a) “No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Falta cuyo tipo está previsto en el inciso 1 del artículo 174 del Código Tributario. La configuración de la infracción en este caso es muy clara, al establecer que la infracción se determina cuando no se expide o no se confiere comprobantes de pago o instrumentos similares en las transacciones realizadas. Este tipo de infracción es la que más común que se comete. En este tipo de infracción debe determinarse específicamente 2 aspectos: El primero está relacionado a la emisión del comprobante de pago y el segundo al otorgamiento de dicho documento. Así, una persona puede emitir el comprobante de pago, pero no entregarlo a la persona que corresponda, por lo que la infracción se puede configurar aun cuando la persona tenga el comprobante de pago o documento y lo emita, pero no lo entregue. De esta manera en los casos que la administración tenga que probar la comisión de este hecho será a través de actas probatorias, las cuales acreditan la comisión de la infracción por una de las dos conductas señaladas.

Entiéndase como comprobantes de pago aquellos documentos que acreditan la celebración de transacciones de carácter económico, los cuales a su vez tienen determinado tipo de incidencia tributaria, por lo que para efectos de verificar si realmente se determina la obligación tributaria, dichos documentos son de gran importancia.

Es así que a través del Decreto Ley N° 25632, se ha establecido la obligación “de emitir comprobantes de pago (*para*) todas las personas que

transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza”. (Decreto Ley N° 25632, 1992).

Adicionalmente a través de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT- Reglamento de Comprobantes de Pago, se indica también quienes están obligados en la emisión de comprobantes de pago. Así, el artículo 6 de dicho Reglamento indica que “están obligados a emitir comprobantes de pago los siguientes sujetos:

- Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso:
  - o Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.
  - o Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.
- Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.
- Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.

- Los martilleros públicos y todos los que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros, se encuentran obligados a emitir una póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada.” (Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT, 1999)

En dicho Reglamento de Comprobantes de Pago, se ha dispuesto adicionalmente, cuales son los documentos que han de ser considerados como comprobantes de pago. Así el artículo 2 de dicha Resolución establece entre otros que “serán comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos, los siguientes:

- Facturas.
- Recibos por honorarios.
- Boletas de venta.
- Liquidaciones de compra.
- Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras”. (Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT, 1999)

De no entregar algunos de estos documentos en alguna transacción realizada, haría que se configure la infracción establecida.

**b) “Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Falta cuyo tipo está previsto en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Para este caso la infracción se configura cuando los documentos emitidos u otorgados, no congregan las peculiaridades para ser calificados como comprobantes de pago o instrumentos complementarios, y es que un administrado no puede entregar cualquier tipo de documento para sustentar sus operaciones que tienen incidencia tributaria, por lo que los documentos tienen que ser válidos necesariamente.

La Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT -Reglamento de comprobantes de pago – ha establecido en los artículos 8 y 9, las respectivas particularidades y requerimientos que deben reunir los principales comprobantes de pago e instrumentos adicionales a éstos. El incumplimiento de lo precisado generará la comisión de la infracción cuando se emita u otorgue dicha documentación.

**c) “Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o a la modalidad de emisión autorizada o a la que se hubiera acogido el deudor tributario de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.**

**No constituyen infracción los incumplimientos relacionados a la modalidad de emisión que deriven de caso fortuito o fuerza mayor, situaciones que serán especificadas mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

La contravención está destacada en el numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario. Se establece la infracción al emitir documentos o comprobantes distintos a los que conciernen al régimen del deudor o al tipo de movimiento comercial o emisión autorizada para el deudor tributario. De esta manera, si una persona por ejemplo está en el régimen del Nuevo RUS, no podría emitir facturas. O si el deudor tributario por una determinada operación a una persona que no es consumidor final debe emitir factura y emite una boleta de venta en vez de ellos, estaría en consecuencia emitiendo un comprobante distinto al tipo de operación realizada. Actualmente las modalidades de emisión pueden ser también electrónicas, por lo que si un deudor tributario, al acogerse a esa modalidad (declarando que así va a emitir su comprobante de pago) y siendo obligatorio para él girar comprobantes electrónicos no lo realiza, podría de esta manera también configurarse la infracción.

Existe un tema muy importante respecto de esta infracción, y es que, si bien se establece en el artículo 165 del Código Tributario que la determinación

de la infracción tributaria se realiza en forma objetiva, en este tipo de infracción, se puede permitir que si por caso fortuito o de fuerza mayor, un deudor tributario emite un comprobante de pago con una modalidad de emisión distinta a la autorizada, no debería ser sancionado. Y se dice que no debería ser sancionado por cuanto así lo establece la norma, pero añade el requisito de que las circunstancias de caso fortuito o de fuerza mayor deben ser especificadas por SUNAT vía una Resolución de Superintendencia, situación que a la fecha todavía no se ha realizado.

**d) “Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está previsto en el numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario. Se configura la infracción al trasladar bienes o pasajeros sin los correspondientes comprobantes de pago, guías, manifiesto de pasajeros u otros previstos en las normas pertinentes.

Respecto a quienes están obligados a emitir tal documentación debemos precisar que en algunos casos existe la obligación de emitir guías de remisión, los cuales se darán en caso exista la modalidad de transporte privado o público. Así, el artículo 18, inciso 1 de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que están obligados a emitir guía de remisión – remitente los siguientes:

- “El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.
- El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.

- El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.
- La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.
- El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el almacén aduanero.
- El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto”. (Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT, 1999)

Si la modalidad de transporte es público, se expedirá adicionalmente una guía de remisión – transportista, a cargo del que realiza el transporte.

En el caso de manifiesto de pasajeros debemos precisar que la Resolución N° 156-2003/SUNAT indica en el artículo 1, numeral 10 que dicho documento es “el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado” (Resolución N° 156-2003/SUNAT , 2003). Además “son sujetos obligados a emitir el manifiesto de pasajeros, los transportistas que cuente con una concesión, permiso de operación o autorización dado por la autoridad competente, para efectuar el servicio transporte público nacional de pasajeros” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 137).

Otros documentos que son obligatorios, son las constancias de depósito de detracciones, que sirven para realizar el transporte de bienes sujetos a dicho régimen de detracción.

**e) “Transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está previsto en el artículo 174, numeral 5 del Código Tributario. Para este caso la infracción se configura cuando los documentos emitidos u otorgados tales como guías de remisión, comprobantes de pago o manifiesto de pasajeros, no reúnen las exigencias para ser estimados de esa manera, y es que un administrado no puede entregar cualquier tipo de documento para sustentar el traslado de bienes o pasajeros, por lo que dicha documentación tiene que ser válida necesariamente. Respecto a las guías de remisión, los requisitos están el artículo 19 de la Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT. Respecto a los requerimientos del manifiesto de pasajeros está en el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia 156-2003/SUNAT. Los requisitos de los comprobantes de pago principales también están la Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT.

**f) “No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está previsto en el numeral 6 del artículo 174 del Código Tributario. A diferencia de las inobediencias anteriores, en este caso, se especifica al sujeto activo que comete la infracción. Estamos hablando del comprador, el cual, debe solicitar los comprobantes de pago o documentos necesarios para sustentar su adquisición, máxime si el comprador es una persona que se dedica también a las actividades comerciales.

En el presenta caso la infracción se configura en consecuencia cuando el comprador no obtiene los comprobantes de pago o documentos respectivos, de una transacción de carácter oneroso, es decir por el que haya pagado un monto determinado.

**g) “No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia”.**

(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión prevista en el inciso 7 del artículo 174 del Código Tributario. Al igual que el caso anterior, se presenta la configuración de esta infracción cuando el usuario no obtiene (no solamente es solicitar) los comprobantes de pago u otros documentos que sustenten la transacción, que en este caso es una prestación de servicios que puede ser oneroso o gratuito. Adicionalmente aquí también se identifica al sujeto activo que comete la infracción, que en este caso es el usuario del servicio.

**h) “Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión”.**

(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Falta cuyo tipo está previsto en el numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario. Se configura la infracción cuando la persona que está obligada a remitir cualquier documento previsto para sustentar la remisión, no lo hace. Esta infracción se relaciona con la prevista anteriormente pero no para el que remite, sino para el transportista. En consecuencia, con este tipo de infracción se pretende sancionar al remitente y no al transportista, si es que se da un tipo de transporte público.

**i) “Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez”.** (Decreto

Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está advertido en el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario. Se dispone la contravención, al remitirse los bienes con instrumentos que no reúnen las precisiones establecidas en norma, ya sea en el Reglamento de Comprobantes de Pago o en otras reglas pertinentes. Para el presente caso, se puede establecer también que la sanción debe ser para el

remitente, el cual puede enviar sus patrimonios con instrumentos que no reúnen los respectivos requerimientos legales para ser calificados como comprobantes de pago, u otros complementarios.

**j) “Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está destacado en el artículo 174, numeral 10 del Código Tributario. La infracción se configura al darse una de las siguientes conductas cuando se remite bienes con comprobantes de pago, guías o “documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), o cuando se remita dichos objetos con comprobantes, guías o documentos complementarios que no conciernan al tipo de operación ejecutada. Así, si un deudor tributario perteneciente al régimen del Nuevo RUS remite bienes con facturas. O el caso que una persona haya comprado bienes y los remita con boleto de viaje o recibo por honorarios. Se puede indicar que el sujeto activo que comete la infracción en el presente caso también es el remitente.

**k) “Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la administración tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está advertido en el artículo 174, inciso 11 del Código Tributario. En el presente caso se configura la infracción cuando un deudor tributario utiliza aparatos registradores u otros aparatos de emisión sin el correspondido permiso de la administración tributaria. Esto concuerda con la obligación establecida en la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, la cual establece en el artículo 12 que deben declararse las máquinas registradoras a ser utilizadas por el usuario de dichas máquinas, es decir el deudor tributario. Adicionalmente al uso de máquinas registradoras, el deudor

tributario tiene que declarar sus sistemas de emisión, los cuales pueden ser manuales o computarizados. En el primer caso no habría inconveniente, pero si un contribuyente utiliza un sistema de emisión computarizado y no ha declarado que iba a utilizar dicho sistema de emisión, también se estaría configurando la respectiva infracción. Si bien así está establecido, el gran problema que se podría presentar en este caso es si se relaciona con lo instaurado en el numeral 3 del artículo 174 que en su segundo párrafo indica que “No constituyen infracción los incumplimientos relacionados a la modalidad de emisión que deriven de caso fortuito o fuerza mayor, situaciones que serán especificadas mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), y es que la modalidad de emisión estará relacionada al sistema de emisión, por lo que si no es infracción aquellos hechos en los que existiendo la posibilidad de casos fortuitos o de fuerzas mayores, se utilice otra modalidad de emisión, tampoco debería ser sancionado el deudor que utilice un sistema de emisión no declarado, al tratarse también de un caso fortuito o de fuerza mayor.

***l) “Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está previsto en el numeral 12 del artículo 174 del Código Tributario. Los contribuyentes declaran sus establecimientos en el RUC, y a la vez cuando utilizan máquinas registradoras, indican en que establecimiento va a ser utilizada dicha máquina registradora, por lo que el hecho de usar dicho elemento en un lugar distinto al declarando ante SUNAT hace que se configure la infracción. Respecto a los otros sistemas de emisión que pueden ser computarizadas, a la fecha SUNAT no ha establecido que deban declararse su uso para un determinado establecimiento, por lo que no podría por el momento establecerse la comisión de la infracción.

***m) “Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las***

***referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos”.***

(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está advertido en el artículo 174, inciso 13 del Código Tributario. Para configurarse la infracción el deudor tributario tiene que usar máquinas automáticas “que no cumplan las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996) Al respecto se debe señalar que dicho Reglamento (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT) en el artículo 7, numeral 1.6 se establece que, las “máquinas expendedoras automáticas accionadas por monedas de curso legal, deben tener un dispositivo lógico contador de unidades vendidas, debidamente identificado (marca, tipo, número de serie), el cual deberá tener las siguientes características:

- Estar resguardado cuando se abra la máquina para su recarga, debiendo ser visible su numeración, desde el exterior o en el momento de abrirla.
- Asegurar la imposibilidad de retorno a cero (0), excepto en el caso de alcanzar el tope de la numeración, así como el retroceso del contador, por ningún medio (manual, mecánico, electromagnético, etc.)”. (Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT, 1999)

Si no se cumpliera con estas características, se estaría configurando la infracción.

***n) “Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo es distinguido en el numeral 14 del artículo 174 del Código Tributario. Muchos productos deben tener precintos adheridos o signos de control visible que establezca su naturaleza, cantidad y calidad. El hecho de que se remita o posea bienes sin estos elementos, haría que se configure la infracción.

- o) “No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición”.***  
(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está predicho en el inciso 15 del artículo 174 del Código Tributario. La persona que se dedica a la realización de actividades comerciales, específicamente a la venta de bienes, tiene que tener los documentos necesarios que sustenten la posesión de los bienes que utilice o que expendan en la realización de sus actividades. De no tenerlos en los establecimientos respectivos, se configuraría la infracción. Así “dicha infracción solo se sanciona cuando la SUNAT realiza inspecciones en los locales u otros lugares fijos donde los administrados ubiquen los bienes, y no cuando éstos están siendo trasladados, en cuyo caso se podrían configurar las infracciones de los numerales 4 u 8 del artículo 174 del Código Tributario referidos al traslado o remisión de bienes sin la documentación sustentatoria correspondiente” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 178).

- p) “Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuya pauta está anunciada en el numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario. En el presente caso la configuración de la infracción es cuando se sustente la posesión de bienes con títulos que no reúnen las obligaciones correspondientes en la respectiva norma legal, específicamente del Reglamento de Comprobantes de Pago ya señalado anteriormente.

- C) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS DOCUMENTOS”** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Dentro de este tipo de infracciones, las cuales están contempladas en el artículo 175 del Código Tributario encontramos lo siguiente:

**a) “Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuya pauta está indicada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario. De acuerdo al numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, el administrado está en la obligación de “llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996). En consecuencia, para configurarse la infracción es necesario omitir llevar los libros y registros o según refiera la norma “u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996) (tal sería el caso del libro de matrícula de acciones, libro de actas, los que podrían ser importantes para probar o no determinada incidencia tributaria de las operaciones realizadas por el deudor tributario). Debe tomarse en cuenta también el Régimen al cual está acogido el deudor tributario, por cuanto no podría exigirse libros contables a un deudor acogido al Nuevo RUS. La infracción se configurará en cada oportunidad en que la Administración Tributaria detecte que el deudor incurre en la omisión de llevarlos.

**b) “Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está expresado en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario. La clasificación de la infracción se produce cuando los medios de vigilancia no cumplen con el carácter y contextos establecidos por las normas correspondientes.

**c) “Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está expresado en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario. En este caso la contravención se configura, ya no por no tener los libros y registros, sino que, a pesar de tenerlos, se omite registrar ingresos, rentas, u otros actos gravados, o registrar montos inferiores a los que realmente corresponden. Así los principales libros que se verifican para determinar la comisión de la infracción son el registro de ventas, registro de compras, entre otros. La administración tributaria debe determinar fehacientemente las omisiones o la anotación por montos inferiores, no pudiendo determinarse la infracción en base a presunciones.

**d) “Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está señalado en el numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario. Este caso, que prácticamente tiene mucho de relación con actitudes delictivas (sobre todo en el de documentos falsos), se produce cuando el deudor tributario, respalda sus anotaciones en los libros y registros con documentación falsa, simulada o adulterada. Debe entenderse que un documento es falso cuando el documento refleja una operación que no existe, es decir el documento no refleja la realidad. Será documento simulado cuando el documento refleja una operación que no es realmente la realizada. Y será un documento adulterado, aquel documento que contiene enmendaduras, correcciones o que contienen información distinta entre el original y las copias.

De esta manera, la utilización de tales tipos de documentos, hace que se configure la infracción. En este caso no podríamos, sobre todo en el tema de la utilización de documentación falsa, sustentar una causal eximente tal como el caso fortuito o la fuerza mayor. Cabe indicar que para que se configure la infracción es necesario que exista la anotación correspondiente en los registros o libros exigidos.

**e) “Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está indicado en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario. La infracción se configura al detectarse que el deudor tributario lleva “con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996) vinculados a temas tributarios. Ahora bien, respecto a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, mediante Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, se ha regulado entre otros aspectos los plazos máximos de atraso permitidos.

**f) “No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está regulado en el numeral 6 del artículo 175 del Código Tributario. La infracción se configura, cuando los sujetos impuestos llevan los libros en un idioma distinto al castellano o en moneda distinta al nuevo sol, sin haber sido autorizados para ello. Así, para estos efectos, el artículo 87, numeral 4 del Código Tributario indica que: “Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de

contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

**g) “No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con éstas, durante el plazo de prescripción de los tributos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está establecido en el artículo 175, numeral 7 del Código Tributario. La infracción se configura por no conservar la documentación sustentatoria (incluyendo libros y registros) de las transacciones que generen obligaciones tributarias. El plazo que debe de conservar el deudor tributario dicha documentación, es el mismo para la prescripción de los tributos. Se debe tomar en cuenta que, si a un contribuyente se le extravió los libros y registros contables, tiene un plazo de 60 días para poder rehacerlos.

**h) “No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión tipificada en el artículo 175, inciso 8 del Código Tributario. A diferencia del caso anterior, en el presente, se configura la infracción por no conservar sistemas informáticos, programas, micro archivos, soportes magnéticos que contengan datos relacionados al tema tributario, por lo menos durante lo que significa el tiempo de prescripción de los tributos. Para determinar este caso la Administración Tributaria tendrá que verificar el incumplimiento.

- i) ***“No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad”***. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión señalada en el numeral 9 del artículo 175 del Código Tributario. La infracción se configura por no notificar el territorio donde se llevan los libros, u otros documentos que sustenten la contabilidad. Para ello la Administración debió establecer requisitos de la forma, plazo para presentar dicha comunicación, lo que hasta ahora no se ha realizado. Si bien el domicilio fiscal es aquel señalado para todo efecto tributario, no necesariamente en dicho lugar se tiene toda la documentación contable.

