



# El Peruano

198 AÑOS

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"

Sábado 11 de noviembre de 2023

## PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXII / N° 1218

1

### TRIBUNAL FISCAL

#### TRIBUNAL FISCAL N° 09086-1-2023

EXPEDIENTE N° : 12687-2019  
INTERESADO : XXXXXXXX  
ASUNTO : Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 3 de noviembre de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por **XXXXXXX** con RUC N° **XXXXXXX**, contra la Resolución de Intendencia N° **XXXXXXX** de 16 de setiembre de 2019, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° **XXXXXXX**, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

#### CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que recibió la notificación de la resolución de multa impugnada, sin embargo, en su caso resulta aplicable lo establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 que dispone no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyos importes de ventas y compras no superen la ½ UIT.

Que indica que mediante PDT 621 N° **XXXXXXX** de 24 de junio de 2019, presentó su declaración mensual del período mayo de 2019, la que debido a errores contables fue rectificada mediante PDT 621 N° **XXXXXXX** de 9 de julio de 2019, en el cual sus ventas y compras no superan la ½ UIT.

Que añade que la Administración considera que la referida rectificatoria no es relevante dado que fue presentada con posterioridad a la emisión de la multa impugnada, lo que no es correcto puesto que la declaración tributaria es única por tributo y período, independientemente de que haya sido rectificada por el deudor en una o varias oportunidades, al amparo de lo establecido por el artículo 88 del Código Tributario, tal como se señala en el Informe N° 180-2015-SUNAT/5D0000.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no presentó la declaración jurada de las Aportaciones al Seguro Social de Salud del período mayo de 2019 dentro del plazo legal establecido, por lo que incurrió en la infracción acotada, y dado que subsanó voluntariamente tal infracción, le correspondía la rebaja del 80% de la multa por subsanación voluntaria sin pago prevista en el régimen de gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que agrega que la recurrente no está comprendida en los alcances de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000, dado que en

su declaración original del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2019, consignó compras gravadas nacionales por un importe mayor a ½ UIT, siendo que la declaración rectificatoria en la que consigna compras y ventas menores a ½ UIT resulta irrelevante al haberse presentado con posterioridad a la emisión y notificación de la resolución de multa impugnada.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras.

Que conforme con el numeral 1 del artículo 176 del citado código constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a las personas y entidades del Régimen Mype Tributario de Renta –situación en la que se encuentra la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada (foja 37)–, la infracción prevista en el considerando anterior se encuentra sancionada con una multa equivalente a 1 UIT.

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 306-2018/SUNAT se aprobó el cronograma para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los deudores tributarios del año 2019, disponiendo que el plazo para presentar las declaraciones del período mayo de 2019, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC sea 3, como el caso de la recurrente, vencia el 21 de junio de 2019<sup>1</sup>.

Que del "Extracto de Presentaciones y Pagos" de 5 de setiembre de 2019 (foja 20), se aprecia que la recurrente presentó la declaración de las Aportaciones al Seguro Social de Salud del período mayo de 2019 el 24 de junio de 2019, mediante PDT 601 N° **XXXXXXX**, esto es, fuera del plazo establecido por la Resolución de Superintendencia N° 306-2018/SUNAT, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, lo que no es controvertido por la recurrente en el presente procedimiento.

Que la recurrente manifiesta que se encuentra comprendida en los alcances de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000, puesto que si bien en la declaración original presentada por el Impuesto General a las Ventas de mayo de 2019, consignó ventas gravadas nacionales por un importe mayor a ½ UIT, en su declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la emisión y notificación de la resolución de multa impugnada, consignó compras y ventas menores a ½ UIT, por lo que corresponde dejar sin efecto la multa.

Que en cuanto a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, el artículo primero de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000, emitida el 28 de enero de 2016 y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 12 de

agosto de 2016, dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 176 del citado código, a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (½) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Que según se verifica de autos (foja 11), respecto del Impuesto General a las Ventas del período mayo de 2019, el 24 de junio de 2019 la recurrente presentó el PDT 621 N° XXXXXXXX en el que declaró ventas por S/0,00 y compras por S/5 227,00, esto es, por un monto mayor a ½ UIT<sup>2</sup>, y determinó un saldo a favor de S/941,00.

Que posteriormente, el 9 de julio de 2019, presentó una declaración rectificatoria respecto del mismo tributo y período mediante PDT 621 N° XXXXXXXX, en el que declaró ventas por S/0,00 y compras por S/1 683,00, esto es, por un importe menor a ½ UIT, determinando un saldo a favor de S/303,00, la misma que surtió efectos al declarar una mayor obligación conforme a lo establecido por el artículo 88.2 del Código Tributario<sup>3</sup>.