Así, “no existe norma tributaria alguna que regula la forma, plazo y condiciones bajo las que se tiene que comunicar dónde se llevan los libros, registros, sistemas, programas u otros medios de almacenamiento de información que sustenten la contabilidad, por lo que esta solo se podría cumplir cuando la comunicación es requerida dentro de un procedimiento de verificación y/o fiscalización indiciado por la SUNAT” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 239).

**D) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES”** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Dentro de este tipo de infracciones, las cuales están contempladas en el artículo 176 del Código Tributario encontramos lo siguiente:

- a) ***“No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos”***. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está determinado en el artículo 176, numeral 1 del Código Tributario. Esta infracción es otra de las más comunes al igual que no otorgar comprobantes de pago. En el presente caso la infracción se configura por no presentar declaraciones determinativas dentro de los plazos establecidos. Se debe entender que la infracción es por no presentar una declaración jurada, y no por el hecho de no pagar la deuda tributaria. Caso de relevancia es cuando un contribuyente se equivocó de número de RUC en su declaración jurada. Se podría interpretar que presentó su declaración con datos errados. A la fecha esta situación va disminuyendo por cuanto SUNAT implementó el sistema de PDT, la cual se puede presentar vía virtual, para lo cual el contribuyente tiene que tener una clave de acceso. Lo mismo podría darse en las Municipalidades respecto de determinados impuesto, como el impuesto predial, donde a la fecha, muchas de dichas entidades realizan una emisión mecanizada de la declaración jurada, por lo que el contribuyente, al estar de acuerdo con dicha emisión, no hace solamente más que firmar dicha declaración y pagar el tributo respectivo. “Considerando que en nuestro país prevalece el sistema de la autoliquidación la conducta que el legislador ha querido castigar o sancionar es el hecho objetivo de no haber cumplido con presentar la declaración jurada elaborada por el propio contribuyente dentro de un plazo que ha sido establecido por Ley o por la Administración Tributaria. Ello significa que la infracción se determina de manera objetiva, vale decir que si un contribuyente no presentó la declaración jurada en el plazo requerido no podría presentar argumentos de tipo subjetivo para eximirse de la sanción” (Caballero Bustamante, 2004, pág. 311). A pesar de ello sin embargo pudieran presentarse realidades de caso fortuito o de fuerza mayor que hagan que el contribuyente no pueda presentar a tiempo sus declaraciones juradas. También existen causales sobre los que el contribuyente no puede influir, como por ejemplo si presenta declaraciones juradas vía virtual, podría ocurrir que este sistema no funcione, no siendo imputable dicho hecho al contribuyente.

**b) “No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Contravención cuyo tipo está dispuesto en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario. En este caso la infracción se configurará sobre declaraciones y comunicaciones que tengan un carácter informativo (el declarante informa sobre sus operaciones o la de terceros, sobre sus actividades o sus bienes). Por tanto al no presentar dichas declaraciones en los plazos que establezca la Ley o que la Administración indique, se estaría cometiendo la infracción señalada. Así, tenemos entre otras declaraciones informativas, aquellas que tengan que ver con declaración de predios, de notarios, con el Registro Único de Contribuyentes, entre otras.

**c) “Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción señalada en el artículo 176, numeral 3 del Código Tributario. La infracción que se configura en este caso es por presentar declaraciones juradas que no contengan la información mínima solicitada por la Administración para entender completa la declaración. Para efectos de las Municipalidades tendrían que establecer cada una de ellas que datos son los mínimos para entender completas las declaraciones respecto de los tributos que administran. Respecto a SUNAT, se ha establecido en el anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT, cual es la información cuya omisión constituye presentación de la declaración en forma incompleta. Cabe señalar que en este último caso a la fecha sería más difícil la configuración de la infracción por cuanto se utilizan los Programas de Declaración Telemática (PDT), que tienen ciertas validaciones para no cometer errores.

**d) “Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está advertido en el numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario. La infracción es de aplicación para aquellas declaraciones que tengan carácter informativo. Así se configurará la infracción si este tipo de declaraciones son incompletas. Esta infracción sanciona también el hecho de presentar otras declaraciones o comunicaciones no conformes con la realidad,

lo que significa que se entrega a la Administración Tributaria filiaciones falsas de datos debido a no tener sustento en elementos fidedignos.

**e) “Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está precisado en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario. Una persona puede equivocarse en una determinada declaración por lo que puede volver a presentar dicha declaración para subsanar su error. Si presenta dicha subsanación de la declaración jurada antes del vencimiento del plazo establecido, estamos frente a la llamada declaración sustitutoria. Pero si presenta luego del plazo establecido, estamos frente a una declaración rectificatoria, la cual de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario se puede presentar hasta antes del vencimiento del plazo de prescripción. La infracción se configuraba al haber más de declaración rectificatoria. Esto se aplica a declaraciones de tipo determinativo y no de tipo informativo.

**f) “Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Desobediencia prevista en el numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario. La infracción se presenta al darse más de una declaración rectificatoria, pero en declaraciones de tipo informativas. Para algunos casos de este tipo de declaraciones la administración establece plazos para presentar la declaración, vencido ese plazo y presentar más de una declaración que rectifique la primera presentada, hace que se configure la infracción prevista.

**g) “Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la administración tributaria”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción instituida en el artículo 176, numeral 7 del Código Tributario. Esta infracción se da cuando se presenta la declaración jurada en un lugar diferente al establecido por el Estado. A la fecha en el caso de tributos cuya

administración y recaudación está a cargo de SUNAT, será más difícil configurarse la infracción por cuanto las declaraciones se están presentando por el Programa de Declaración Telemática, es decir vía virtual. Sin embargo a pesar de ellos, SUNAT ha dividido a los contribuyentes en principales, medianos y pequeños contribuyentes, siendo en el primer caso que deben presentar su declaración y pago en lugares especiales como son las oficinas bancarias ubicadas en Intendencias de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales, por lo que no presentar las declaraciones en dichos lugares constituye que se cometa la infracción.

***h) “Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la administración tributaria”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción precisada en el numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario. El estado a través de quien corresponda, puede establecer distintas formas o establecer condiciones para presentar las declaraciones juradas, ya sean determinativas o informativas. El hecho de no cumplir con estas formas y condiciones, hace que se configure la infracción.

**E) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA”** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Dentro de este tipo de infracciones, las cuales están contempladas en el artículo 177 del Código Tributario encontramos lo siguiente:

***a) “No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está determinado en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario. En este caso, a fin de que se configure la infracción es necesario que la administración tributaria realice un requerimiento previo al contribuyente, para que esta pueda exhibir los libros, registros u otros

documentos. En caso de no exhibirlos se configuraría la infracción. Se debe tener presente también que el administrado esté en la obligación de utilizar la documentación solicitada por la administración, a la vez que cuente físicamente con dicha documentación, y a pesar de ello no las exhiba.

**b) “Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción de los tributos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está indicado en el artículo 177, inciso 2 del Código Tributario. El administrado está en la obligación de conservar su documentación, relacionada a hechos que generen obligaciones tributarias, durante el tiempo de prescripción. En caso se oculten dichos documentos o bienes, o se destruyan se configura la infracción.

**c) “No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión precisada en el numeral 3 del artículo 177 del Código Tributario. El administrado está en la obligación de “mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). En caso de no poder hacerlo debiera comunicar el hecho que impida el cumplimiento de tal obligación, ya que puede suceder cualquier tipo de imprevisto ajeno a la voluntad del administrado que haga que justamente no pueda cumplir lo establecido.

**d) “Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción establecida en el artículo 177, numeral 4 del Código Tributario. Para configurarse la infracción en primer lugar debe haberse sancionado al administrado con el cierre temporal de su establecimiento, local u oficina. Ahora, el hecho de que la persona sancionada reabra su local, establecimiento u oficina, sin que se cumpla el plazo establecido para que pueda hacerlo, o sin la presencia de un funcionario, hace que en definitiva se configure la infracción mencionada. En el caso de la Administración Tributaria SUNAT, se ha establecido en la Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT, artículo 2, literal b) lo siguiente: “Al día siguiente de cumplido el plazo establecido para la sanción de cierre, el Fedatario fiscalizador se apersonará al establecimiento u oficina del deudor tributario infractor a fin de retirar los sellos y/o carteles oficiales colocados con motivo de la aplicación de la sanción. Para tal efecto dejará constancia de dicho acto en el documento respectivo. El deudor tributario infractor podrá realizar el retiro de dichos sellos y/o carteles oficiales, sólo en el caso en que siendo las 12 horas del día siguiente a aquél en que se cumple el plazo establecido para la sanción de cierre, el Fedatario Fiscalizador no se hubiera apersonado para realizar dicha diligencia”. (Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT, 2004)

**e) “No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la administración tributaria”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción precisada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Existe la obligación del administrado de “proporcionar a la administración

tributaria la información que ésta requiera sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarde relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), artículo 87, numeral 6 del Código. No hacerlo hace que se configure la infracción. Se debe tomar en cuenta que por razones de caso fortuito o fuerza mayor, a pesas de que la determinación de la infracción sea objetiva, hace que en algunos casos el administrado no pueda cumplir con su obligación.

**f) “Proporcionar a la administración tributaria información no conforme con la realidad”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención dispuesta en el numeral 6 del artículo 177 del Código Tributario. El administrado está en la obligación de proporcionar a la administración la información que esta requiera. Si esta información es falsa, se establece la transgresión. Cabe mencionar que la información que solicite la administración puede ser de los movimientos comerciales de quienes lo realicen.

**g) “No comparecer ante la administración tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción indicada en el artículo 177, numeral 7 del Código Tributario. El hecho de no comparecer en el plazo que la administración lo requiera o que se concurra fuera del plazo, hace que se configure la infracción. “No se configurará la infracción cuando el sujeto requerido aporta pruebas que demuestren que estuvo realmente impedido de presentarse en la fecha y hora establecidas, o cuando haya obtenido la ampliación del plazo para presentarse en las oficinas de la SUNAT” (Nima, Rey, & Gómez, 2013, pág. 207).

Esto último implica que pudiera ocurrir causas ajenas al contribuyente para que no pueda acudir cuando se le comparezca para hacerlo.

**h) “Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la administración tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar**

***balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad***". (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención señalada en el numeral 8 del artículo 177 del Código Tributario. A diferencia de las demás infracciones cuyo tipo está previstos en el artículo 177, este tipo de infracción está prevista mayormente para los que se dedican al control o administración de la empresa, y más específicamente al contador. Es así que indirectamente se señala quien sería el sujeto activo que comete dicha infracción. En consecuencia, aquel que autoriza estados financieros, declaraciones u otros documentos con información no fehaciente o aquel que autoriza balances sin cerrar los libros (en este caso se entiende que lo hace el contador específicamente), cometerá la infracción establecida. Debe entenderse que el contador debiera conocer la información, pero muchas veces ésta es proporcionada por el cliente, y en algunos casos dicho contador no puede corroborar la veracidad de la información, por lo que no podría incurrir en la infracción. Sin embargo esto tendría que observarse desde un punto de vista subjetivo.

***i) "Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables"***". (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión indicada en el numeral 9 del artículo 177 del Código Tributario. A diferencia del caso anterior, quien comete la infracción en esta situación es el contribuyente, porque es él quien está en la obligación de presentar los estados financieros o declaraciones juradas. Se configurará en consecuencia esta infracción cuando se presente dicha documentación, "sin haber cerrado los libros contables". (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Esto puede suceder por decirse un caso al presentar alguna declaración anual.

***j) "No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la administración tributaria"***". (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención prevista en el inciso 10 del artículo 177 del Código Tributario. A través de esta parte de la norma se busca evitar que el

contribuyente impida que la Administración de a conocer a la comunidad el incumplimiento de ciertas obligaciones formales. La comisión de esta infracción atenta contra la facultad de fiscalización de la administración tributaria, la cual entre otros aspectos, y de acuerdo al artículo 62 del Código Tributario, tiene la posibilidad de “colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la administración tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca” (Decreto Legislativo N° 816, 1996); esta facultad se ha desarrollado y establecido de manera más específica en la Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT. El hecho de no exhibir o de ocultar o destruir dichos sellos o letreros oficiales u otros distribuidos por la Administración, hace que se configure la infracción.

***k) “No permitir o no facilitar a la administración tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción indicada en el artículo 177, numeral 11 del Código Tributario. Una de las obligaciones del deudor tributario, de acuerdo al artículo 87, numeral 13 es “permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). El hecho de no permitirlo o no facilitar el uso de equipos de cómputo u otros medios para almacenar información en la realización de trabajos de fiscalización de la administración, hace que se configure la infracción.

**l) “Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión precisada en el inciso 12 del artículo 177 del Código Tributario. La infracción es clara, por cuanto para configurarla, es necesario que el administrado violenta los precintos, cintas u otros dispositivos utilizados en al ejecutarse alguna función de fiscalización o sanción por parte de la Administración. El hecho debe quedar plasmado en un documento ya sea dado por un auditor o por el fedatario.

**m) “No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión advertida en el artículo 177, numeral 13 del Código Tributario. Para ser sujeto activo el que comete la infracción debe tenerse la calidad de agente de retención o percepción. Adicionalmente a tener tal calidad, para que se configure dicha infracción, no debe haberse efectuado la retención o percepción correspondiente, lo que implica que la operación realizada esté sujeta a imposición, tal sería el caso de verificar los bienes que se adquieren tienen algún beneficio tributario, para realizar o no la retención. “La presente infracción contiene una excusa absolutoria o también denominada causal eximente de sanción, la cual consiste en no punir la conducta descrita siempre que el contribuyente cumpla una determinada condición, que en el presente caso, se encuentra constituida por pagar dentro del plazo de vencimiento el tributo que debió retener o percibir y que no cumplió con hacerlo en la oportunidad correspondiente” (Caballero Bustamante, 2004, págs. 443-444)

**n) “Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión advertida por el numeral 14 del artículo 177 del Código Tributario. En el presente caso el sujeto activo sería un notario o un juez de paz, según Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT. Adicionalmente se establecen en dicha norma los requisitos para la legalización, la oportunidad, y se prevén casos de legalización de segundos y siguientes libros tributarios. En caso de no cumplir con dichos requisitos establecidos en la citada Resolución se estaría cometiendo la infracción.

**o) “No proporcionar o comunicar a la administración tributaria, en las condiciones que ésta establezca, las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Infracción advertida y señalada por el artículo 177, numeral 15 del Código Tributario. En el presente caso el sujeto activo es el notario público o el funcionario público. Asimismo, para configurarse la infracción, dichas personas no proporcionan o comunican información que solicite la administración tributaria en forma expresa. Esto se origina por incumplimiento del artículo 96 del Código Tributario que indica que “los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la administración tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la administración tributaria”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

**p) “Impedir que funcionarios de la administración tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)**

Contravención señalada en el numeral 16 del artículo 177 del Código Tributario. De acuerdo al artículo 62 del Código Tributario, la administración está en facultad de “efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Aquel que impida a los funcionarios cumplir dichas funciones, cometerá la infracción establecida.

**q) “Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la administración tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes”.**  
(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Desobediencia prevista en el numeral 17 del artículo 177 del Código Tributario. De acuerdo a lo establecido en el artículo 62, numeral 6, la administración tributaria está en facultad de “inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual, cuando presuma la existencia de evasión tributaria”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996). En caso de la SUNAT, “el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual, pero podría mediante Resolución de Superintendencia otorgarse una prórroga por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Adicionalmente de acuerdo al numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario la administración tributaria también podrá “practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), esto con autorización judicial. El hecho de impedir u obstaculizar esta función de la administración hace que se configure la infracción establecida.

**r) “No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción advertida en el artículo 177, inciso 18 del Código Tributario. El sujeto activo en el presente caso es aquel deudor tributario que se dedica a la explotación de máquinas tragamonedas. Se configura la infracción cuando se impide a los funcionarios del ente administrativo “el acceso a los contadores manuales, electrónicos o mecánicos de las máquinas tragamonedas” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), o no se permite “la instalación de soportes informáticos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). También se configura la infracción cuando no se proporcione la información respectiva que permita verificar el funcionamiento de las máquinas tragamonedas.

**s) “No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción señalada en el inciso 19 del artículo 177 del Código Tributario. El artículo 87, numeral 13 del Código Tributario establece que se debe “permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). No cumplir con esta obligación hace que se configure la infracción establecida.

**t) “No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión indicada en el inciso 20 del artículo 177 del Código Tributario. La obligación es facilitar el acceso a los medios, equipos u otros

proporcionados por la SUNAT. El hecho de no hacerlo, hace que se configure la infracción cuyo tipo está previsto.

**u) “No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención precisada en el numeral 21 del artículo 177 del Código Tributario. El sujeto activo es el que se dedica a los juegos de casino o máquinas tragamonedas. Esta obligación se reguló mediante la Resolución de Superintendencia N° 145-2003/SUNAT. El incumplir con la implementación de este sistema o implementar uno que no reúne las características, hace que se configure la infracción.

**v) “No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión expresada en el numeral 22 del artículo 177 del Código Tributario. A través de la resolución N° 145-99/SUNAT se estableció disposiciones vinculadas a actividades artísticas o espectáculos públicos, por lo que los quienes realizan aquellas actividades económicas deben cumplir lo precisado. El incumplimiento de tal obligación configurará la infracción establecida.

**w) “No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118° del presente Código Tributario”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción expresada en el inciso 23 del artículo 177 del Código Tributario. El artículo 118, literal a) numeral 4 del Código Tributario establece que la administración puede “trabar embargos en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor

tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Para ello, puede la administración notificar a terceros sobre la resolución de embargo, a lo que dicho tercero debe brindar la información solicitada por la administración. De no hacerlo se cometerá la infracción establecida.

**x) “No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción declarada en el inciso 24 del artículo 177 del Código Tributario. Tal y como está dispuesto en el Decreto Legislativo N° 937, artículo 21, los del régimen del Nuevo RUS, “deben exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde desarrollan sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT, así como el Comprobante de Información Registrada (CIR) y las constancias de pago” (Decreto Legislativo N° 937, 2003). De no hacerlo, se estaría configurando la infracción cuyo tipo está previsto.

**y) “No exhibir o no presentar el estudio técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención advertida anteriormente en el artículo 177, inciso 25 del Código Tributario. La Ley del Impuesto a la Renta, artículo 32-A, inciso g) cuyo texto único ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establecía la referida obligación al precisar que “los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

**z) “No entregar los certificados o constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según**

***corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias”.***  
(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción precisada en el numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario. Existen quienes están en la obligación de entregar constancias por la retención o percepción efectuadas, así por ejemplo aquellos que retengan rentas de cuarta categorías deben entregar una constancia al respecto. El hecho de no cumplir con la entrega de dichas constancias o certificados implica que se configure la infracción.

***aa) “No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley”.*** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención precisada en su momento por el inciso 27 del artículo 177 del Código Tributario. La Ley del Impuesto a la Renta, artículo 32-A, inciso g) señalaba que “La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004). Esto implica que el contribuyente debía tener información y documentación detallada por cada operación realizada en los aspectos referidos. Dicha documentación o información debe ser exhibida o presentada cuando SUNAT lo requiera. Caso de no hacerlo se cometerá la infracción establecida.

**F) “INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Dentro de este tipo de transgresiones, las cuales están contempladas en el artículo 178 del Código Tributario encontramos lo siguiente:

**a) “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción indicada en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario. Para esta infracción debe haberse declarado información no conforme con la realidad, es decir datos falsos, y que dicha declaración hubiera determinado una menor obligación o un mayor saldo, crédito o pérdida a favor, entre otros. Así si un contribuyente declaró equivocadamente y en seguida demuestra una rectificatoria que origina un tributo omitido, estaría en consecuencia cometiendo la infracción.

**b) “Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción advertida en el inciso 2 del artículo 178 del Código Tributario. Es sancionado el contribuyente que utilice indebidamente los bienes o productos que gozan de algún beneficio o exoneración, desnaturalizando el objeto o destino para lo cual fue concedido dicho beneficio o exoneración. Así podría ser el caso de que una persona trae bienes del extranjero y los declara como objetos para uso personal, pero luego comercializa dichos bienes.

**c) “Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Transgresión cuyo tipo está previsto en el artículo 178, inciso 3 del Código Tributario. Los hechos descritos realizados por los contribuyentes buscan engañar al fisco utilizando medios de control fraudulentos, comercializando clandestinamente productos, procedencia o destino falso de productos entre otros. Así la infracción se configura cuando se elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados. Un ejemplo sería la producción de licores de manera artesanal, y vendiéndolos de forma clandestina, sin pagar el Impuesto Selectivo al Consumo.

**d) “No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 178, numeral 4 del Código Tributario. En este caso los sujetos activos que cometen la infracción, son los agentes de retención y los de percepción. Estos sujetos deben, una vez retenido o percibido el tributo, poner a disposición del Fisco dicho tributo retenido o percibido, siempre que la operación sea sujeta a imposición. Para ello tienen plazos establecidos en las normas legales. Sin no hicieran el pago, se configuraría la infracción prevista.

**e) “No pagar en la forma o condiciones establecidas por la administración tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Contravención cuyo tipo está sabido en el numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario. Existen casos en los cuales los administrados no están en la obligación de presentar declaración jurada, sin embargo, se genera la obligación de realizar el pago de tributos, para lo cual la administración tributaria señala la forma y condiciones y los medios para realizar dichos pagos y así cumplir con la obligación. Tal es el caso de que un sujeto no domiciliado brinda un servicio a una empresa, siendo dicho servicio utilizado en el país. Esta operación es gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que el pago se realiza a través de un formulario denominado Guía de pagos varios. Pero si el usuario declara y paga el tributo a través de otro formulario, no cumpliría con las condiciones establecidas, por lo que se configuraría la infracción. En consecuencia, no cumplir con lo señalado por las normas para pagar tributos o utilizar un medio de pago distinto a lo señalado por las referidas normas implica que se configure la infracción.

**f) “No entregar a la administración tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está previsto en el inciso 6 del artículo 178 del Código Tributario. La administración puede trabar embargos en forma de retención. Es así que la administración tributaria tiene que notificar al sujeto que corresponda para que realice la retención debida y que comunique la realización de dicha retención o la imposibilidad de haberlo hecho. En caso haya retenido montos, el sujeto está en la obligación de entregar dichos montos, en los plazos establecidos, el no cumplir con lo citado, hace que se configure la infracción prevista.

**g) “Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el apéndice de la Ley N° 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11° de la citada ley”.** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Infracción cuyo tipo está previsto en el numeral 7 del artículo 178 del Código Tributario. La Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía establece que “son responsables del impuesto, en calidad de

agentes retenedores o perceptores, según sea el caso: Las empresas del Sistema Financiero” (Ley N° 28194, 2004)

Así, si una empresa del sistema financiero (que será el sujeto activo), permite que se goce de las exoneraciones, sin que se haya presentado ante ella la respectiva declaración jurada estaría cometiendo la infracción establecida.

***h) “Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11º de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad”.***

Infracción indicada en el inciso 8 del artículo 178 del Código Tributario. Si un sujeto, en base a la Ley N° 28194 desea gozar de la exoneración del Impuesto a las transacciones financieras, deber mostrar una manifestación jurada a las empresas del Sistema Financiero con la finalidad que se identifique la cuenta en el que realizará operaciones exoneradas. En caso presente dicha declaración jurada con información falsa, se estaría configurando la infracción establecida.

## **3.2. ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

### **3.2.1. Elemento sustancial o Antijuricidad**

La antijuricidad importa la violación o no cumplimiento de normas tributarias expresamente señaladas. La antijuricidad “es la relación de contradicción entre la conducta descrita como tipo y el derecho general” (Villegas H. , 1993, pág. 103).

Se refiere al incumplimiento de los mandatos tributarios establecidos y no cumplidos por quien debe hacerlo, ya sea contribuyente o no. Una conducta será antijurídica en todos los sentidos, ya que no podría ser antijurídica para un ámbito penal y lícita para el ámbito tributario. Para ambos casos tiene que ser ilícita, por cuanto está desaprobada por una norma, que en el presente caso será la norma jurídica tributaria.

De esta manera, se entiende que “el elemento sustancial es el incumplimiento de una obligación legalmente establecida, esto es, para que exista una infracción debe existir previamente una obligación establecida por la ley de realizar una conducta determinada” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 20).

La antijuricidad o también llamada antijuridicidad es estudiada por el Derecho Penal dentro de lo que se llama la “Teoría del Delito”, teoría que explica si los hechos realizados por una persona son o no actos delictuales.

Si bien la “Teoría del Delito” es aquella que contempla el proceso para verificar si una situación determinada constituye delito, esta teoría también es aplicable a la infracción tributaria, debido a que como al ser la infracción tributaria un hecho ilícito, podemos establecer en consecuencia que es un hecho antijurídico.

De esta manera, las infracciones tributarias son comportamientos antijurídicos al igual que los delitos. Se entiende que “un comportamiento es antijurídico cuando resulta contrario al Derecho, cuando se opone al Derecho, cuando es ilícito” (Reyna, 2013, pág. 28) .

Dentro de la antijuricidad podemos encontrar dos caracteres (según Héctor Villegas) a saber:

#### **A) Objetividad**

Cuando se habla de un elemento objetivo en la antijuricidad se entiende como que existe un elemento real contrario al derecho. No admite un elemento subjetivo, propio de la culpabilidad. “La antijuricidad debe ser concebida objetivamente con prescindencia de la culpabilidad, y ello permite llegar al concepto de unidad de lo antijurídico totalmente distinto del principio de que la culpabilidad es particular y que puede ser distintamente estructurada en cada rama del Derecho” (Villegas H. , 1993, pág. 112).

#### **B) Materialidad de la Contradicción**

La antijuricidad implica una contradicción material, que implica un ataque de un interés prevaleciente sobre lo que es el derecho.

### **3.2.2. Elemento formal o tipicidad**

Tipicidad implica que para que se cometa una infracción, ésta tiene que estar prevista en la ley. Es decir, todos los elementos que indican que una persona cometa una infracción, tienen que previamente estar señalados por la norma respectiva. Podemos indicar que constitucionalmente la persona está protegida en relación a que no se le puede sancionar si no existe una ley que señala cuál es la conducta que está prevista como ilícita. Así, el artículo 2, numeral 24, literal d) de la Constitución previene que “nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la Ley” (Constitución Política del Perú, 1993). Si bien se entiende más para el ámbito tributario, no podemos descartarlo para el ámbito sancionador en general.

“Este elemento tiene su sustento en el principio de legalidad establecido en el inciso d) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario vigente, según el cual sólo por ley o por decreto legislativo se pueden definir y establecer las infracciones tributarias.

Así para que exista una infracción tributaria, además del incumplimiento de una obligación formal o sustancial, debe existir también el derecho de la administración de sancionarlo, esto es que dicha conducta haya sido considerada por el ordenamiento legal como una infracción y se haya fijado la sanción” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 21) .

En el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, se ha establecido en nuestra Ley de Procedimientos Administrativos Generales, a ciertos principios que guían la potestad sancionadora, entre los que se encuentra la tipicidad. Así, el artículo 230, numeral 4, de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales especifica respecto de este principio que “sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en

normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos que la ley permita tipificar por vía reglamentaria” (Ley N° 27444, 2001).

Respecto a lo que en el procedimiento sancionador administrativo se considera el principio de tipicidad, se puede indicar que “exige el cumplimiento de tres aspectos concurrentes: i) La reserva de ley para la descripción de aquellas conductas pasibles de sanción por la administración; ii) La exigencia de certeza o exhaustividad suficiente en la descripción de las conductas sancionables constitutivas de las infracciones administrativas; iii) La interdicción de la analogía y la interpretación extensiva en la aplicación de los supuestos descritos como ilícitos” (Morón, 2007, págs. 654-655) . De estos aspectos mencionados, para el ámbito sancionador tributario, cabe resaltar el de la Reserva de Ley, la cual, como ya establecimos antes, se encuentra indicada debidamente en el Código Tributario. No se puede descartar, sin embargo, los otros dos aspectos, que deben ser fundamentales en el tema de la tipicidad, por cuanto, en el caso del segundo elemento mencionado debe entenderse como que la norma que tipifica una infracción no debe ser vaga, sino precisa y específica, lo cual se complementa con el tercer supuesto que debe entenderse que la interpretación en este caso de la infracción debe ser restrictiva, por lo que no puede determinarse una infracción por analogía.

La tipicidad también ha sido desarrollada dentro de la “Teoría del Delito”, que es aquella que nos ayuda a establecer si una determinada conducta debe ser sancionada o no. Podemos entender en consecuencia en este ámbito a que la tipicidad es la descripción en la norma de un hecho concreto. Esta descripción normativa está dada por los legisladores, antes de la comisión de dichos hechos. “La tipicidad se encarga de confrontar la realidad del hecho concreto y su encaje dentro de la abstracción contenida en la ley” (Reyna, Tratado integral de litigación estratégica, 2013, pág. 27) .

### **3.2.3. Responsabilidad o culpabilidad**

Cuando hablamos de culpabilidad, debemos entender que esto implica que una persona que comete una infracción tiene la capacidad para conocer que su conducta está en contra de las normas establecidas por el Estado, y que en base a ese conocimiento, actúa de una u otra manera. Es decir la persona, conociendo del desvalor de una acción, no actúa conforme a derecho, sino que se decide a favor del ilícito. Así, “el reproche sólo es posible cuando el hecho le es desaprobado al autor; esto será sobre la base de una valoración, debiéndose determinar si obró, o no, con dolo o culpa, de modo que debe apreciarse el llamado tipo subjetivo” (García, 2006, pág. 494) .

La culpabilidad también ha sido ampliamente tratada por la “Teoría del Delito”, la cual establece que “se encarga de establecer si en el caso concreto el sujeto posee capacidad de conocer la antijuricidad de su conducta y motivarse conforme a ese entendimiento” (Reyna, 2013, pág. 29) .

Al determinar lo que significa la culpabilidad, se puede entender que contiene en primer lugar un aspecto esencial, que es la capacidad de conocer la antijuricidad de la conducta, que, en el caso de la infracción tributaria, sería conocer lo establecido por el Código Tributario.

Ahora bien, dicha capacidad de comprender lo que está o no permitido por el Código Tributario se denomina en la rama del Derecho Penal la imputabilidad.

Un segundo elemento esencial dentro de la culpabilidad es que el individuo se motive conforme a esa capacidad de conocer la antijuricidad. Es por ello que, de acuerdo a determinadas situaciones, un individuo no siempre puede guiarse conforme al conocimiento que tiene sobre lo que está de acuerdo o no a las normas legales.

Dentro de la culpabilidad se puede entender dos aspectos que a continuación presentamos:

## **A) Aspecto Objetivo**

El determinar una infracción tributaria consiste en analizar que hechos transgreden, quebrantan una norma legal de carácter tributario. De esta manera la infracción tributaria es el incumplimiento de obligaciones legales relativas a tributos, definiéndolo nuestro código en el artículo 164° como “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal” (Decreto Legislativo N° 816, 1996) en alguna norma.

Ahora bien, en nuestro Código Tributario, se ha indicado que la determinación de la infracción será en forma objetiva, por lo que “no es necesario que exista la voluntad o intencionalidad (dolo o culpa) por parte del sujeto para cometer una infracción, ni tampoco es necesario que exista conocimiento de que la conducta que desarrolla constituye una infracción tributaria a ser sancionada, pues la comisión de la misma se determina de manera objetiva, no requiriéndose medir la intencionalidad de la conducta infractora” (Nima, Rey, & Gómez, 2013, pág. 24).

Ya no sería necesaria entonces, al producirse el incremento de contribuyentes y de tipos legales de infracciones tributarias, una evaluación detallada de cada hecho, por lo que “se ingresa a un proceso de automatización masiva en cuya virtud es suficiente que la administración tributaria detecte los aspectos objetivos o materiales del hecho ilícito para que se entienda configurada la infracción y se proceda con la inmediata aplicación de los mecanismos correctivos” (Robles, Ruiz de Castilla, & Villanueva, 2005, pág. 537) .

Esto constituye, en consecuencia el elemento objetivo en la determinación de la infracción tributaria, el hecho de que se realice lo previsto en la ley, por lo que “basta el incumplimiento de la obligación tributaria y que dicho incumplimiento haya sido tipificado como infracción para que se configure la misma, no importando o valorándose las razones que hayan motivado dicho incumplimiento” (Baldeón & Montenegro, 2008, pág. 21).

Si bien en nuestro país se ha establecido la llamada determinación objetiva, es menester indicar que doctrinariamente se viene estableciendo otro aspecto de la culpabilidad a considerar, que es el siguiente:

## **B) Aspectos Subjetivos**

A nivel tributario, no se ha encontrado un profundo análisis sobre aspectos subjetivos que pudieran influir en la determinación de la infracción tributaria, por lo que debemos recurrir a estudios de naturaleza penal, la cual desarrolla una doctrina relativa a la culpabilidad, dentro de la cual contempla los aspectos subjetivos a tomarse en cuenta a fin de determinar si hay o no motivación de carácter subjetivo en las personas que cometieron un determinado hecho delictivo. Si bien doctrinalmente no existe un análisis exhaustivo, es menester indicar que de acuerdo a lo mencionado por Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, que el Tribunal Constitucional español, “en su sentencia de 26 de abril de 1990, señaló que no es aceptable, en materia de infracciones tributarias la responsabilidad objetiva, sino que rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave o culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. (Pérez de Ayala, 2007, págs. 194-195).

De esta forma, se tiene desarrollado los siguientes aspectos:

### **B.1) Dolo y Culpa**

El dolo es “la voluntad consciente resultante. Al saber que se está realizando el tipo se está implícitamente aceptando sus consecuencias. El dolo se caracteriza básicamente por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo; quien conoce el peligro concreto generado por su acción riesgosa, obra con dolo, pues sabe lo que hace”; asimismo se entiende que “quien obra ignorando que su conducta ha creado un peligro concreto o tiene un error sobre el mismo, habrá obrado imprudentemente (delito culposo)” (Peña Cabrera Freyre, Derecho Penal Peruano, 2005, pág. 179).

Debemos entender que la culpa “conjuntamente con el dolo son las dos únicas formas de culpabilidad. Existe cuando se ha producido un resultado típicamente antijurídico, sin que el autor haya previsto los resultados. Quien obra por culpa, lo hace por negligencia, por falta de previsión o por falta de pericia o habilidad en el ejercicio de una profesión u oficio. Es la desatención de un deber de precaución, que como consecuencia dio por origen el resultado antijurídico. Quien así actúa no lo hace intencionalmente” (Ezaine, 1995, pág. 89).

### **B.1.1) Estructura del dolo**

#### **a) Aspecto Cognoscitivo – Conocimiento**

El conocimiento es “el aspecto intelectual o la conciencia de la realización de los elementos subjetivos del tipo. Al momento de ejecutar la acción, el sujeto debe saber lo que hace, es decir debe abarcar todos los hechos descritos en el tipo objetivo”.

#### **b) Voluntad**

La voluntad es la “facultad mental de autodeterminarse, dirigirse hacia un fin (es un querer el resultado). Querer no es lo mismo que desear, quiere decir, que la voluntad consiste en la decisión de ejecutar la conducta prohibida, se distingue del mero deseo” (Peña Cabrera Freyre, Derecho Penal Peruano, 2005, pág. 180).

Voluntad implica en consecuencia querer que algo se realice, en el presente caso implica que la conducta que está sancionada, y cuyo tipo está previsto, es la conducta querida por el sujeto.