Que a fin de resolver el asunto materia de controversia resulta necesario dilucidar si la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general y, de ser el caso, las consecuencias que se derivan de la presentación por parte del administrado, con posterioridad a la notificación de la resolución que impone la sanción, de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la ½ UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite.

Que cabe indicar que dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo

adoptado este Tribunal, mediante Acta de Sala Plena N° 2023-06, el siguiente criterio:

“La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado.”

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

“El artículo 82 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la Administración tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias, mientras que el artículo 166 del mismo código prescribe que la Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias y que en virtud de la citada facultad discrecional, también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

Sobre la discrecionalidad, GAMBIA VALEGA explica que: “...consiste básicamente en una escasa regulación o programación de las actuaciones administrativas que definan con exactitud cual es la decisión que deba adoptar la Administración en un supuesto determinado”, añadiendo a continuación que dichos actos deben encontrarse dentro de los límites fijados por el ordenamiento<sup>4</sup>. En ese sentido, la Norma IV del Título Preliminar del citado código establece que la actuación discrecional debe observar lo que sea más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. Al respecto, explica que la distinción entre una potestad reglada y discrecional radica en la graduación con la que el legislador programa la actividad administrativa puesto que si lo hace en su integridad, se tratará de una potestad reglada, mientras que en el caso de las discrecionales, no se



**TODO LO QUE NECESITAS  
YA A TODO COLOR**



**LIBROS, REVISTAS, MEMORIAS, TRIPTICOS,  
FOLLETOS, VOLANTES, BROCHURES**

CONTACTO  
COMERCIAL

998 732 784

[ventasegraf@editoraperu.com.pe](mailto:ventasegraf@editoraperu.com.pe)

Av. Alfonso Ugarte N° 873 - Lima  
Central Telefónica: (01) 315-0400

[www.segraf.com.pe](http://www.segraf.com.pe)

establecen parámetros suficientes de actuación, por lo que la Administración debe establecerlos<sup>5</sup>.

De otro lado, conforme con el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

En cuanto a la anotada infracción, el artículo primero de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016-SUNAT/600000 (en adelante la RSNAO), emitida el 28 de enero de 2016 y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 12 de agosto de 2016, dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Cabe indicar que la publicación de la RSNAO fue dispuesta mediante Resolución de Superintendencia N° 200-2016-SUNAT, en cuyos considerandos se califica a las resoluciones emitidas que fijan criterios objetivos para la discrecionalidad sancionatoria como disposiciones de carácter interno<sup>6</sup>, las que serían publicadas a fin que la ciudadanía las conozca y así brindar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, amparándose la anotada publicación en el artículo 12 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS<sup>7</sup>, conforme con el cual, los actos o resoluciones administrativas cuyo contenido sea esencialmente informativo podrán ser publicados en el Diario Oficial "El Peruano", cuando la difusión se justifique por razones de la actividad o acción a realizarse. Asimismo, la referida publicación se sustentó también en la Quinta Disposición Complementaria Final del citado reglamento, según el cual "Los actos administrativos, actos de administración interna y resoluciones administrativas que vinculan a sus órganos, funcionarios o servidores, con o sin vínculo laboral vigente, no requieren de publicación obligatoria, salvo los casos de notificación subsidiaria previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General" (énfasis agregado).

No obstante lo indicado, corresponde analizar las características de la RSNAO para determinar si su naturaleza corresponde a la de una norma tributaria de alcance general aplicable a todo aquel que se encuentre en el supuesto previsto por ella.

Al respecto, RUBIO CORREA explica que norma jurídica "...es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento"<sup>8</sup>. Agrega que desde un punto de vista lógico, los elementos de la norma son tres: supuesto, consecuencia y nexos<sup>9</sup>. Sobre el particular, indica que: "El supuesto es la hipótesis que formula el autor de la norma jurídica para que, de verificarse u ocurrir en la realidad, se desencadene lógico jurídicamente la necesidad de la consecuencia"<sup>10</sup>. Asimismo, añade que: "La consecuencia es el efecto que el autor de la norma jurídica atribuye, lógico jurídicamente, a la verificación del supuesto en la realidad"<sup>11</sup>. Finalmente, anota que el nexos es "el elemento vinculante entre supuesto y consecuencia, con un carácter de deber ser que lo ubica en el ámbito de la necesidad lógico-jurídica"<sup>12</sup>.

Ahora bien, las normas pueden ser de distintos tipos y se presentan diversas clasificaciones sobre el particular. Así, una de ellas distingue entre las de carácter general y las resoluciones que se refieren a problemas de naturaleza esencialmente individual o particular. El citado autor explica que las normas de carácter general "serán las provenientes de los actos de gobierno que afectan a la generalidad (o a una parte importante) de la población (...)". También se crean normas de carácter general para la organización de la administración pública (porque de ello dependerán sus funciones y la manera cómo se relacionen con ellas las personas individuales o jurídicas), para la tarea de reglamentar los procedimientos y, desde luego, en cumplimiento de la función de reglamentar las leyes. En virtud de ello, los decretos y resoluciones de los diversos niveles que contengan este tipo de mandatos deben ser considerados parte de la legislación dentro del sistema jurídico peruano porque responden a la función normativa del órgano ejecutivo del Estado"<sup>13</sup> (énfasis agregado). A estas, las denomina disposiciones normativas.