## **3.3. CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN**

### **3.3.1. Causales eximentes de sanción contemplados en el Código Tributario**

Habiendo realizado algunos alcances respecto de lo que contiene los aspectos subjetivos para determinar de alguna manera la infracción tributaria, es

menester precisar algunos alcances establecidos en materia tributaria respecto a aspectos externos a la determinación objetiva que precisa el Código Tributario, de tal manera que se también el Código incluye algunas excepciones a la determinación objetiva, los que vienen a ser las causales eximentes de sanción; así tenemos:

#### **A) Interpretación equivocada de una norma**

Contemplado en el numeral 1 del artículo 170 del Código tributario, que indica que “no procede la aplicación de intereses ni sanciones, si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

En este caso se produce una ambigüedad, oscuridad o falta de claridad de una norma la que origina que el contribuyente no pague nada.

#### **B) Duplicidad de criterio en la aplicación de una norma**

Establecido en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, la que indica que no procede sanción si “la administración tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente”. (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

En este aspecto, “se entiende por dualidad de criterio, en sentido más amplio, la modificación del criterio que venía observando la administración tributaria en determinadas situaciones, variándose inclusive los procedimientos que seguía aquella tradicionalmente” (Cabellos, 1996, pág. 38).

En este caso el autor de un hecho, “actuó conforme al criterio de interpretación de la norma dado a conocer por la administración tributaria (incluyendo al Tribunal Fiscal), y que luego cambió” (Nima, Rey, & Gómez, 2013, pág. 32).

### **3.3.2. Causales eximentes de sanción no contemplados en el Código Tributario**

#### **A) La incapacidad absoluta**

En nuestro país debemos tomar en cuenta quienes son aquellos que tienen incapacidad absoluta. Así de acuerdo a nuestro Código Civil, serán incapaces absolutos los menores de edad (específicamente los menores de 16 años) y los que por algún motivo se encuentren privados de discernimiento.

#### **B) La fuerza mayor y el caso fortuito**

Debemos indicar que “la fuerza mayor como aquel acaecimiento que no hubiera podido preverse o que, previsto, fuera inevitable, y el caso fortuito como aquél suceso imprevisible pero que, de haberse previsto, hubiera podido ser evitado” (Abogacía del Estado, 2005, págs. 186-187)

### **3.4. NORMAS RELACIONADAS:**

**CODIGO PENAL**(Decreto Legislativo N° 635, 1991)

El Código Penal establece lo siguiente:

“**Artículo VII.-** La pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

A su vez, cuando se refiere el mismo código a las bases de la punibilidad, al definir el delito y la falta establece lo siguiente:

“**Artículo 11º.-** Son delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas **penadas por ley.**”

**Artículo 12º.**-La penas establecidas por la ley se aplican siempre al agente de la infracción dolosa. El agente de infracción culposa es punible en los casos expresamente establecidos por ley”. (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

En referencia a las causas que eximen de responsabilidad penal, nos precisa que:

**“Artículo 20.-** Está exento de responsabilidad penal:

1. El que por anomalía psíquica, grave alteración de la conciencia o por sufrir alteraciones en la percepción, que afectan gravemente su concepto de la realidad, no posea la facultad de comprender el carácter delictuoso de su acto o para determinarse según esta comprensión;
2. El menor de 18 años.
3. El que obra en defensa de bienes jurídicos propios o de terceros, siempre que concurren las circunstancias siguientes:
  - a) Agresión ilegítima;
  - b) Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla. Se excluye para la valoración de este requisito el criterio de proporcionalidad de medios, considerándose en su lugar, entre otras circunstancias, la intensidad y peligrosidad de la agresión, la forma de proceder del agresor y los medios de que se disponga para la defensa.
  - c) Falta de provocación suficiente de quien hace la defensa;
4. El que, ante un peligro actual e insuperable de otro modo, que amenace la vida, la integridad corporal, la libertad u otro bien jurídico, realiza un hecho destinado a conjurar dicho peligro de sí o de otro, siempre que concurren los siguientes requisitos:
  - a) Cuando de la apreciación de los bienes jurídicos en conflicto afectados y de la intensidad del peligro que amenaza, el bien protegido resulta predominante sobre el interés dañado; y
  - b) Cuando se emplee un medio adecuado para vencer el peligro;
5. El que, ante un peligro actual y no evitable de otro modo, que signifique una amenaza para la vida, la integridad corporal o la libertad, realiza un hecho antijurídico para alejar el peligro de sí mismo o de una persona con quien tiene estrecha vinculación.

No procede esta exención si al agente pudo exigírsele que aceptase o soportase el peligro en atención a las circunstancias; especialmente, si causó el peligro o estuviese obligado por una particular relación jurídica;

6. El que obra por una fuerza física irresistible proveniente de un tercero o de la naturaleza;
7. El que obra compelido por miedo insuperable de un mal igual o mayor;
8. El que obra por disposición de la ley, en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo;
9. El que obra por orden obligatoria de autoridad competente, expedida en ejercicio de sus funciones.
10. El que actúa con el consentimiento válido del titular de un bien jurídico de libre disposición.
11. El personal de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional, que en el cumplimiento de su deber y en uso de sus armas en forma reglamentaria, cause lesiones o muerte.” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

### **CÓDIGO TRIBUTARIO** (Decreto Legislativo N° 816, 1996)

El Código nos precisa en relación al tema lo siguiente:

#### **“Artículo 164°.- Concepto de infracción tributaria**

Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre cuyo tipo está previsto como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

#### **Artículo 165°.- Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores**

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se

presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

### **Artículo 170º.- Improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones**

No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º.

Los intereses que no proceden aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial “El Peruano”. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado.

La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.” (Decreto Legislativo N° 635, 1991)

Asimismo, podemos citar adicionalmente:

**MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT** (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015)

Podemos indicar los siguientes artículos, de la versión del año 2015 en el cual tenemos lo siguiente:

**“Artículo 152. Concepto de infracción**

1. Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal.”

#### **“Artículo 162. Eximentes de responsabilidad**

1. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra, caso fortuito o fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se ha actuado bajo subordinación jerárquica, siempre que la orden no revista el carácter de una evidente infracción tributaria.
- e) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (...)
- f) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015)

#### **4. MARCO CONCEPTUAL**

- **Ilícitos Tributarios.** Son actos que causan el quebrantamiento de las normas jurídicas relacionadas a obligaciones tributarias.
- **Infracción Tributaria.** Según el artículo 164 del Código Tributario es toda “acción u omisión que importe la violación de normas tributarias”, (Decreto Legislativo N° 816, 1996) que está debidamente tipificado.
- **Determinación objetiva.** Es una manera de determinar la infracción tributaria, sin tomar en cuenta la subjetividad, incluyendo la culpa, la negligencia, la impericia y la imprudencia.

- **Dolo.** Dolo es la conciencia y voluntad de la persona de realizar un acto contra la ley.
- **Culpa.** Desatención y negligencia para realizar actos contra la ley sin intención.
- **Causal eximente.** Todas aquellas causales que justifican la no aplicación de las sanciones, causales generalmente debidas a aspectos externos o internos que el autor de un hecho no puede controlar o que actúa en base a ellas.
- **Minoría de Edad.** Estado en la cual se encuentra un individuo que no ha alcanzado la edad requerida para tener capacidad plena. En el Perú se entenderá a partir de los 18 años.
- **Caso Fortuito.** Es un hecho que causa daño, que acontece por azar, sin poder señalar quien lo origina. Un caso fortuito es un evento que, a pesar de que se puede prever, no se puede evitar.
- **Fuerza Mayor.** Es un hecho que no se puede evitar y tampoco se puede prever. Tampoco, se puede señalar quién lo origina.

## 5. HIPÓTESIS Y VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

### 5.1. HIPÓTESIS GENERAL

Las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, serían la incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito y de fuerza mayor.

### 5.2. HIPÓTESIS SECUNDARIAS

La causal eximente de incapacidad por minoría de edad sería empleada por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria ente los años 1997 al 2012.

La causal eximente caso fortuito y de fuerza mayor sería empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria ente los años 1997 al 2012.

### 5.3. VARIABLES (DEFINICIÓN CONCEPTUAL Y OPERACIONAL)

- **Variable Independiente:** Infracción Tributaria
- **Variable Dependiente:** Causal Eximente de sanción

El estudio del presente tema ha de realizarse tomando en cuenta conceptos relacionados al ámbito sancionador por parte del Estado, comenzando por criterios adoptados en materia penal, en materia administrativa y tributaria. Asimismo, se estudiará los criterios aplicados por el Tribunal Fiscal, en base a la aplicación de dichos conceptos. Dentro de este ámbito tenemos que las variables utilizadas son las siguientes:

- Variable Independiente: Infracción tributaria que debe entenderse como “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias” (Decreto Legislativo N° 816, 1996).
- Variable Dependiente: Causal eximente de sanción, la cual entendemos como toda aquella causal que justifica la no aplicación de las sanciones, causales generalmente debidas a aspectos externos o internos que el autor de un hecho no puede controlar o que actúa en base a ellas.

VARIABLE	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL
Variable Independiente: Infracción Tributaria	Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias.	Hecho sancionable que tiene que ser tipificado y determinado en base al Código Tributario.
Variable Dependiente: Causal Eximente de sanción	Todas aquellas causales que justifican la no aplicación de las sanciones, causales generalmente debidas a aspectos externos o internos que el autor de un hecho no puede controlar o que actúa en base a ellas.	Son aquellas causales relacionadas a la incapacidad absoluta por minoría de edad y al caso fortuito o fuerza mayor.

TIPO DE VARIABLE	NOMBRE DE LA VARIABLE	INDICADORES	ÍTEMS
Variable 1 Independiente	Infracción Tributaria	Tipo de Infracción	1. ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?
		Determinación de la Infracción Tributaria	2. ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente? 3. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada? 4. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva? 5. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada? 6. ¿En la RTF materia de análisis, cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la Determinación Objetiva de la Infracción Tributaria?
Variable 2 Dependiente	Causal eximente	Incapacidad absoluta (minoría de edad)	7. ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso? 8. ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?
		Caso Fortuito o Fuerza Mayor	9. ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso? 10. ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?

## CAPITULO III

### MÉTODO

#### 1. TIPO Y NIVEL DE INVESTIGACIÓN

##### 1.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN

El presente trabajo es una investigación básica, dado que el propósito de la investigación es encontrar las causales eximentes de sanción no contempladas en el Código Tributario que aplicó el Tribunal Fiscal del Perú en la determinación de la infracción tributaria. Requiere con precisión de las dos características de estudio: Las causales eximentes de sanción y la infracción tributaria en el Perú.

Entonces, la presente investigación, por su naturaleza está enmarcada dentro del tipo de estudio o investigación básica. Al respecto Noguera Ramos plantea que la investigación científica pura a la que se le denomina también básica o sustantiva es aquella en la que está “predominando los fundamentos intelectuales, orientadas por el deseo de saber” (Noguera, 2003, pág. 23).

Refiriéndonos específicamente a la tipología de las tesis en derecho, consideramos a la presente investigación del **tipo de las Tesis Jurídico-Descriptiva**, al cual Ramos Suyo considera que: “En este tipo de **investigaciones** hemos de utilizar el método de **análisis**, que posibilita descomponer un problema jurídico en sus diversos aspectos o particularidades, con el objetivo de establecer relaciones y niveles de la normatividad jurídico-social, para su operacionalización correspondiente” (Ramos Suyo, 2004) .

##### 1.2. NIVEL DE INVESTIGACIÓN

Por el propósito y las características básicas de la investigación, la presente se ubica en el nivel: **descriptivo**, en razón de que la investigación trata de indicar objetivamente las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal en la determinación de la Infracción Tributaria. Así, se deberá describir el hecho y en qué condiciones se dio. Este nivel de investigación **descriptiva**, deben responder a preguntas como:

- ¿Qué efectos?
- ¿Qué causas?
- ¿Qué criterios?

Este tipo de investigación servirá para “describir situaciones y eventos, es decir, señalar cómo se manifiestan los fenómenos”, (Zelayarán, 2007, pág. 47) por tanto, buscará especificar las propiedades importantes de la situación que es objeto de estudio.

## 2. MÉTODO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

### 2.1. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Se utilizará el **método científico**, considerado como “el procedimiento lógico, que debe seguir el pensamiento, en la búsqueda de nuevos conocimientos, sobre algún objeto o fenómeno concreto, desde el planteamiento del problema de conocimiento hasta la elaboración del informe de investigación” (Zelayarán, 2007, pág. 85).

Por otro lado en la presente investigación se empleó el **método descriptivo, el explicativo, y el método de análisis** a fin de identificar los niveles de preferencias y predominancias de las causales eximentes de sanción no contemplados en el Código Tributario, empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

La investigación describe y analiza la determinación de la infracción tributaria en el Perú, analiza y explica las diferentes causales eximentes de sanción existentes en la legislación y doctrina, y si éstas han sido tomadas o no en cuenta por el Tribunal Fiscal en el ámbito peruano.

## 2.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

En la presente investigación, a fin de identificar los datos respecto a las variables de estudio se empleó el **diseño descriptivo simple**, cuya estructura es:

**M-----O**

Donde:

M=representa la muestra de estudio

O=representa la observación o medición

Sobre el **diseño descriptivo simple**, Sanchez Carlesi refiere que “es la forma más elemental de investigación a la que puede recurrir un investigador... En este diseño el investigador busca y recoge información contemporánea con respecto a una situación previamente determinada (objeto de estudio), no presentándose la administración o control de un tratamiento” (Sánchez & Reyes, 2006, pág. 102) .

## 3. ESTRATEGIA DE PRUEBA DE HIPÓTESIS

Para la presente investigación se está utilizando la estadística descriptiva, en la que se va a presentar información en base al uso de tablas de frecuencias, y gráficos.

Se utiliza como técnica de análisis estadístico la referida estadística descriptiva, para lo cual se van a emplear las tablas de distribución de frecuencias para la presentación y organización de datos. Así tenemos como ejemplo de la tabla lo siguiente

Pregunta	$f_i$	$h_i$
$C_1$	$f_1$	$h_1$
...	...	...
$C_k$	$f_k$	$h_k$

Donde:

$C_1$ : significa las categorías o posibles valores de la variable a estudiar

$f_i$ : significa el número de datos que tiene la característica  $C_1$

$h_i$ : significa el porcentaje de datos que tiene la característica  $C_1$

$$h_i = \frac{f_i}{n}$$

Donde  $n$  representa el tamaño de muestra (número de datos), de tal manera que si se multiplica  $h_i$  por 100, se tiene expresado en porcentaje.

Se realizó una interpretación de los datos de manera deductiva, lo que se proporciona de los resultados en tablas y gráficos para su interpretación.

## 4. POBLACIÓN Y MUESTRA DE LA INVESTIGACIÓN

### 4.1. Población

La población estará constituida principalmente de la jurisprudencia emitida por el tribunal fiscal, resoluciones emitidas por el tribunal fiscal referidos a infracciones tributarias expedidas entre los años 1997 y 2012, la cual será de 58 expedientes tomados de la página de Internet del Tribunal Fiscal, referidos específicamente la infracción tributaria, en combinación con alguna causal eximente.

### 4.2. Muestra

En la presente investigación y por la naturaleza y los objetivos de la investigación se procedió al muestreo por la técnica del **muestreo no probabilístico intencional**, en tal sentido para la presente investigación se consideró en este caso los mismos 58 expedientes tomados de la página web del Tribunal Fiscal.

## 5. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

### **5.1. Técnicas**

Se han de utilizar en la investigación lo que se indica a continuación:

- Análisis documental
- Observación

### **5.2. Instrumentos de recolección de datos**

Los instrumentos utilizados para la presente investigación entre otros fue las fichas de resumen, fichas de análisis, fichas mixtas, entre otros; por otro lado el instrumento básico utilizado es el cuestionario para el análisis de contenido: Cuestionario de análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal, cuyo formato se encuentra como anexo del presente.

### **5.3. Validez y Confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos.**

#### **A) VALIDEZ DE INSTRUMENTOS**

Para la validación del instrumento de investigación “Cuestionario de análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal”, se realizó un juicio de expertos, sometiendo luego a una validación según la Fórmula de AIKEN, la que puede precisarse que “para su aplicación se construye una tabla de respuestas, luego se asigna el puntaje predeterminado si la respuesta es si (1) y si es no (0) punto y se aplica la siguiente fórmula:

$$V = \frac{S}{n(c-1)}$$

V = Coeficiente de AIKEN

S = Suma de las puntuaciones asignadas por los expertos

n = Número de expertos

c = Número de respuestas posibles” (Díaz, 2010, págs. 83-84)

Para la interpretación de los valores obtenidos se tomó en cuenta el siguiente cuadro:

Valor determinado	Validez
< a 0.54	Nula
0.54-0.59	Baja
0.60-0.65	Media
0.66-0.71	Alta
0.72-0.99	Excelente
1.00	Perfecto

Los resultados de la Validez según la fórmula de AIKEN fueron los siguientes:

PREGUNTAS	JUECES			VALIDEZ AIKEN
	1	2	3	
1	1	0	1	0.67
2	1	1	1	1
3	1	1	1	1
4	1	1	1	1
5	1	1	1	1
6	1	1	1	1
7	1	1	1	1
8	1	1	1	1
9	1	1	1	1
10	1	1	1	1

De acuerdo al cuadro se obtuvo que la pregunta uno tiene un valor de 0.67, y el resto de preguntas del dos al diez tienen un valor de 1, lo que significa que para la pregunta uno la validez es alta y el resto de acuerdo a la validez según la fórmula de AIKEN es perfecta, por lo que se encuentra validado el instrumento de investigación.

## **B) CONFIABILIDAD DE INSTRUMENTOS**

Díaz Lazo, citando a Corral, señala que “existen instrumentos para recabar datos que por su naturaleza no ameritan el cálculo de la confiabilidad, como son: entrevistas, escalas de estimación, listas de cotejo, guías de observación, hojas de registros, inventarios, rúbricas, otros. A este tipo de instrumentos, sin embargo, debe estimarse o comprobarse su validez...” (Díaz, 2010, pág. 95); por lo que para lo que en el presente caso el instrumento de investigación “Cuestionario de análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal”, no amerita el cálculo de la confiabilidad.