En contraste, refiere que "aquellos decretos y resoluciones que se refieren a problemas de naturaleza esencialmente individual o particular, como la resolución sobre peticiones, derechos y obligaciones de las personas o los que se refieren a resolución administrativa de conflictos y a los asuntos de contratación, son normas administrativas que no ingresan al sistema legislativo nacional por no crear normas generales sino mandatos de naturaleza individual", a las que llama disposiciones resolutivas<sup>14</sup>.

A nivel normativo, es ilustrativo lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto Supremo N° 018-97-PCM<sup>15</sup>, el cual prevé que: "A efectos de lo dispuesto en el Artículo primero, se entienden por normas de carácter general a aquellas a partir de cuyo texto no es posible identificar a las personas naturales o jurídicas específicas que deben obedecerlas, o a aquellas en cuyo beneficio han sido dictadas, y que dada la naturaleza del dispositivo, su contenido debe ser puesto en conocimiento de todas las personas, pues podría demandar de cualquiera de ellas, el cumplimiento de una obligación o un derecho, o generar otra consecuencia jurídica"<sup>16</sup>.

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Supremo N° 001-2009-JUS<sup>17</sup> establece que: "Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento, entiéndase por norma legal de carácter general a aquella que crea, modifica, regula, declare o extingue derechos u obligaciones de carácter general, de cuyo texto se derive un mandato genérico, objetivo y obligatorio, vinculando a la Administración Pública y a los administrados, sea para el cumplimiento de una disposición o para la generación de una consecuencia jurídica" (énfasis agregado). En tal sentido, se dispone la publicación, entre otras, de resoluciones administrativas que aprueban Reglamentos, Directivas, cuando sean de ámbito general, siempre que sean dictadas en ejercicio de las facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias, conforme a ley (numeral 7) y agrega en su último párrafo que en el caso de las Resoluciones Supremas y Resoluciones Ministeriales y en general, las resoluciones administrativas indicadas en el presente artículo, no serán materia de publicación obligatoria en el Diario Oficial El Peruano, cuando resuelvan un procedimiento administrativo específico, salvo disposición de norma legal expresa que disponga su publicación.

En el supuesto analizado, se aprecia que el artículo primero de dicha resolución contiene dos supuestos de hecho de aplicación general en los términos indicados precedentemente, al verificarse que se trata de supuestos genéricos y objetivos, sin identificarse a las personas naturales o jurídicas en cuyo beneficio se dicta la norma<sup>18</sup>. Estos son:

1. El caso de contribuyentes que se encuentren incurso en la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT) que hayan cumplido con presentar la declaración respectiva (sin que medie requerimiento de la Administración o, de ser el caso, dentro del plazo establecido en este).

2. El caso de contribuyentes que se encuentren incurso en la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario cuyo importe de sus ventas así como de sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT) que no hayan cumplido con presentar la declaración respectiva o que lo hayan hecho vencido el plazo establecido en un requerimiento de la Administración.

Asimismo, la RSNAO prevé las consecuencias que se derivan para cada caso, siendo que en el primero se advierte un mandato genérico, objetivo y obligatorio, traducido en la fórmula "se dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente". Adicionalmente, se prevé en el artículo tercero que no procede efectuar la devolución ni compensación de los pagos vinculados a las infracciones que son materia de discrecionalidad realizados hasta antes de su vigencia<sup>19</sup>. Asimismo, de presentarse el segundo supuesto, el mandato consiste en que se procederá a emitir la sanción correspondiente.

De otro lado, en cuanto a la emisión de la RSNAO, es pertinente observar la evolución normativa del artículo 14 de la Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT<sup>20</sup>, que aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT<sup>21</sup> en cuanto a su inciso d).

Al respecto, el citado artículo 14 recogía las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa. En su

versión original, el inciso d) indicaba: “Expedir disposiciones normativas internas a efectos de emitir instrucciones y medidas de carácter operativo”. Esto es, no se hacía mención a las resoluciones sobre discrecionalidad sancionatoria.