## **6. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS**

### **6.1. PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

El procedimiento para la recolección de datos fue el siguiente:

- Hubo previa coordinación frente al Asesor de la Tesis.
- Se obtuvo 58 resoluciones del Tribunal Fiscal, de la página web, previa verificación de que se trataban de temas relacionados a Infracciones y Sanciones Tributarias, en las que se podía distinguir alguna petición por parte del administrado en referencia a alguna causal eximente.

- Se realizó la aplicación del instrumento de Guía de Análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Se confeccionó el respectivo modelo de datos, procesándose la información obtenida, luego de aplicada la Guía de Análisis, a través del programa de Excel.
- Se presentan los resultados en tablas y gráficos.

## **6.2. ANÁLISIS DE DATOS**

Los datos obtenidos en la presente investigación han sido procesados en Excel, utilizando para ello la Estadística descriptiva, lo cual permite delimitar si se algunas causales eximentes de sanción no contemplados por el Código Tributario, fueron empleados por el Tribunal Fiscal peruano, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

Se realizó una interpretación deductiva de los datos, realizando un examen de las deducciones obtenidas.

## CAPÍTULO IV

### PRESENTACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

#### 1. ANÁLISIS DE TABLAS Y GRÁFICOS

**Pregunta N° 1: ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?**

Pregunta N° 1: ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?	$f_i$	$h_i$
Infracción Cuyo tipo está previsto en el Art. 174, numeral 1	40	0.69
Otros tipos de infracciones	18	0.31
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 1**

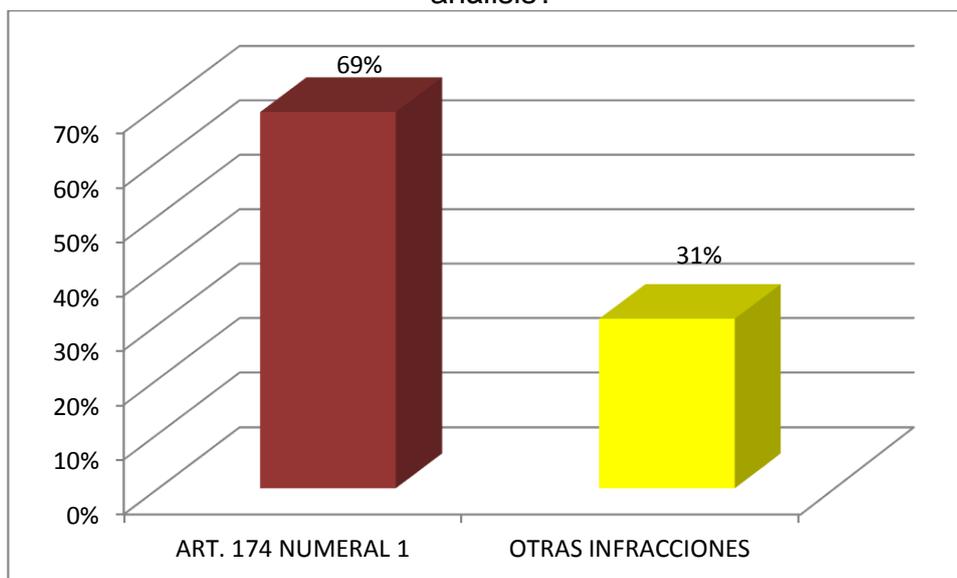
#### Cuadro N° 01

Pregunta N° 1: ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?		
ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
Infracción Cuyo tipo está previsto en el Art. 174, numeral 1	40	69
Otros tipos de infracciones	18	31
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 1

Pregunta N° 1. ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?



#### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 1 y gráfico N° 1, nos muestran el resultado respecto a qué tipo de infracción tributaria se refieren las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) materia de análisis; en dicho cuadro y gráfico se observa que 69% de las RTF se refieren a la infracción actualmente cuyo tipo está previsto en el Artículo 174, numeral 1 del Código Tributario, referido al hecho de no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago; el 31% restante se refieren a otro tipo de infracciones. Esto es importante por cuanto establece que las RTF estudiadas, han analizado impugnaciones realizadas a infracciones tributarias que han sido determinadas por la administración tributaria. Ello nos permite afirmar que la gran mayoría de las RTF que se han analizado, contienen impugnaciones referidas a la “infracción de no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago” (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Cabe indicar que las RTF referidas a la infracción cuyo tipo está previsto en el Artículo 174, numeral 1, analizadas son las siguientes: 997-3-97, 956-4-97, 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011,

17685-2-2012, 13881-2-2012, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 115-4-97, 102-5-97, 1215-3-99, 04333-2-2009 y 09219-5-2009. A su vez, las infracciones y sus respectivas RTF que en el cuadro están como otras infracciones, son las siguientes: Infracción establecida en el artículo 177, numeral 6: RTF 1186-5-97, 07902-7-2011; Infracción establecida en el artículo 177, numeral 1: RTF 04738-3-2003, 02575-5-2012; Infracción establecida en el artículo 177, numeral 13: RTF 09360-2-2007; Infracción establecida en el artículo 176, numeral 1: RTF 02780-3-2008, 17254-2-2010, 02383-5-2010, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 06895-1-2005, 03378-2-2008; Infracción establecida en el artículo 177, numeral 7: RTF 18911-4-2011, 10255-2-2011; Infracción establecida en el artículo 178, numeral 4: RTF 13096-5-2011; Infracción establecida en el artículo 175, numeral 4: RTF 379-5-2000; Infracción establecida en el artículo 178, numeral 1: RTF 12012-2-2009; y la Infracción establecida en el artículo 177, numeral 5: RTF 851-2-98.

**Pregunta N° 2: ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente?**

Pregunta N° 2: ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente?	$f_i$	$h_i$
CONFIRMA	38	0.655
REVOCA	14	0.24
REVOCA EN PARTE	6	0.105
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 2**

**Cuadro N° 02**

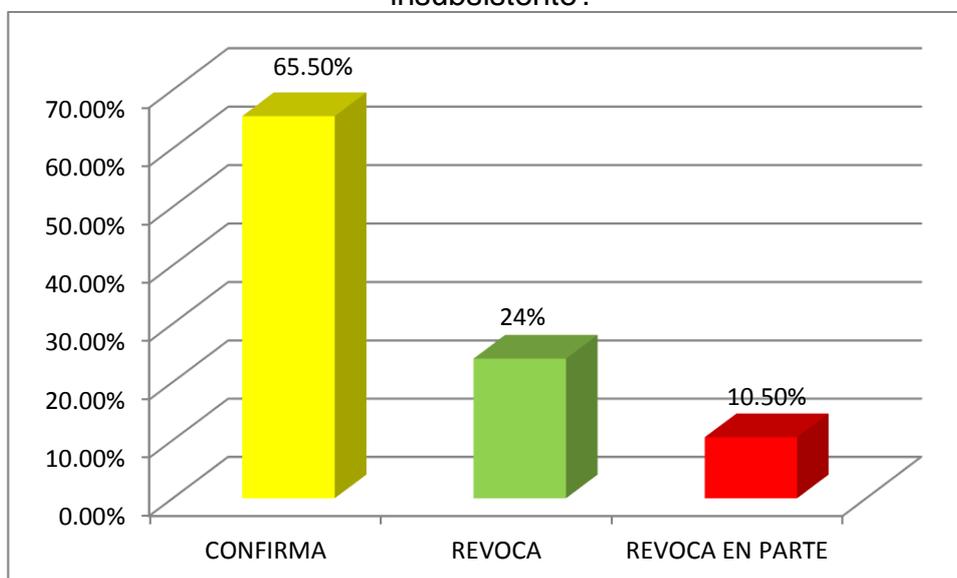
Pregunta N° 2: ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
CONFIRMA	38	65.5
REVOCA	14	24
REVOCA EN PARTE	6	10.5
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

## Gráfico N° 2

Pregunta N° 2: ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente?



### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 2 y gráfico N° 2, nos muestran el resultado respecto a cuál fue el pronunciamiento en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) materia de análisis; en dicho cuadro y gráfico se observa que 65.50% de las RTF se refieren que el Tribunal Fiscal confirma la resolución impugnada, es decir da la razón en su totalidad a la administración tributaria; el 24% de las RTF están referidos a que el Tribunal Fiscal revoca la Resolución Impugnada, lo que significa en el presente caso que el Tribunal Fiscal otorga la razón por diversos motivos al impugnante o recurrente; y el 10.50% restante se refieren a que el Tribunal Fiscal revoca en parte la Resolución Impugnada, es decir da la razón en algún argumento a la administración tributaria, pero no en todo, por cuanto en algún aspecto da la razón al impugnante. Esto es importante por cuanto a partir de este pronunciamiento se analizó en qué casos las razones que por las que se revocó las resoluciones impugnadas tenían como argumento alguna causal eximente, a efectos de no sancionar al impugnante. Esto se analiza en las preguntas siguientes cuyos resultados se encuentran en los cuadros y gráficos que a continuación se presentan.

Cabe indicar que las RTF que confirman las resoluciones impugnadas son las siguientes: 997-3-97, 956-4-97, 1186-5-97, 04738-3-2003, 09360-2-2007, 17254-2-2010, 02383-5-2010, 18911-4-2011, 13096-5-2011, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 02575-5-2012, 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012 y 13881-2-2012. A su vez, las que revocan la resolución apelada son: 379-5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 12012-2-2009, 10255-2-2011, 07902-7-2011, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009. Finalmente las Resoluciones que revocan en parte la resolución impugnada son: 02780-3-2008, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 102-5-97 y 09219-5-2009.

**Pregunta N° 3: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada?**

Pregunta N° 3: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada?	$f_i$	$h_i$
SI RESUELVE APLICANDO LA DETERMINACIÓN OBJETIVA	38	0.655
NO RESUELVE APLICANDO LA DETERMINACIÓN OBJETIVA	20	0.345
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 3**

**Cuadro N° 03**

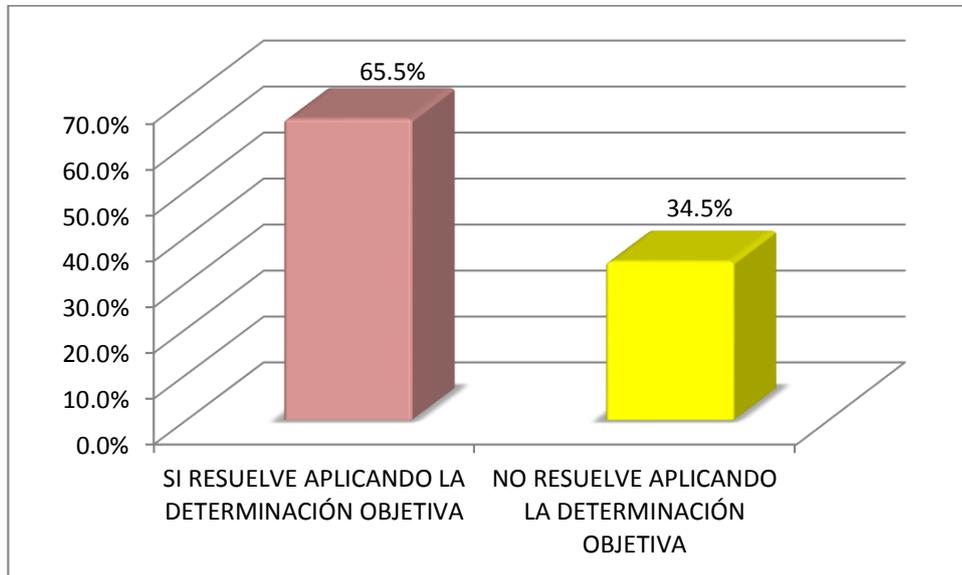
Pregunta N° 3: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI RESUELVE APLICANDO LA DETERMINACIÓN OBJETIVA	38	65.5
NO RESUELVE APLICANDO LA DETERMINACIÓN OBJETIVA	20	34.5
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 3

Pregunta N° 3: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada?



#### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 3 y gráfico N° 3, nos muestran el resultado respecto a si el Tribunal Fiscal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) resuelve o no aplicando la determinación objetiva que indica el artículo 165 del Código Tributario. En dicho cuadro y gráfico se observa que el 65.50% de las RTF se refieren a que el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la determinación objetiva, es decir que aplica sin lugar a duda lo establecido en el Código Tributario en el artículo 165 que establece que “La infracción será determinada en forma objetiva”. Debe entenderse en este aspecto que el Tribunal Fiscal resuelve según lo que se espera, es decir aplicando lo que la norma expresamente indica. Sin embargo también encontramos que de las RTF analizadas un 34.5% no han sido resueltas aplicando dicho criterio de determinación objetiva. Si bien es un porcentaje minoritario, surge en consecuencia la pregunta del porqué motivo el Tribunal Fiscal se apartó de lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, entendiéndose que pudo haber aplicado una norma legal distinta a la que indica la determinación objetiva, o una causal no establecida en el Código Tributario, respuesta que se dará en el análisis de los siguientes cuadros y gráficos.

Cabe indicar que las RTF en las que se encontró que el Tribunal Fiscal resolvió aplicando la Determinación Objetiva son las siguientes: 997-3-97, 956-4-97, 1186-5-97, 09360-2-2007, 02780-3-2008, 17254-2-2010, 18911-4-2011, 13096-5-2011, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 831-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012, 13881-2-2012, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 102-5-97 y 09219-5-2009. A su vez, las RTF en las que se encontró que el Tribunal Fiscal no resolvió aplicando la determinación objetiva son: 04738-3-2003, 02383-5-2010, 02575-5-2012, 379-5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 12012-2-2009, 10255-2-2011, 07902-7-2011, 324-1-97, 1262-1-97, 03807-6-2003, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009.

**Pregunta N° 4: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva?**

Pregunta N° 4: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva?	$f_i$	$h_i$
SI HACE PRECISIÓN	37	0.638
NO HACE PRECISIÓN	10	0.172
HACE PRECISIÓN SOBRE PORQUE APLICA LA CAUSAL	11	0.19
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 4**

#### **Cuadro N° 04**

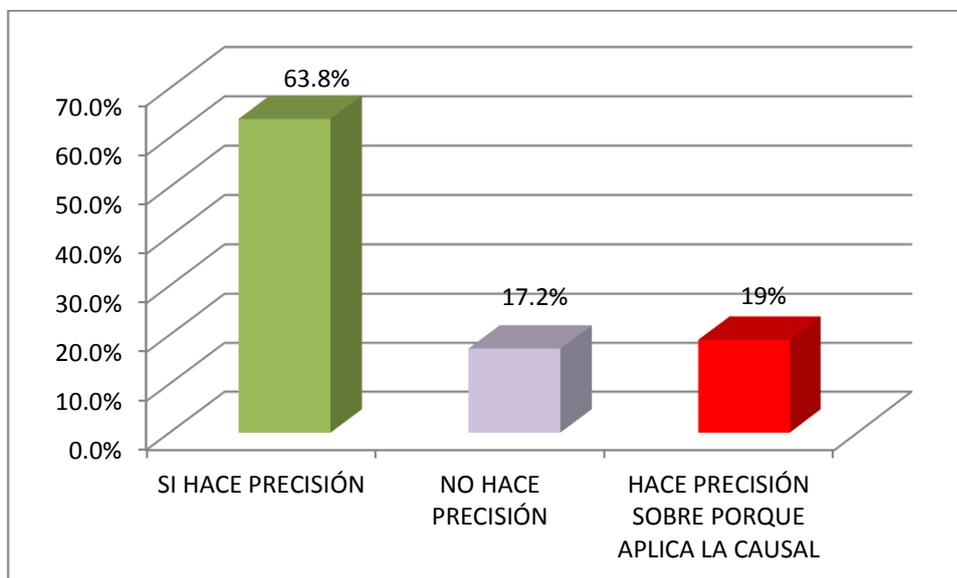
Pregunta N° 4: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI HACE PRECISIÓN	37	63.8
NO HACE PRECISIÓN	10	17.2
HACE PRECISIÓN SOBRE PORQUE APLICA LA CAUSAL	11	19
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

#### Gráfico N° 4

Pregunta N° 4: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva?



#### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 4 y gráfico N° 4, nos muestran el resultado respecto a si el Tribunal Fiscal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva. En dicho cuadro y gráfico se observa que 63.80% de las RTF dan cuenta que el Tribunal Fiscal resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, es decir el Tribunal explica y da razones en la propia RTF de por qué no aplica la causal invocada por el impugnante. También se encontró que en las RTF analizadas, un 17.2% de Resoluciones en las cuales el Tribunal no hizo precisión de por qué no aplicó la causal invocada, lo que resulta preocupante, por cuanto las resoluciones dadas por los Tribunales deben ser debidamente motivadas. Finalmente, se encontró también que del total de Resoluciones, el 19% de ellas, están motivadas, pero en el sentido contrario, es decir por qué se hubo aplicado la causal propuesta por el impugnante. Esto último se concordará con el cuadro 6 y el gráfico 6.

Cabe indicar que las RTF en las cuales el Tribunal Fiscal resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal eximente invocada por el impugnante, distintos a la determinación objetiva son las siguientes: 956-4-97, 1186-5-97, 04738-3-2003, 02780-3-2008, 18911-4-2011, 03424-9-2011, 02575-5-2012, 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012, 13881-2-2012, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 102-5-97 y 09219-5-2009. A su vez, las RTF en los cuales el Tribunal Fiscal resuelve sin hacer precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal eximente invocada por el impugnante, distintos a la determinación objetiva son las siguientes: 997-3-97, 09360-2-2007, 17254-2-2010, 02383-5-2010, 13096-5-2011, 19848-9-2011, 12012-2-2009, 10255-2-2011, 07902-7-2011, 05829-2-2003 y 10950-2-2008. Finalmente las Resoluciones sobre los cuales el Tribunal Fiscal resuelve haciendo precisión pero sobre el motivo de por qué aplica la causal eximente invocada por el impugnante, distintos a la determinación objetiva son las siguientes: 379-5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009.