Dicho inciso fue modificado por Resolución de Superintendencia N° 391-2014-SUNAT<sup>22</sup>, siendo que a partir de dicha modificación, dispuso lo siguiente: “d) Expedir disposiciones normativas internas a efectos de emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias” (énfasis agregado). Al respecto, si bien se aprecian dos tópicos en un mismo inciso, en un caso se hizo referencia a normativas “internas” sobre instrucciones de carácter operativo, y en el otro, a “resoluciones” sobre discrecionalidad sancionatoria. En tal sentido, si la definición de criterios sobre la aplicación discrecional de sanciones fuese una mera instrucción o normativa interna, no hacía falta utilizar una expresión distinta como es “resolución”, de lo que se puede colegir que no se trata ni del mismo supuesto ni del mismo concepto.

Posteriormente, el mismo inciso fue modificado por la Resolución de Superintendencia N° 119-2016-SUNAT<sup>23</sup>, disponiéndose lo siguiente: “d) Emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias. Asimismo, expedir disposiciones normativas internas en materia de insumos químicos y bienes fiscalizados” (énfasis agregado). Como se aprecia, si bien ya no se hacía referencia a “normativa interna” al aludir a las instrucciones y medidas de carácter operativo, se utilizó el vocablo “resoluciones” para el caso de la discrecionalidad sancionadora. Asimismo, se agregó la materia de insumos químicos y bienes fiscalizados y en este caso sí se hizo referencia a “disposiciones normativas internas”. Sobre el particular, en forma similar, cabe destacar que se utilizaron distintos conceptos según era el caso.

Finalmente, el inciso d) fue modificado por el Anexo aprobado por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 198-2017-

EF<sup>24</sup>, previéndose lo siguiente: “d) Expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias. Asimismo, supervisar la emisión de las disposiciones normativas internas en el ámbito de su competencia, y expedir las disposiciones normativas internas relacionadas a la materia de insumos químicos y bienes fiscalizados, así como otras que no sean de competencia de los órganos bajo su dependencia” (énfasis agregado). Al respecto, se mantiene lo comentado anteriormente, en el sentido que para un caso se utilizó el concepto de “resolución” y en los otros, el concepto de normativa interna. En tal sentido, se observa que a lo largo de la evolución del texto normativo, se ha mantenido esa diferenciación, siendo que aun cuando se trate del mismo inciso, se usa un término especial (resolución) para el caso de la discrecionalidad sancionadora, diferenciándolo de lo que se considera “normativa interna” para los demás tópicos, con lo cual, el citado reglamento no brinda a las resoluciones sobre discrecionalidad sancionadora el tratamiento de instrucciones o normativa interna<sup>25</sup>.

Por consiguiente, se interpreta que la anotada resolución, conforme con sus características y de acuerdo con las citadas normas, constituye una norma de carácter general, mediante la que la propia Administración ha regulado su facultad discrecional, creando un parámetro de actuación objetivo y de obligatorio cumplimiento ante una situación fáctica de forma tal que si un administrado se encuentra en el supuesto de hecho previsto por la indicada norma, corresponde aplicar la consecuencia prevista por esta.

Al respecto, cabe precisar que en cumplimiento del principio de legalidad<sup>26</sup>, la facultad discrecional de la Administración ha sido atribuida por los artículos 82 y 166 del Código Tributario, siendo que la RSNAO ha sido emitida por el órgano competente de la SUNAT conforme con lo previsto por el citado artículo 14 del Reglamento de Organización y Funciones, que prevé las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa.

De otro lado, es necesario considerar que la decisión que en un caso en concreto tome la Administración puede ser materia de revisión y que la inaplicación de la RSNAO en un

# SUSCRÍBASE AL DIARIO OFICIAL

DIARIO OFICIAL DEL BICENTENARIO

**El Peruano**  
198 AÑOS

[www.elperuano.com.pe](http://www.elperuano.com.pe)

Av. Alfonso Ugarte N° 873 - Lima  
 Central Telefónica: (01) 315-0400

975 479 164 • Directo: (01) 433-4773  
[suscripciones@editoraperu.com.pe](mailto:suscripciones@editoraperu.com.pe)

supuesto previsto por esta podría significar una violación de los principios de igualdad, razonabilidad y predictibilidad (el que a su vez se sustenta en el de seguridad jurídica), debiéndose señalar además que toda decisión de la Administración debe ser debidamente motivada, lo que a su vez también puede ser materia de revisión.

En cuanto a dicha posibilidad de revisión, es importante mencionar que en la Sentencia del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente 0090-2004-AA/TC, que entre otros, trata sobre los actos reglados y discrecionales<sup>27</sup>, se ha señalado que las determinaciones administrativas que se fundamentan en la satisfacción del interés público, el cual es mencionado en la citada Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, son también decisiones jurídicas, cuya validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico, por lo que indica que tales decisiones, incluso cuando la ley las configure como “discrecionales”, no pueden ser “arbitrarias”<sup>28</sup>, por cuanto son sucesivamente “jurídicas” y, por lo tanto, sometidas a las denominadas reglas de la “crítica racional”. Considerando lo indicado, agrega el mencionado Tribunal que una cuestión crucial en el campo de la discrecionalidad administrativa es la motivación del acto administrativo, sobre lo cual, indica que: “Es por ello que la prescripción de que los actos discrecionales de la Administración del Estado [no] sean arbitrarios exige que éstos sean motivados; es decir, que se basen necesariamente en razones y no se constituyan en la mera expresión de la voluntad del órgano que los dicte”.

Otro de los límites previstos por el ordenamiento ante un posible actuar arbitrario por parte de la Administración es el principio de predictibilidad o confianza legítima<sup>29</sup>. Al respecto, el tercer párrafo del numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444<sup>30</sup>, que recoge dicho principio, prevé que la autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

Por consiguiente, el ejercicio de una facultad discrecional no puede ser arbitrario y está sujeto a control de elementos<sup>31</sup> y por tanto, en el caso materia de análisis, el administrado puede invocar la RSNAO en tanto norma de alcance general en caso considere le es aplicable y ello no ha sido efectuado por la Administración, debiéndose tener en cuenta que una indebida inaplicación de la mencionada resolución puede constituir una vulneración de los principios antes mencionados.

Por tanto, se concluye que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado.

Habiéndose arribado a dicha conclusión, corresponde determinar si es aplicable la RSNAO si, con posterioridad a la notificación al administrado de la resolución que determina la sanción emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, aquel presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite.”

Que asimismo, se aprobó lo siguiente:

“Si con posterioridad a la notificación de la resolución que determina la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que haya surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.”

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

El numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Conforme con el numeral 88.2 del citado artículo, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su

presentación, vencido el cual, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, siendo que transcurrido el plazo de prescripción, no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. Agrega que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación y que en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

A su vez, de acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Considerando que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario está relacionada con la presentación de la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria, debe tenerse en cuenta que en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria<sup>32</sup>, se ha señalado, en cuanto al contenido de la declaración, que lo que el deudor tributario consigne en ésta afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88 que aquél debe consignar en dicha declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se agregó que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, se indicó en dicha resolución, que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables<sup>33</sup>, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Al respecto, se previó que: “Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad<sup>34</sup>”.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por el deudor tributario, TALLEDO MAZÚ explica que: “es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídica tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal”. A ello agrega que: “Es un acto de reconocimiento (...) Es más bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por él señalados”. Asimismo, en relación a sus efectos, indica que: “En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme...”. En tal sentido, indica que: “Tales efectos se mantienen sólo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código, art. 61) o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código, art. 88)”<sup>35</sup>.

Ahora bien, en el presente caso, en los considerandos de la RSNAO se indica que tratándose de la infracción tipificada por el numeral 1 del citado artículo 176 del Código Tributario, se han detectado casos de contribuyentes que, entre otros supuestos, omiten presentar la declaración determinativa de su deuda tributaria porque no inician actividades o las suspenden temporalmente o porque su inscripción en el RUC la realizan en los últimos meses del año, siendo que en dichos casos, sus niveles de compras y ventas son inferiores al monto de la sanción aplicable. Agrega que los principios institucionales

de la Administración implican otorgar un tratamiento que tenga en cuenta las características y necesidades de cada sector de contribuyentes, siendo que sobre el particular, se aprecia que el mayor grado de incumplimiento se concentra en los pequeños contribuyentes cuyo importe de sus ventas y compras no superan la media (1/2) UIT, por lo que a fin de evitar que las sanciones perjudiquen a estos contribuyentes, más aún cuando ello no es acorde con el objetivo de favorecer la formalización de pequeños contribuyentes, se concluye que es conveniente no sancionarlos por dicha infracción.

Conforme con ello, el artículo primero de la citada resolución dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario a los contribuyentes cuyo importe de sus ventas así como de

sus compras, por cada uno de ellos, no superen la media (1/2) Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Agrega que, sin embargo, se emitirá la sanción correspondiente si dentro del plazo otorgado por la SUNAT, como consecuencia de la notificación de una esquila de omisos, no se cumple con la presentación de las declaraciones o comunicaciones requeridas.

Al respecto, como se ha indicado anteriormente, de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario, la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria puede ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, por lo que puede presentarse una declaración jurada rectificatoria en la que los importes por compras y ventas no superen el rango indicado por la norma, siendo que de acuerdo con lo expuesto, la declaración que



## COMUNICADO

### **PUBLICACIÓN DE ACUERDOS RATIFICATORIOS, ORDENANZAS MUNICIPALES E INFORMES TÉCNICOS SOBRE ARBITRIOS MUNICIPALES 2024**

Con el fin de cumplir en la forma y en los plazos establecidos por el artículo 40 de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley No 27972, sobre la publicación de ordenanzas ratificadas por la Municipalidad Metropolitana de Lima y la Municipalidad Provincial del Callao, el Diario Oficial El Peruano hace de conocimiento público lo siguiente:

Las solicitudes de publicación solo se remitirán a través del Portal de Gestión de Atención al Cliente (PGA) **en dos archivos**.