**Pregunta N° 5: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?**

Pregunta N° 5: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?	$f_i$	$h_i$
SI RESUELVE APLICANDO LA CAUSAL INVOCADA	11	0.19
NO RESUELVE APLICANDO LA CAUSAL INVOCADA	47	0.81
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 5**

**Cuadro N° 05**

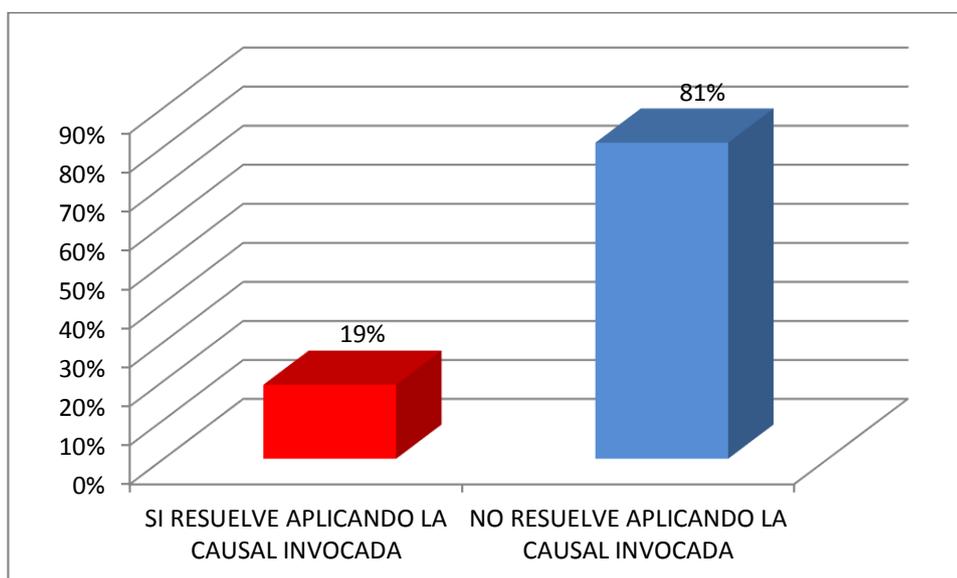
Pregunta N° 5: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI RESUELVE APLICANDO LA CAUSAL INVOCADA	11	19
NO RESUELVE APLICANDO LA CAUSAL INVOCADA	47	81
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 5

Pregunta N° 5: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?



### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 5 y gráfico N° 5, nos muestran el resultado respecto a si el Tribunal Fiscal en sus resoluciones (RTF) resuelve o no aplicando la causal invocada por el impugnante. En dicho cuadro y gráfico se observa que el 19% de las RTF se refieren a que el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la causal invocada por el impugnante, es decir que, el impugnante, al pedir que no se le sancione debido a una causal eximente, el Tribunal hace caso de tal petición. Encontramos que de las RTF analizadas un 81% restante han sido resueltas sin tomar en cuenta la causal invocada por el impugnante. De este cuadro y gráfico podemos afirmar que existen casos en los cuales el Tribunal Fiscal se ha apartado de lo determinado en el artículo 165 del Código Tributario referente a la determinación objetiva de la infracción tributaria, aplicando causales eximentes de sanción.

Cabe indicar que las RTF en las que se encontró que le Tribunal Fiscal resolvió aplicando la causal invocada por el impugnante son las siguientes: 379-

5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009. A su vez, las RTF en las que se encontró que el Tribunal Fiscal resolvió sin aplicar la causal invocada por el impugnante son: 997-3-97, 956-4-97, 1186-5-97, 04738-3-2003, 09360-2-2007, 02780-3-2008, 17254-2-2010, 02383-5-2010, 18911-4-2011, 13096-5-2011, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 02575-5-2012, 12012-2-2009, 10255-2-2011, 07902-7-2011, 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012, 13881-2-2012, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 102-5-97 y 09219-5-2009.

**Pregunta N° 6: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?**

Pregunta N° 6: ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?	$f_i$	$h_i$
NO SE APARTÓ	46	0.793
MOTIVO REFERIDO A CAUSAL	11	0.19
NO HUBO PRONUNCIAMIENTO AL RESPECTO	1	0.017
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 6**

**Cuadro N° 06**

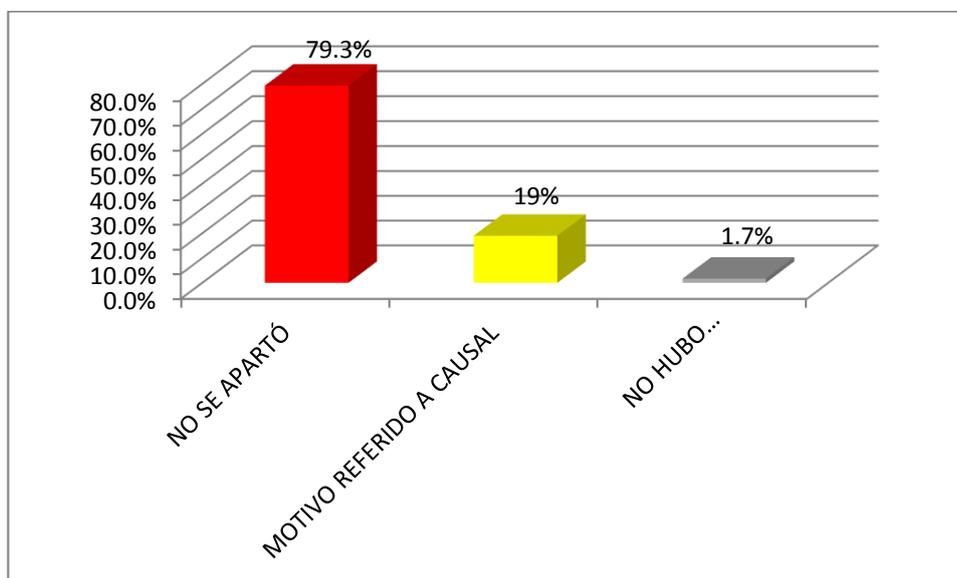
Pregunta N° 6: ¿En la RTF materia de análisis, cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la Determinación Objetiva de la Infracción Tributaria?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
NO SE APARTÓ	46	79.3
MOTIVO REFERIDO A CAUSAL	11	19
NO HUBO PRONUNCIAMIENTO AL RESPECTO	1	1.7
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 6

Pregunta N° 6: ¿En la RTF materia de análisis, cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la determinación objetiva de la infracción tributaria?



### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 6 y gráfico N° 6, nos muestran el resultado respecto a cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la determinación objetiva de la infracción tributaria. En dicho cuadro y gráfico se observa que en un 79.3% del total de RTF analizadas, el Tribunal Fiscal no se apartó del criterio referido a la determinación objetiva de la infracción establecido en el artículo 165 del Código Tributario. Adicionalmente se observa que el 19% de las RTF analizadas, se refieren a que el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la determinación objetiva de la infracción tributaria, es una causal eximente de sanción prevista en la doctrina, ya que, en dichos casos, no está expresamente previsto en el Código Tributario. Finalmente, encontramos que de las RTF analizadas un 1,7% restante, es decir en 1 resolución de las 58 analizadas el Tribunal Fiscal no se pronunció al respecto.

Cabe indicar que las RTF en las que se encontró que el Tribunal Fiscal resolvió utilizando un motivo referido a una causal eximente fueron las siguientes: 379-5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009. A su vez, las RTF en las que se encontró que el Tribunal Fiscal resolvió sin apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario son: 997-3-97, 956-4-97, 1186-5-97, 04738-3-2003, 09360-2-2007, 02780-3-2008, 17254-2-2010, 18911-4-2011, 13096-5-2011, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 02575-5-2012, 12012-2-2009, 10255-2-2011, 07902-7-2011, 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012, 13881-2-2012, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 102-5-97 y 09219-5-2009. Finalmente, la RTF en la cual el Tribunal Fiscal no manifestó pronunciamiento alguno respecto a la pregunta es: 02383-5-2010.

De las RTF, en las cuales el Tribunal Fiscal expresó motivación del por qué se apartó del artículo 165 del Código Tributario, referido a la determinación objetiva de la infracción tributaria, se debe manifestar lo siguiente, que la interpretación efectuada debe concordarse con los cuadros 8 y 10, y con los gráficos 8 y 10, por cuanto en dichos cuadros y gráficos se ha establecido como se verá, que los motivos por los cuales se apartó el Tribunal Fiscal del artículo 165 son las causales eximentes de sanción incapacidad por minoría de edad y caso fortuito o fuerza mayor.

De esta manera se puede dividir a las Resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas en 2 grupos:

**RTF referidas a la causal eximente incapacidad por minoría de edad: 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 115-4-97, 851-2-98, 1215-3-99 y 04333-2-2009.**

Las RTF 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 115-4-97 y 04333-2-2009, están referidas a la infracción de no entregar comprobantes de pago, infracción cuyo

tipo está previsto en el artículo 174, numeral 1 del Código Tributario. Al respecto, las resoluciones hacen precisión de manera indirecta que se apartan del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, por lo que la contravienen, al indicar que el impugnante acredita mediante la partida de nacimiento que la persona que atendió al fedatario, era menor de edad. Adicionalmente indican que el acta probatoria pierde su mérito de prueba plena.

La RTF 698-1-97 es concerniente a la infracción de no entregar comprobantes de pago, infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 174, numeral 1 del Código Tributario. Al respecto, la resolución hace precisión de manera indirecta que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, por lo que la contraviene, al indicar que en el acta probatoria figura que quien atendió al fedatario y que firma se identificó como menor de edad y que cuando se consigna en dicha acta que quien atendió era menor, dicha acta pierde su mérito probatorio.

La RTF 851-2-98 está referida a la infracción cometida por reabrir ilícitamente el local del cual se ha sancionado con cierre temporal de establecimiento sin la presencia de un funcionario del Estado, infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 177, numeral 5 del Código Tributario (actualmente cuyo tipo está previsto en el artículo 177, numeral 4). Al respecto, la resolución hace precisión de manera indirecta que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, por lo que la contraviene, al indicar de la copia autenticada del certificado de bautismo y copia simple de la partida de nacimiento, se ha acreditado la minoría de edad de la persona que suscribió el acta, por lo que no se encuentra en pleno ejercicio de sus derechos, lo que implica que no se halla determinada fehacientemente la infracción.

La RTF 1215-3-99 es concerniente a la infracción de no entregar comprobantes de pago, infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 174, numeral 1 del Código Tributario. Al respecto, la resolución hace precisión de manera indirecta que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, por lo que la contraviene, al indicar que la venta efectuada al fedatario fue realizada por un menor de edad, por lo cual dicha venta

es nula, por lo que el Acta Probatoria pierde su virtud de prueba plena, no acreditándose la comisión de la infracción.

Como se observa en los casos anteriores, si bien el Artículo 165 del Código Tributario indica que la determinación de la infracción tributaria es objetiva, el propio Tribunal Fiscal se aparta de lo establecido en dicho artículo, contraviniéndolo, al considerar que en caso de que en la infracción cometida, se identifique como sujeto activo a un menor de edad, y esto está probado, no se sanciona dicha infracción, por cuanto define que la documentación mostrada por la administración pierde mérito probatorio o que por ello no se determina fehacientemente la comisión de la infracción. Esto implica que pone en práctica la causal eximente de sanción de incapacidad por minoría de edad.

**RTF referidas a la causal eximente caso fortuito o fuerza mayor: 379-5-2000, 06895-1-2005 y 03378-2-2008.**

La RTF 379-5-2000, está referida a la infracción correspondiente a “llevar con atraso mayor al permitido por las normas” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), su registro de ventas, infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 175, numeral 4 del Código Tributario. Al respecto, la resolución hace precisión de que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, en cuanto no se puede dejar de tomar en cuenta que el mismo Código en su artículo 87 prevé la situación de la pérdida de libros contables y su reconstrucción, hecho que no le permitiría a la administración tributaria imponer sanciones por llevar con atraso los libros contables durante el periodo de su reconstrucción. Hace precisión que el contribuyente no tuvo tiempo suficiente para la reconstrucción de sus libros ya que tuvo sólo 35 días, cuando la norma establece un periodo mayor. Como se observa en el presente caso, si bien el artículo 165 del Código Tributario indica que la determinación de la infracción tributaria es objetiva, el propio Tribunal Fiscal se aparta de lo establecido en dicho artículo, al considerar que pueden ocurrir circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentadas (como es el caso de la pérdida de libros) que impidan que el administrado pueda cumplir con ciertas obligaciones, máxime

si puede ampararse adicionalmente en lo establecido por el propio Código Tributario, como es en el presente caso.

La RTF 06895-1-2005 está referida a la infracción correspondiente a “no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 176, numeral 1 del Código Tributario. Al respecto, la resolución hace precisión de que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, en cuanto se encuentra acreditado que la recurrente se vio imposibilitada de trasladarse de San Ignacio a Jaén (lugar donde se podía presentar la declaración en PDT), por constituir el paro del 9 y 10 de abril de 2003 (su fecha de vencimiento era 9 de abril de 2003) un evento extraordinario e imprevisible, por lo que la multa impuesta debió de ser dejada sin efecto. Como se observa también en el presente caso, si bien el artículo 165 del Código Tributario indica que la determinación de la infracción tributaria es objetiva, el propio Tribunal Fiscal se aparta de lo establecido en dicho artículo, contraviniéndolo, al considerar que entre otras circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor que son debidamente sustentadas que impidan que el administrado pueda cumplir con ciertas obligaciones, está el hecho que inesperadamente se produzca un paro de la población, lo que impide que se cumpla con lo que corresponde.

La RTF 03378-2-2008 está referida a la infracción correspondiente a “no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos” (Decreto Legislativo N° 816, 1996), infracción cuyo tipo está previsto en el artículo 176, numeral 1 del Código Tributario. Al respecto, la resolución hace precisión de que se aparta del artículo 165 del Código Tributario referido a la determinación objetiva, en cuanto según la documentación proporcionada por la recurrente, el día de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas del mes de junio de 2004, esto es el 14 de julio de 2004, la provincia en la que se encuentra ubicada su domicilio fiscal y otras aledañas estaban en paro, hecho que no ha sido desvirtuado o cuestionado por la Administración Tributaria, lo que implicaría la paralización o el normal desenvolvimiento de las actividades en general. Indica que no existe

agencia bancaria en el distrito del domicilio fiscal del recurrente, por lo que para presentar sus declaraciones juradas, tenía necesariamente que trasladarse a un lugar donde existían agencias bancarias. En consecuencia hay evidencias de que existió una causal de fuerza mayor. Como se observa en el presente caso, si bien el artículo 165 del Código Tributario indica que la determinación de la infracción tributaria es objetiva, el propio Tribunal Fiscal se aparta de lo establecido en dicho artículo, contraviniéndolo, al considerar que entre otras circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor que son debidamente sustentadas que impidan que el administrado pueda cumplir con ciertas obligaciones, está el hecho que inesperadamente se produzca un paro de la población, lo que impide que se cumpla con lo que corresponde, hecho que también estuvo contemplado en la Resolución anteriormente citada.

**Pregunta N° 7: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?**

Pregunta N° 7: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?	$f_i$	$h_i$
SI HACE MENCIÓN	39	0.672
NO HACE MENCIÓN	19	0.328
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 7**

**Cuadro N° 07**

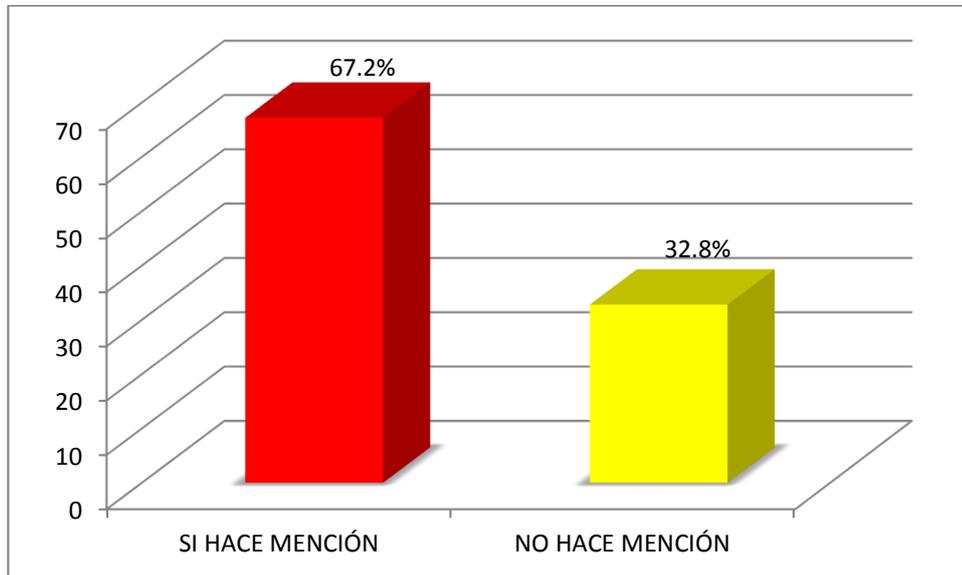
Pregunta N° 7: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI HACE MENCIÓN	39	67.2
NO HACE MENCIÓN	19	32.8
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 7

Pregunta N° 7: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?



#### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 7 y gráfico N° 7, nos muestran el resultado respecto a si el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) para ser considerado en la resolución del caso. En dicho cuadro y gráfico se observa que en un 67.2% del total de RTF analizadas, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta para que sea considerado en la Resolución del Caso. Adicionalmente se observa que el 32.8% de las RTF analizadas, indican que el impugnante no hizo mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la resolución del caso. Esto debe concordarse con el cuadro N° 9 y gráfico N° 9, en la que se establece cuál es la otra causal que el impugnante hace mención para la resolución del caso. Esto nos lleva a afirmar que quien propone en primer lugar la aplicación de una causal eximente de sanción a un caso concreto es el propio impugnante, por cuanto éste es quien ejerce su derecho de defensa. También de acuerdo a este cuadro, podemos afirmar que de las resoluciones analizadas, mayoritariamente la causal a la cual recurre el impugnante es la de incapacidad por minoría de edad.

Cabe indicar que las RTF en las que se encontró que impugnante hace mención a la incapacidad absoluta -minoría de edad- a fin de que se considere en la resolución del caso son las siguientes: 324-1-97, 831-1-97, 1262-1-97, 524-3-97, 945-3-97, 110-4-97, 634-4-97, 752-4-97, 993-5-97, 371-2-98, 087-4-98, 05829-2-2003, 01711-4-2003, 03807-6-2003, 08696-2-2008, 08711-2-2008, 10950-2-2008, 02995-2-2009, 06023-2-2009, 03892-2-2010, 01129-3-2010, 04779-4-2010, 04379-5-2010, 05666-2-2011, 17685-2-2012, 13881-2-2012, 184-1-97, 487-1-97, 538-1-97, 698-1-97, 1272-1-97, 531-3-97, 1003-3-97, 115-4-97, 102-5-97, 851-2-98, 1215-3-99, 04333-2-2009 y 09219-5-2009.

**Pregunta N° 8: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?**

Pregunta N° 8: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?	$f_i$	$h_i$
SI	8	0.138
NO	0	0
NO ES APLICABLE AL CASO	50	0.862
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 8**

**Cuadro N° 08**

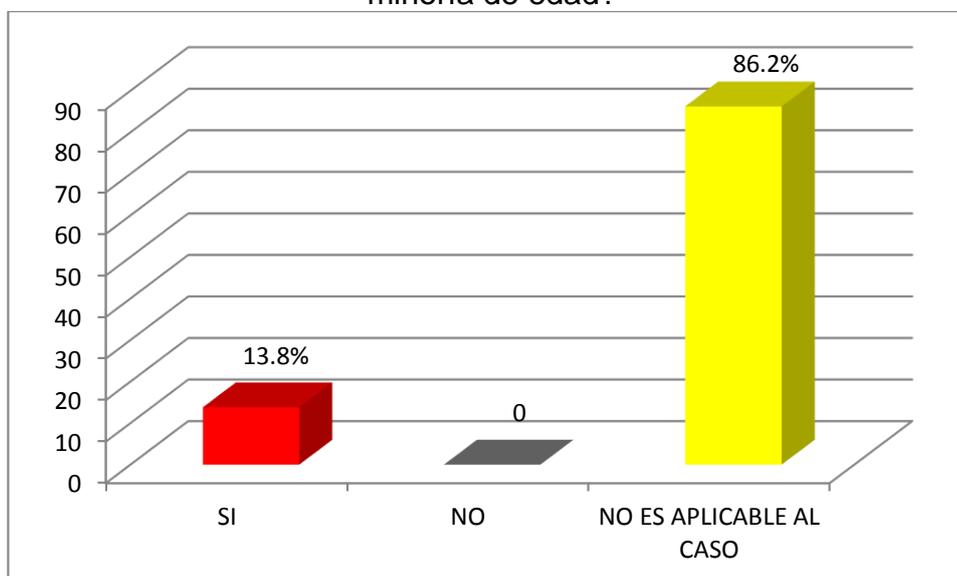
Pregunta N° 8: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI	8	13.8
NO	0	0
NO ES APLICABLE AL CASO	50	86.2
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 8

Pregunta N° 8: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?



### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 8 y gráfico N° 8, nos muestran el resultado respecto a si el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) para ser considerado en la resolución del caso. En dicho cuadro y gráfico se observa que en un 13.8% del total de RTF analizadas, la causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de incapacidad minoría de edad. Adicionalmente se observa que el 86.2% de las RTF analizadas, no tienen ninguna relación respecto a la revocatoria por minoría de edad, por cuanto se refieren a una causal eximente distinta o, porque el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no ha sido la revocación de las resoluciones impugnadas. Esto debe concordarse con el cuadro N° 2 y gráfico N° 2, entendiéndose que del total de las resoluciones analizadas que fueron 58, en 14 de ellas (24%) el Tribunal Fiscal se ha pronunciado revocando la resolución impugnada. De esas 14 Resoluciones, en 8 de ellas el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la causal eximente de incapacidad por minoría de edad. De esto podemos afirmar que a pesar de ser una minoría del total de resoluciones, el Tribunal Fiscal peruano ha

venido aplicando la causal eximente de incapacidad por minoría de edad en la determinación de la infracción tributaria.

## **CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS GENERAL:**

### ● **Planteamiento de Hipótesis:**

- **Hipótesis Investigación:** Las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, serían la incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito y fuerza mayor.

### ● **Decisión**

- Los resultados encontrados nos permiten aseverar que, del análisis realizado de las RTF, respecto a que una de las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la Determinación de la Infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012 es la incapacidad por minoría de edad, se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (13.8%) confirman, que efectivamente el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 la incapacidad por minoría de edad.

### ● **Conclusión preliminar**

- Habiéndose determinado que es cierto que un porcentaje de la RTF (13.8%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 la incapacidad por minoría de edad, se acepta la hipótesis en la parte que indica que la causal eximente de sanción empleado por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 es la incapacidad por minoría de edad.

**Pregunta N° 9: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?**

Pregunta N° 9: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?	$f_i$	$h_i$
SI HACE MENCIÓN	19	0.328
NO HACE MENCIÓN	39	0.672
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 9**

**Cuadro N° 09**

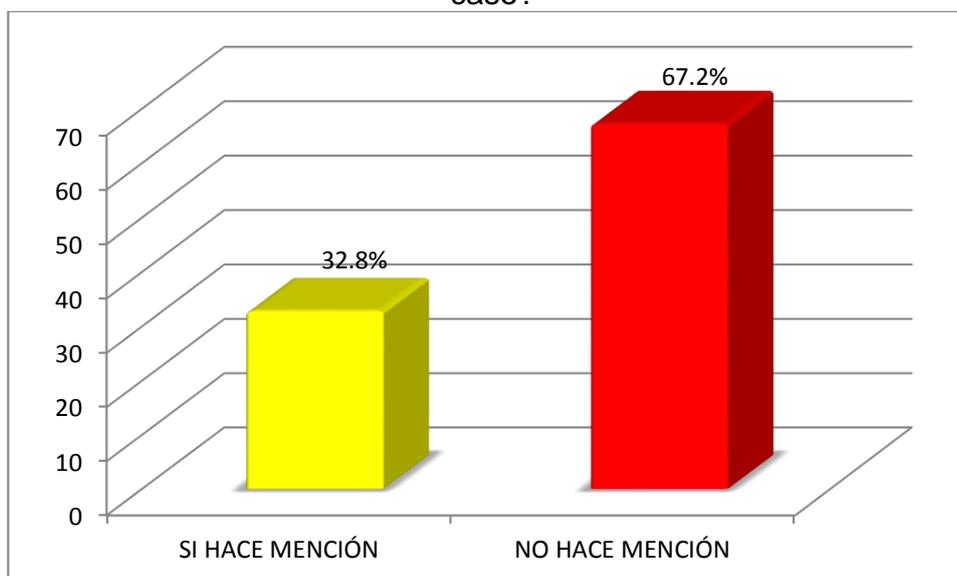
Pregunta N° 9: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI HACE MENCIÓN	19	32.8
NO HACE MENCIÓN	39	67.2
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 9

Pregunta N° 9: ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?



#### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 9 y gráfico N° 9, nos muestran el resultado respecto a si el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la resolución del caso. En dicho cuadro y gráfico se observa que en un 32.8% del total de RTF analizadas, el impugnante hace mención caso fortuito o la fuerza mayor para que sea considerado en la Resolución del Caso. Adicionalmente se observa que el 67.2% de las RTF analizadas, indican que el impugnante no hizo mención caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la resolución del caso. Esto debe concordarse con el cuadro N° 7 y gráfico N° 7, en la que se establece que la otra causal que el impugnante menciona para que se considere en la resolución del caso es la incapacidad por minoría de edad. Esto nos lleva a confirmar que quien propone (al igual que el caso de minoría de edad) la aplicación de una causal eximente de sanción a un caso concreto es el propio impugnante, por cuanto éste es quien ejerce su derecho de defensa.

Cabe indicar que las RTF en las que se encontró que impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la resolución del caso son las siguientes: 997-3-97, 956-4-97, 1186-5-97, 04738-3-

2003, 09360-2-2007, 02780-3-2008, 17254-2-2010, 02383-5-2010, 18911-4-2011, 13096-5-2011, 03424-9-2011, 19848-9-2011, 02575-5-2012, 379-5-2000, 06895-1-2005, 03378-2-2008, 12012-2-2009, 10255-2-2011 y 07902-7-2011.

**Pregunta N° 10: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?**

Pregunta N° 10: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?	$f_i$	$h_i$
SI	3	0.052
NO	3	0.052
NO ES APLICABLE AL CASO	52	0.896
	n=58	1

- **Tabla de frecuencia a la pregunta 10**

**Cuadro N° 10**

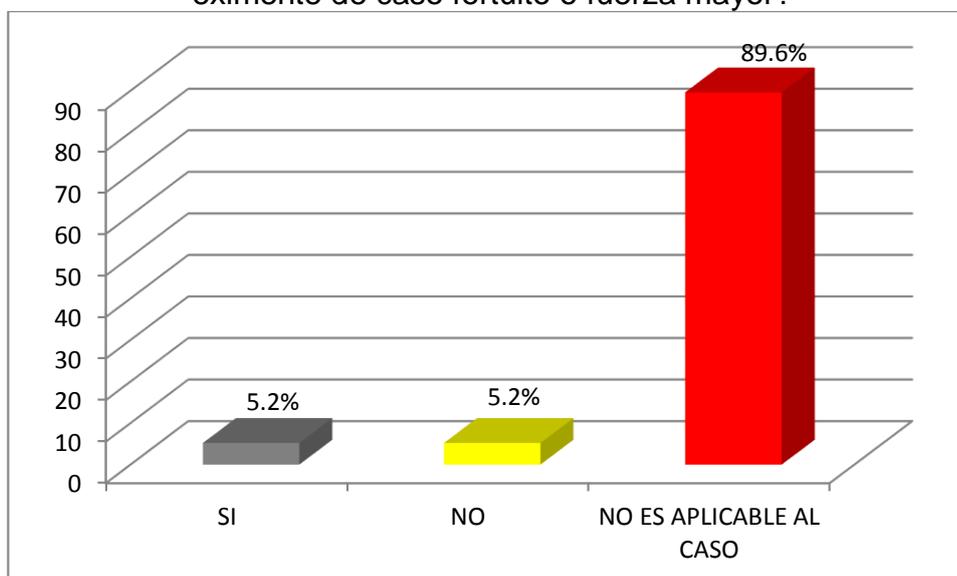
Pregunta N° 10: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?

ALTERNATIVA DE RESULTADO	CANTIDAD	%
SI	3	5.2
NO	3	5.2
NO ES APLICABLE AL CASO	52	89.6
TOTAL	58	100%

- **Fuente.** Cuestionario de análisis del RTF- Abril de 2017.

### Gráfico N° 10

Pregunta N° 10: ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?



### INTERPRETACIÓN:

El cuadro N° 10 y gráfico N° 10, nos muestran el resultado respecto a si el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor para ser considerado en la resolución del caso. En dicho cuadro y gráfico se observa que en un 5.2% del total de RTF analizadas, la causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor. Asimismo, el 5.2% del total de RTF analizadas, la causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, no está relacionada a la aplicación de la causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor. Adicionalmente se observa que el 89.6% de las RTF analizadas, no tienen ninguna relación respecto a la revocatoria por caso fortuito o fuerza mayor, por cuanto se refieren a una causal eximente distinta o, porque el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no ha sido la revocación de las resoluciones impugnadas. Esto debe concordarse con el cuadro N° 2 y gráfico N° 2, entendiéndose que del total de las resoluciones analizadas que fueron 58, en 14 de ellas (24%) el Tribunal Fiscal se ha pronunciado revocando la resolución impugnada. De esas 14 Resoluciones, en 3 de ellas el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor. De esto

podemos afirmar que a pesar de ser una minoría del total de resoluciones, el Tribunal Fiscal peruano ha venido aplicando la causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor en la determinación de la infracción tributaria.

## **CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS GENERAL:**

### ● **Planteamiento de Hipótesis:**

- **Hipótesis Investigación:** Las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, serían la incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito y fuerza mayor.

### ● **Decisión**

- Los resultados encontrados nos permiten aseverar que, del análisis realizado de las RTF, respecto a que una de las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 es el caso fortuito y la fuerza mayor, se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (5.2%) confirman, que efectivamente el Tribunal Fiscal empleó como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 caso fortuito y la fuerza mayor.

### ● **Conclusión preliminar**

- Habiéndose determinado que es cierto que un porcentaje de la RTF (5.2%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 caso fortuito y la fuerza mayor, se acepta la hipótesis en la parte que indica que la causal eximente de sanción empleado por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 es la del caso fortuito y la fuerza mayor.

## CONTRASTACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS SECUNDARIA:

### ● Planteamiento de Hipótesis:

- **Hipótesis de Investigación:** La causal eximente incapacidad por minoría de edad sería empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

### ● **Decisión**

- Los resultados encontrados en los cuadros 6 y 8 , los gráficos 6 y 8, nos permiten aseverar que, del análisis realizado de las RTF, respecto a que se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, a la vez que se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (13.8%) indican que el Tribunal Fiscal revocó resoluciones impugnadas al motivar sus resoluciones con la aplicación de la causal de minoría de edad; por lo que se confirma, que efectivamente la causal eximente por minoría de edad fue empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

### ● **Conclusión preliminar**

- Habiéndose determinado que es cierto que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario y que un porcentaje de las RTF (13.8%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal para no aplicar la Determinación de la infracción tributaria en forma objetiva, entre los años 1997 al 2012, la minoría de edad, se acepta la hipótesis de que la causal eximente incapacidad por minoría de edad es empleado por el Tribunal Fiscal Peruano,

contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

## **CONTRASTACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS SECUNDARIA:**

### ● **Planteamiento de Hipótesis:**

- **Hipótesis de Investigación:** La causal eximente caso fortuito y fuerza mayor sería empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

### ● **Decisión**

- Los resultados encontrados en los cuadros 6 y 10 y los gráficos 6 y 10, nos permiten aseverar que, del análisis realizado de las RTF, respecto a que se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, a la vez que se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (5.2%) indican que el Tribunal Fiscal revocó resoluciones impugnadas al motivar sus resoluciones con la aplicación de la causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor; por lo que se confirma, que efectivamente la causal eximente por caso fortuito o fuerza mayor fue empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

### ● **Conclusión Preliminar**

- Habiéndose determinado que es cierto que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario y que un porcentaje de las RTF (5.2%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal para no aplicar la determinación de la infracción tributaria en forma objetiva, entre los años 1997 al 2012, el caso

fortuito o la fuerza mayor, se acepta la hipótesis de que la causal eximente caso fortuito o fuerza mayor es empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.

## **CAPITULO V DISCUSION**

Los resultados obtenidos en la investigación demuestran la estrecha relación del desarrollo entre el marco teórico que sirve de fundamentación al sistema de hipótesis, que a su vez determina la necesidad de aplicar causales eximentes de sanción no contemplados en el Código Tributario, empleados por el tribunal fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria, en los principios de exclusiva protección de bienes jurídicos, de legalidad, de proporcionalidad, sirva para prevenir delitos, que proteger la seguridad personal y aplicar conforme a los principios de responsabilidad civil, que permiten reparar el daño causado.

La determinación objetiva de la infracción tributaria permite que la Administración Tributaria realice una rápida labor para poder sancionar cuando corresponda al sujeto que cometa la infracción. Pero desde el punto de vista del Administrado no se le toma en consideración ciertas situaciones que impiden que cumpla con su obligación, a pesar de tener toda la intención de hacerlo, o que esté en la capacidad de hacerlo. La Administración Tributaria, a pesar de que todavía tiene facultad discrecional, para poder sancionar a un sujeto, solamente verifica que la infracción se haya cometido.

Habiendo realizado un profundo análisis de las RTF, respecto a que una de las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la Determinación de la Infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012 es la incapacidad por minoría de edad, se identificó que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (13.8%) confirman, que efectivamente el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 la incapacidad por minoría de edad.

Lo que se ha podido determinar según cada uno de los cuadros y gráficos en su interpretación de los resultados.

Finalmente se demostró la viabilidad de aplicar la presente investigación, lo que hace posible un aporte importante para el ámbito administrativo en dicha institución.

## CONCLUSIONES

1. Las causales eximentes de sanción no contempladas en el Código Tributario, empleados o aplicadas por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, en la resolución de las impugnaciones son específicamente la minoría de edad, que implica la incapacidad de una persona; y el caso fortuito y la fuerza mayor, que son hechos ajenos al administrado que impiden que dicho administrado pueda cumplir con sus obligaciones (cuadros N° 6, 8 y 10); esto debido a que se hubo determinado que de los casos analizados, un porcentaje de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (13.8%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 la incapacidad por minoría de edad, asimismo, se hubo determinado que de los casos analizados un porcentaje de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (5.2%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal eximente de sanción para la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012 el caso fortuito y la fuerza mayor.
2. La causal eximente incapacidad por minoría de edad fue empleada por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012. Se hubo determinado que de los casos analizados un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario y que un porcentaje de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (13.8%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal para no aplicar la Determinación de la infracción tributaria en forma objetiva, entre los años 1997 al 2012, la minoría de edad. (cuadro 6, 8). De estos casos, si bien el Tribunal Fiscal no hace mención expresa de que el tema de la minoría de edad es una causal eximente a efectos de no sancionar a los administrados, en los casos en que se ha presentado pruebas de quien cometió la infracción era un menor de edad, ha indicado que al haber

ocurrido esto, revoca la resolución con la que se sancionó al contribuyente (cuadro 2, 8).