1. El **archivo principal en formato Word**, debe contener toda la información a publicarse, incluidos cuadros y tablas de texto (editables), imágenes, fórmulas, gráficos, etc., legibles y en alta resolución, en el siguiente orden:

- Carátula o portada en la que se precisará el contenido y llevará el logo oficial (\*)
- Acuerdo ratificatorio de la Municipalidad Provincial
- Ordenanza Municipal en materia tributaria
- Informes Técnicos

2. El **archivo PDF de respaldo** que constituye el documento original suscrito por las autoridades competentes, cuyo contenido debe ser idéntico al que aparece en el archivo Word.

El cliente asumirá la responsabilidad por el contenido de los archivos remitidos, conforme lo establecen los términos y condiciones del PGA.

Las publicaciones se recibirán **sólo hasta el viernes 22 de diciembre** para ser publicadas hasta el 31 de diciembre de 2023.

Esperamos contar con su gentil comprensión y rogamos se ajusten al cumplimiento de las formalidades señaladas.

(\*) La carátula será **opcional** si el archivo en formato Word en fuente Arial y 8 puntos de tamaño, tiene menos de 20 páginas A4 (se publicará en el cuadernillo Normas Legales) y será **obligatorio** si es mayor a 20 páginas A4 (se publicará en una separata especial).

**GERENCIA DE PUBLICACIONES OFICIALES**

contiene dicha determinación se presume jurada dado que no supone un mero aporte mecánico de datos sino que previamente el declarante debe realizar una valoración de los hechos y de las normas aplicables y además, lo declarado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente. En efecto, dicha declaración, constituye un acto de reconocimiento de una situación jurídica y se pretende con ella manifestar una realidad para que se tenga por cierta o real la existencia de la situación que esta señala.

Ahora bien, en los términos señalados en la propia RSNAO, su propósito es no sancionar a quienes se encuentren en determinada situación, esto es, a aquellos cuyo importe de ventas y compras no superen la media (1/2) UIT, por lo que para determinar si se encuentran en dicho supuesto, es necesario considerar no solo la declaración original que hubiere presentado sino también la existencia de alguna declaración rectificatoria en la que se haya consignado un importe de ventas y compras que no superen el límite previsto por la norma puesto que, de existir una rectificatoria que haya surtido efectos, se cumplirá el supuesto de hecho y deberá aplicarse la consecuencia de la norma, esto es, no podría sancionarse al administrado.

Ello es así incluso si la Administración ya notificó la sanción correspondiente puesto que la indicada RSNAO no ha limitado su aplicación únicamente a la presentación de la declaración jurada original ni ha excluido de su supuesto de hecho la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que a fin de determinar si se cumple dicho supuesto de hecho y su propósito (no sancionar a contribuyentes con importes de ventas y compras que no superen el límite previsto), debe tomarse en cuenta la existencia de la declaración jurada rectificatoria y si esta ha surtido efectos, considerando que toda declaración implica un reconocimiento por parte del administrado de su situación. En tal sentido, si se llegase a determinar que dicha declaración rectificatoria ha surtido efectos y que en esta se han consignado importes de ventas y compras que no superan el límite previsto por la norma, corresponde su aplicación<sup>36</sup>.

Cabe indicar que si no se tomaran en cuenta los efectos de una declaración jurada rectificatoria, podría ocurrir que dos administrados que se encuentran en la misma situación (la determinación declarada por ambos consigna importes de ventas y compras que no superan el límite establecido) sean tratados de distinta forma puesto que uno sería sancionado y el otro no, lo que es contrario a los principios antes mencionados.

Por lo expuesto, se concluye que si con posterioridad a la notificación de la sanción emitida por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2023-06, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528.

Que estando al criterio adoptado y dado que como se ha señalado en el caso de autos la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, en la que se consignan importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000, por lo que debe revocarse la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° XXXXXXXX.

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

#### RESUELVE:

**1. REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXX de 16 de setiembre de 2019 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° XXXXXXXX.

**2. DECLARAR** que de acuerdo con artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece los siguientes criterios:

"La Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000 constituye una norma tributaria de alcance general que puede ser invocada por el administrado."

"Si con posterioridad a la notificación de la resolución que determina la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario el administrado presenta una declaración jurada rectificatoria que haya surtido efectos, en la que consigna importes de compras y ventas que no superan la media (½) UIT, modificando la declaración jurada original en la que las compras y ventas superaban dicho límite, es aplicable la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 006-2016/SUNAT/600000."

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO  
Vocal Presidenta

MEJÍA NINACONDOR  
Vocal

CHIPOCO SALDÍAS  
Vocal

Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)

**Nota: Documento firmado digitalmente**

<sup>1</sup> Según la prórroga excepcional otorgada mediante la Resolución de Superintendencia N° 127-2019/SUNAT.

<sup>2</sup> La UIT para el ejercicio 2019 era de S/4 200,00 conforme a lo establecido por el Decreto Supremo N° 298-2018-EF.

<sup>3</sup> El artículo 88.2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiere pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

<sup>4</sup> En este sentido, véase: GAMBÁ VALEGA, César, "Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario" en: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 37, IPDT, 2001, Lima, p. 104.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 108.

<sup>6</sup> Al respecto, se indica lo siguiente: "...resulta conveniente difundir a través del diario oficial "El Peruano" las resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que resulten aplicables a la fecha, mediante las cuales se dispone aplicar la facultad discrecional para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas emitidas para otorgar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" (énfasis agregado)

<sup>7</sup> Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.

<sup>8</sup> En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho, PUCP, 2009, Lima, p. 76. En cuanto al respaldo por la fuerza del Estado, agrega que se entiende por ello que el Estado garantiza el cumplimiento de las normas jurídicas, lo que las diferencia de otro tipo de normas como son las morales (a menos que estas también sean jurídicas), siendo que dicho respaldo se aprecia en diversos rasgos puesto que en el grado más fuerte, los organismos públicos imponen el cumplimiento de oficio, mientras que en un grado intermedio es el interesado quien solicita al estado que intervenga a su favor. Asimismo, en

un grado más débil, se encontrarían las obligaciones naturales para cuya exigencia no hay un mecanismo legal específico. Sobre el particular, véase p. 84.

<sup>9</sup> Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 87.

<sup>10</sup> *Ibidem.*

<sup>11</sup> *Ibidem.*, p. 91.

<sup>12</sup> *Ibidem.*, p. 95. El autor precisa este "deber ser" no está referido a algo que es bueno que ocurra, lo que tendría una connotación ética, ni está referido a lo inexorable, propio de las ciencias y matemáticas, sino que "El nexa es necesario porque el Derecho entiende que la consecuencia debe ocurrir a partir de la verificación del supuesto en la realidad. Es más, para garantizarlo, el Derecho cuenta con el apoyo de la fuerza del Estado, de la manera en que oportunamente vimos".

<sup>13</sup> *Ibidem.*, p. 145.

<sup>14</sup> *Ibidem.*

<sup>15</sup> Publicado el 19 de abril de 1997.

<sup>16</sup> Cabe indicar además que el numeral 8 del artículo 1 de la citada norma hace referencia a la publicación de dispositivos cuando tengan carácter general, entre los que incluye a las directivas y resoluciones de organismos descentralizados y autónomos de ámbito nacional, siempre y cuando sean dictadas en ejercicio de sus facultades previstas en sus leyes de creación o normas complementarias (inciso f).

<sup>17</sup> Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15 de enero de 2009.

<sup>18</sup> Para el caso que nos ocupa, se hace referencia únicamente al numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario.

<sup>19</sup> El artículo segundo de la RSNAO establece que: "La presente Resolución de Superintendencia entrará en vigencia a partir de la fecha de su emisión y será de aplicación, inclusive, a las infracciones cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, aún cuando la resolución no haya sido emitida o habiéndolo sido no se hubiera notificado".

<sup>20</sup> Publicado el 1 de mayo de 2014, derogado por Decreto Supremo N° 040-2023-EF, publicado el 25 de marzo de 2023.

<sup>21</sup> Se hace referencia a las sucesivas modificaciones (independientemente de la fecha de vigencia de la RSNAO) con el fin de apreciar la técnica normativa en el transcurso del tiempo.

<sup>22</sup> Publicada el 30 de diciembre de 2014, que entró en vigencia el 5 de enero de 2015.

<sup>23</sup> Publicada el 13 de mayo de 2016. Rigió desde el 1 de junio de 2016.

<sup>24</sup> Publicado el 9 de julio de 2017.