3. La causal eximente caso fortuito y fuerza mayor fue empleada por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012. De los casos analizados se ha verificado que del total de las resoluciones analizadas que fueron 58, en 8 de ellas el Tribunal Fiscal resuelve aplicando la causal eximente de incapacidad por minoría de edad, por lo que ha venido aplicando la causal eximente de incapacidad por minoría de edad en la determinación de la infracción tributaria (cuadro 10). De las resoluciones analizadas, se hubo determinado que un porcentaje de las resoluciones del Tribunal Fiscal (19%) indican que el Tribunal Fiscal se apartó de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario y que un porcentaje de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (5.2%) confirman que el Tribunal Fiscal emplea como causal para no aplicar la determinación de la infracción tributaria en forma objetiva, entre los años 1997 al 2012, el caso fortuito o la fuerza mayor.
4. El Código Tributario establece específicamente que la infracción será determinada en forma objetiva, entendida como una manera de determinar la infracción tributaria, sin tomar en cuenta la subjetividad, incluyendo la culpa, la negligencia, la impericia y la imprudencia; estableciendo este tipo de determinación en su artículo 165, no estableciéndose expresamente en el Código Tributario un artículo dedicado a causales eximentes de sanción, a pesar de que existen estudios doctrinarios al respecto, a la vez que existe un modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
5. Si bien se establece la determinación objetiva de la infracción tributaria en el Código Tributario, existen estudios doctrinales, que indican que la infracción tributaria debe determinarse también tomando en cuenta aspectos subjetivos, para lo cual debe entenderse que para determinar una infracción tributaria se debe cumplir con ciertos requisitos como son

la antijuricidad, la tipicidad y la culpabilidad, siendo en éste último aspecto donde se analiza ciertos criterios de naturaleza subjetiva.

6. El requisito de culpabilidad, la cual se tomaría en cuenta para la determinación de la infracción tributaria, toma en cuenta aspectos de naturaleza subjetiva, los cuales son el dolo, la culpa, lo cual implica que se tenga conocimiento de la realización de un acto descrito en la norma, a la vez que implica la facultad de poder querer la realización de dicho acto.
7. Doctrinalmente se ha establecido como causales eximentes de sanción de una infracción tributaria la interpretación equivocada de una norma, el caso fortuito y la fuerza mayor y adicionalmente la incapacidad.
8. Los contribuyentes o deudores tributarios, a pesar de lo establecido en el Código Tributario respecto de la determinación objetiva, apelan a alguna causal eximente de sanción no prevista en el Código Tributario a fin de que se pueda revocar por el Tribunal Fiscal, la resolución dada por la administración tributaria, causales que son la minoría de edad y el caso fortuito o fuerza mayor (cuadros N° 7 y 9). Esto se condice con lo indicado por la doctrina y por la norma referida a temas del ámbito sancionador, tal como el Código Penal, así como por el modelo de Código Tributario del CIAT. Estas causales eximentes en algunos casos son tomadas en cuenta por el Tribunal Fiscal para la resolución respectiva.

## RECOMENDACIONES

1. Se recomienda, que el Tribunal Fiscal, pueda, en la medida de lo posible establecer un criterio más claro, de acuerdo a nuestra normativa actual, respecto de la aplicación de causales eximentes de sanción, que viene aplicando, específicamente en las causales de de minoría de edad y caso fortuito y fuerza mayor mientras no haya una modificatoria a la ley vigente; ello, en virtud de que los administrados, deben tener un conocimiento adecuado de la aplicación de las normas.
2. Se recomienda, que el Tribunal Fiscal, de acuerdo a nuestra normativa actual, deba establecer criterios adecuados para aplicar la causal eximente de incapacidad por minoría de edad, de corresponder, ya que hubo contravenido en algunos casos lo dispuesto en el artículo 165° del Código Tributario; o en su defecto, debe aplicar la determinación objetiva prevista en el referido artículo.
3. Se recomienda, que el Tribunal Fiscal, de acuerdo a nuestra normativa actual, deba establecer criterios adecuados para aplicar la causal eximente de caso fortuito y fuerza mayor, de corresponder, ya que hubo contravenido en algunos casos lo dispuesto en el artículo 165° del Código Tributario; o en su defecto, debe aplicar la determinación objetiva prevista en el referido artículo.
4. Se recomienda, plantear una propuesta de modificación al Código Tributario en el sentido de que se elimine la determinación objetiva de la infracción tributaria y que se contemplen expresamente causales eximentes de sanción, siendo las necesarias las siguientes: las causales de Incapacidad absoluta por minoría de edad y de caso fortuito o fuerza mayor. La propuesta de redacción sobre causales eximentes sería la siguiente:

Artículo 165-A: Son causales eximentes de sanción, en casos debidamente comprobados:

  - La incapacidad absoluta por minoría de edad.

- El caso fortuito y la fuerza mayor
5. Debe desarrollarse mejor para el caso peruano una teoría para la determinación de la infracción tributaria, similar a lo establecido en el ámbito penal, apartándose de los criterios de determinación objetiva, apegándose al desarrollo de lo que significa la culpabilidad, que implica el análisis de ciertos aspectos como el dolo y la culpa de quien comete la infracción, aspectos que dentro de su análisis contemplan la posibilidad de establecer criterios más amplios respecto de la comisión de una infracción tributaria, para aplicarse una adecuada sanción.
  6. Se recomienda establecer para el caso peruano que en el caso de la determinación de la infracción tributaria se pueda establecer la culpabilidad, que implica el análisis de ciertos aspectos como el dolo y la culpa de quien comete la infracción.
  7. Se recomienda establecer, adicionalmente a las causales eximentes de sanción por incapacidad por minoría de edad y caso fortuito y fuerza mayor, criterios adecuados para poder eximir de responsabilidad a aquellas personas que cometan infracciones, pero que hayan incurrido en otras causales que indiquen que la persona no deba ser sancionada, los que también deben ser propuestos a través de una modificatoria del Código Tributario.
  8. Se recomienda, en tanto no se realice modificaciones a la norma tributaria (Código Tributario), como alternativa, por parte de la administración, establecer criterios adecuados, sobre lo que significa la determinación objetiva, para que sean conocidos por todos los involucrados respecto a la infracción tributaria, con la finalidad de que las personas conozcan de manera fehaciente en la medida de lo posible, en qué casos estarían o no se determinaría la infracción en dicho sentido.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abogacía del Estado. (2005). *Manual del Derecho Administrativo Sancionador*. Navarra, España: Aranzadi.
- Baldeón, N., & Montenegro, R. (2008). *Infracciones y Delitos Tributarios*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Bramont Arias, L., & Bramont-Arias Torres, L. (1998). *Código Penal Anotado* (2da. ed.). Lima: San Marcos.
- Bravo, J. (Julio - Setiembre de 2006). Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del Estado en Materia Administrativa. *Gaceta del Tribunal Constitucional* (N°3).
- Caballero Bustamante. (2004). *Infracciones y Sanciones del Código Tributario*. Lima, Perú: Tinco.
- Cabellos, R. (1996). *Infracciones, Sanciones y Delitos Tributarios*. Trujillo, Perú: Americana.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). Modelo del Código Tributario del CIAT. Panamá, Panamá. Obtenido de [https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM\\_Modelo\\_de\\_Codigo\\_Tributario.pdf?sequence=1](https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1)
- Constitución Política del Perú. (30 de Diciembre de 1993). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Costa Gomez, Ojeda Dioses vs. Municipalidad Provincial de Tumbes, Exp. N° 2192-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 2004).
- Creus, C. (1992). *Derecho Penal, Parte General* (3ra. ed.). Buenos Aires: Astrea.
- Decreto Legislativo N° 1311. (30 de Diciembre de 2016). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Legislativo N° 635. (08 de Abril de 1991). *Código Penal*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Legislativo N° 937. (14 de Noviembre de 2003). *Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Legislativo N° 943. (22 de Diciembre de 2003). *Ley del Registro Único de Contribuyentes*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Legislativo N° 816. (21 de Abril de 1996). *Código Tributario*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Ley N° 25632. (24 de Julio de 1992). *Ley Marco de Comprobantes de Pago*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF. (08 de Diciembre de 2004). *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Díaz, A. (2010). *Construcción de Instrumentos de investigación y medición estadística*. Huancayo: Universidad Peruana Los Andes.
- Ezaine, A. (1995). *Diccionario de Derecho Penal*. Chiclayo, Perú: Ediciones Jurídicas Lambayecanas.
- Gamba, C. (2003). Principios del derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administracion Tributaria. 24-26.
- García Rada, D. (1975). *El Delito Tributario*. . Lima, Perú: P.L.
- García, C. (2006). *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

- Gómez, G. (1996). *Delito e Infracción Tributaria*. p. 55. Lima- Perú: Rodhas.
- Informativo Caballero Bustamante. (15 de Febrero de 2000). Las infracciones y sanciones en el Código Tributario. ( A5-A7), A5 - A7.
- Ley N° 27444. (11 de Abril de 2001). *Ley de Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Ley N° 28194. (26 de Marzo de 2004). *Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Mallqui, W. (2003). *El Ilícito Tributario en el Derecho Penal Peruano*. Lima, Perú.
- Morón, J. (2007). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Nieto, A. (2005). *Derecho Administrativo Sancionador* (4ta ed.). Madrid, España: Tecnos.
- Nima, E., Rey, J., & Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Lima- Perú: Gaceta Jurídica.
- Noguera, I. (2003). *Tesis de PosGrado*. (Primera, Ed.) Lima: EDDILI.
- Peña Cabrera Freyre, A. (1996). *Tratado de Derecho Penal*. Lima, Perú: Grijley.
- Peña Cabrera Freyre, A. (2005). *Derecho Penal Peruano*. Lima, Perú: Rodhas.
- Pérez de Ayala, J. P. (2007). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, España: Nueva Imprenta.
- Perez-Piaya, C. (2007). *La Tramitación Separada del Procedimiento Sancionador Tributario*. Granada, España.
- Ramos Suyo, J. (2004). *Elabore su Tesis en Derecho*. Lima, Perú: San Marcos.
- Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT. (24 de Enero de 1999). *Reglamento de Comprobantes de Pago*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT. (16 de Junio de 2004). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT . (16 de Agosto de 2003). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Reyes Desportt, G. (1976). *El dolo y la culpa en la legislación peruana*. Lima, Perú.
- Reyna L. (2013). *Tratado integral de litigación estratégica*. Lima- Perú: Gaceta Jurídica.
- Robles, C.; Ruiz de Castilla, F., & Villanueva, W.;. (2005). *Código Tributario – Doctrina y Comentarios*. Lima, Perú: Pacífico editores.
- Salina, C. (2000). *Análisis del Régimen de Infracciones, Sanciones y Delitos Tributarios en el Perú - Propuestas de cambio para su mejor aplicación*. Lima, Perú.
- Sanabria, R. (1977). *Código Tributario y los Ilícitos Tributarios*. (3ra ed.). Lima, Peru: San Marcos.
- Sánchez, H., & Reyes, C. (2006). *Metodología y Diseños de la Investigación Científica*. 2006. Lima-Peru: Vision Universitaria.
- Urquiza, J. (2013). Principio de legalidad en materia penal. En W. Gutiérrez Camacho, *La Constitución Comentada* (2da ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Villegas, H. (1993). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Zelayarán, M. (2007). *Metodología de Investigación Jurídica*. Lima, Perú:  
Ediciones Jurídicas.

# ANEXOS



## MATRIZ DE CONSISTENCIA

**TÍTULO: “CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN NO CONTEMPLADOS EN EL CODIGO TRIBUTARIO, EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL PERUANO EN LA DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA ENTRE LOS AÑOS 1997 AL 2012”.**

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPÓTESIS	VARIABLES	METODOLOGÍA
<p><b>Problema General:</b> ¿Cuáles son las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal Peruano para la Determinación de la infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012?</p>	<p><b>Objetivo General:</b> Determinar las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.</p>	<p><b>Hipótesis General:</b> Las causales eximentes de sanción empleados por el Tribunal Fiscal peruano en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012, serían la incapacidad por minoría de edad y el caso fortuito y fuerza mayor.</p>	<p><b>Variable independiente:</b> Infracción Tributaria</p> <p><b>INDICADORES:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tipo de Infracción Tributaria</li> <li>• Determinación de la infracción tributaria</li> </ul> <p><b>Variable dependiente:</b> Causales eximentes de sanción</p> <p><b>INDICADORES:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incapacidad por minoría de edad</li> <li>• Caso fortuito o fuerza mayor</li> </ul>	<p><b>Tipo de investigación:</b> Básica</p> <p><b>Nivel de investigación:</b> Descriptivo</p> <p><b>Diseño de Investigación:</b> Diseño descriptivo simple</p> <p style="text-align: center;">M-----O</p> <p>Donde M: Representa la muestra que se investigará O: Representa la información o datos que se obtendrán al aplicar el instrumento a la muestra</p> <p><b>Población y Muestra</b> <b>Población:</b> La población está constituida por 58 resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal entre los años 1997 y 2012. <b>Muestra:</b> La muestra será de las mismas 58 Resoluciones del tribunal Fiscal.</p> <p><b>Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos</b> Análisis documental Fichas Bibliográficas <b>Técnicas Estadísticas de Análisis y Procesamiento de Datos</b> Frecuencias, proporciones o porcentajes representados por gráficos de barras. <b>Instrumentos.</b> Cuestionario de análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal</p>
<p><b>Problemas específicos (secundarios):</b> ¿De qué manera la incapacidad por minoría de edad es empleada por el Tribunal Fiscal Peruano en la Determinación de la infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012?</p> <p>¿De qué manera el Caso fortuito y la fuerza mayor son empleados por el Tribunal Fiscal Peruano en la Determinación de la infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012?</p>	<p><b>Objetivos específicos:</b> Determinar el empleo de la incapacidad por minoría de edad por el Tribunal Fiscal Peruano en la Determinación de la infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012.</p> <p>Determinar el empleo del caso fortuito y fuerza mayor por el Tribunal Fiscal Peruano en la Determinación de la infracción Tributaria entre los años 1997 al 2012.</p>	<p><b>Hipótesis específicas (secundarias):</b> La causal eximente incapacidad por minoría de edad sería empleada por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.</p> <p>La causal eximente caso fortuito y fuerza mayor sería empleado por el Tribunal Fiscal Peruano, contraviniendo el artículo N° 165 del Código Tributario, en la determinación de la infracción tributaria entre los años 1997 al 2012.</p>		

**INSTRUMENTOS:  
CUESTIONARIO DE ANÁLISIS DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL  
FISCAL**

*EL PRESENTE CUESTIONARIO ES UNA GUÍA, PARTE DE UNA INVESTIGACIÓN QUE TIENE POR FINALIDAD LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN ACERCA DE LOS DATOS QUE TIENEN LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL EN RELACIÓN AL TEMA “CAUSALES EXIMENTES DE SANCIÓN NO CONTEMPLADOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL PERUANO EN LA DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA ENTRE LOS AÑOS 1997 AL 2012”.*

N° de RTF:

N°	Í T E M S
1	¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?
2	¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente?
3	¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada?
4	¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva?
5	¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada?
6	¿En la RTF materia de análisis, cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la Determinación Objetiva de la Infracción Tributaria?
7	¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?
8	¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?
9	¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?
10	¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?

## FICHA TÉCNICA DEL CUESTIONARIO DE ANÁLISIS DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

### A. NOMBRE

Cuestionario de Análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal

### B. OBJETIVO

El Cuestionario de Análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal, tiene como finalidad examinar cada Resolución del Tribunal Fiscal de una muestra de 58 resoluciones emitidas entre los años 1997 al 2012.

### C. AUTOR

Autoría propia, específica para la obtención de información de resoluciones del Tribunal Fiscal.

### D. ADMINISTRACIÓN

Individual

### E. OBJETO DE APLICACIÓN

La muestra de 58 expedientes tomados de la página de Internet del Tribunal Fiscal.

### F. TÉCNICA

Observación y Análisis Documental

### G. INDICADORES E ÍTEMS

INDICADORES	ÍTEMS
Tipo de Infracción	1. ¿A qué tipo de infracción tributaria se refiere la RTF materia de análisis?
Determinación de la Infracción Tributaria	2. ¿Cuál es el resultado del pronunciamiento del Tribunal Fiscal al caso concreto: confirma la resolución impugnada, la revoca, o la declara nula e insubsistente? 3. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación de la causal eximente por el impugnante, resuelve aplicando la determinación objetiva, obviando la causal invocada? 4. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a una causal eximente por el impugnante, resuelve haciendo precisión sobre el motivo de no aplicación de la causal invocada, distintos a la determinación objetiva? 5. ¿El Tribunal Fiscal al realizar la determinación de la infracción tributaria, luego de la invocación a un criterio por el impugnante, resuelve aplicando la causal invocada? 6. ¿En la RTF materia de análisis, cuál es el motivo que llevó al Tribunal Fiscal a apartarse de la aplicación del artículo 165 del Código Tributario, referido a la Determinación Objetiva de la Infracción Tributaria?

<p><b>Incapacidad absoluta (minoría de edad)</b></p>	<p>7. ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención a la incapacidad absoluta (minoría de edad) a fin de que se considere en la Resolución del caso?</p> <p>8. ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de la causal eximente de minoría de edad?</p>
<p><b>Caso Fortuito o Fuerza Mayor</b></p>	<p>9. ¿En la RTF materia de análisis, el impugnante hace mención al caso fortuito o la fuerza mayor a fin de que se considere en la Resolución del caso?</p> <p>10. ¿La causal de revocatoria de la resolución impugnada, resuelto por el Tribunal Fiscal, está relacionada a la aplicación de una causal eximente de caso fortuito o fuerza mayor?</p>