<sup>25</sup> Sobre el particular, es ilustrativa la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 017-2019-SUNAT/300000, de 26 de julio de 2019, que aprueba la facultad discrecional para no determinar ni sancionar determinadas infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme con los artículos 82 y 166 del Código Tributario citados en sus considerandos, los que además indican lo siguiente: "Que al amparo del numeral 3.2 del artículo 14 del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-2009-JUS y norma modificatoria, se considera innecesaria la publicación del proyecto de la presente resolución en la medida que se trata de una norma legal que beneficia a los operadores de comercio exterior y no afecta el interés público" (énfasis agregado), siendo que iguales consideraciones se aprecian en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 001-2020-SUNAT/300000. Sobre el particular, IANNAONE SILVA, explica que: "Puede ser un error o también puede ser que, independientemente de las omisiones en tanto que si se quiere reglar la facultad discrecional se requiere estructurar mejor la norma, se está inclinando la parte aduanera de la SUNAT por hacer [la] discrecionalidad reglada" (énfasis agregado) y agrega que "Consideramos que las decisiones discrecionales de no determinar y aplicar sanciones por la Administración Tributaria corresponden, por más que se publiciten externamente (salvo los dos últimos casos relativos a las dos resoluciones de superintendencia nacional Adjunta de Aduanas mencionadas), a instrucciones de carácter general al personal de la entidad y no generan derecho al administrado en caso de no aplicación". Al respecto, véase: IANNAONE SILVA, Felipe: Reforma del principio de inmutabilidad de los actos administrativos tributarios. Hacia una nueva dimensión del Derecho Tributario Peruano (tesis doctoral), 2020, pp. 328 y ss. Puede consultarse en el siguiente repositorio: <https://repositorio.usmp.edu.pe/handle/20.500.12727/6408>.

Al respecto, se considera que el carácter de norma legal de alcance general debe analizarse verificando que contenga supuestos genéricos y objetivos, sin identificarse a las personas naturales o jurídicas en cuyo beneficio se dicta la norma así como las consecuencias que se derivan para cada caso, a través de mandatos genéricos, objetivos y obligatorios, conforme con lo antes expuesto en relación con las características de una norma legal de alcance general, en tal sentido, ello no depende únicamente de lo previsto en los considerandos de la RSNAO materia de análisis, que sustenta su publicación en distintas consideraciones y otras normas sobre publicación en el diario oficial.

<sup>26</sup> El artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, recoge el principio de legalidad, conforme con el cual: "Las autoridades administrativas

deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas".

<sup>27</sup> Al respecto, se indicó que: "La actividad estatal se rige por el principio de legalidad, el cual admite la existencia de los actos reglados y los actos no reglados o discrecionales. Respecto a los actos no reglados o discrecionales, los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determina lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo. En puridad, se trata de una herramienta jurídica destinada a que el ente administrativo pueda realizar una gestión concordante con las necesidades de cada momento".

<sup>28</sup> Lo que guarda además relación con el principio de razonabilidad al que se hace referencia en dicha sentencia del Tribunal Constitucional. Al respecto, el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar del citado TUO de la Ley N° 27444, recoge el principio de razonabilidad, conforme con el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

<sup>29</sup> Sobre este principio en la sentencia del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente N° 03950 2012-PA/TC, se ha indicado que es una manifestación del principio de seguridad jurídica y que implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación. Asimismo, en la sentencia emitida en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, el referido Tribunal ha indicado que el principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho y que la predictibilidad de las conductas, en especial, la de los poderes públicos frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es una garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad.

<sup>30</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25 de enero de 2019.

<sup>31</sup> Sobre las técnicas de control de las decisiones discrecionales, véase: GAMBA VALEGA, Op. Cit., pp. 115 y siguientes. Asimismo, BACA ONETO explica que: "La actividad discrecional fue definida, en un principio, como aquella actividad de la Administración que no podía ser controlada por los Tribunales de modo alguno. Sin embargo, esta exención del control jurisdiccional de un ámbito tan importante de la actividad administrativa fue paulatinamente abandonada, imponiéndose el criterio según el cual no existen actos discrecionales, sino únicamente elementos discrecionales de los actos administrativos, que coexisten con elementos reglados, que sí pueden ser controlados jurisdiccionalmente. En la actualidad, nadie duda de que la actividad discrecional de la Administración pueda ser controlada por los jueces, con lo que se resolvería el problema de la extensión del control judicial. Sin embargo, faltaría aún determinar cuál debe ser la profundidad de este control, esto es, la definición del "margen de libertad" del que goza la Administración frente al juez en su actuación discrecional". Al respecto, véase: BACA ONETO, Víctor, "La Discrecionalidad Administrativa y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano" en: Revista de Derecho Administrativo, N° 11, PUCC, 2012, Lima, p. 186. El artículo puede consultarse en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13553>

<sup>32</sup> En la que se estableció como criterio de observancia obligatoria que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.

<sup>33</sup> Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Palestra, 2006, Lima, P. 470. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto "porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 548.

<sup>34</sup> En este sentido, véase: MONTERO TRABEL, José, Op. Cit., p. 471.

<sup>35</sup> Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La determinación como acto tributario" en: Cuadernos Tributarios, N° 23, IFA, 1999, pp. 86 y ss.

<sup>36</sup> En dicho caso, previamente debe constatarse si la Administración emitió una esquila de omisos y si el contribuyente presentó la declaración en el plazo otorgado, puesto que si no lo hizo, se cumple el supuesto de la norma y la sanción habrá sido debidamente aplicada.