

Comentario a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04336-9-2014 – Jurisprudencia de observancia obligatoria

Ficha Técnica

Autora: Jannina Delgado Villanueva^(*)

Título : Comentario a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04336-9-2014 – Jurisprudencia de observancia obligatoria

Fuente: Actualidad Empresarial N° 304 – Primera Quincena de Junio 2014

Los excesos de la "sobre-regulación formal" que desnaturaliza los principios de legalidad y de tipicidad

1. Introducción

El derecho es una de las obras humanas más fascinantes que se hayan podido crear, sin el cual no hubiese sido posible evolucionar como sociedad, y en esa medida sus contornos se precipitan dinámicamente en un contrapunto entre los hechos y los valores que pretende proteger.

No obstante, no es una tarea fácil ya que requiere de una constante comprobación con la realidad, con las conductas humanas, etc., y en esa dinámica se logra observar que en no pocas oportunidades las regulaciones aciertan en las relaciones jurídicas.

Con el presente trabajo, no pretendemos hacer afirmaciones prejuiciosas con quien ejerce la facultades de reglamentar las normas, sino más bien entender cómo la normatividad reglamentaria puede ir muy bien si tiene presente el marco legal, así como los principios generales del derecho, pero siempre en contraste con la realidad.

Veamos el caso en sus principales aspectos.

2. Materia controvertida

La materia controvertida gravita en torno a determinar si el recurrente cometió con su actuación la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, es decir, si es el caso de que le corresponde la sanción aplicada por dicho numeral o no. Para ello, veamos las posiciones de las partes del procedimiento administrativo.

3. Posición del contribuyente

El recurrente afirma que cumplió con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo

87° del Código Tributario, por el hecho que la persona que estaba a cargo de su establecimiento recibió dos piezas de ropa por las cuales entregó la respectiva "guía", afirmando además que la cancelación por el servicio realizado se debe aplicar una vez entregadas las referidas prendas lavadas y planchadas.

Asimismo, afirma que no recibe el 100 % del costo del servicio en forma adelantada, ni mucho menos que sus clientes realicen el pago sin antes verificar sus prendas, por lo que señala que la funcionaria de la Sunat de forma sutil obligó a su empleada a que recibiera un pago adelantado, comprometiéndose a cancelar el resto del monto al momento de la entrega de las prendas.

4. Posición de la Administración Tributaria

En cambio, la Administración Tributaria argumenta que conforme con el Acta Probatoria N° 0200600266679-01, el recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, al haber entregado un documento no autorizado por la Sunat, según lo establecido por la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT, por lo que mediante la Resolución de Intendencia N° 0340120059728/SUNAT se dispuso el cierre de su establecimiento por tres (3) días, al haber incurrido en la infracción por primera vez.

5. Posición del Tribunal Fiscal

Por otro lado, el Tribunal Fiscal considera que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción se determina de manera objetiva, lo cual presupone un control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Sunat sobre la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

Por ello, el numeral 1 del artículo 174° del citado código, señala que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.

Asimismo, el numeral 2 del artículo 174° del mencionado código establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.

En esa misma línea, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 87° del referido Código Tributario, los deudores tributarios están obligados a emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos, y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos, y asimismo deberán portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.

Asimismo, el numeral 5 del artículo 5° del citado reglamento, sustituido por Resolución de Superintendencia N° 233-2008/SUNAT, dispone que en la prestación de servicios, el comprobante de pago deberá ser entregado en el momento de la culminación del servicio, en la percepción de la retribución total o parcial, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido o al vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, lo que ocurra primero.

De acuerdo con el artículo 1° del referido reglamento, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 156-2013-EF, dispone que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios, indicando en su segundo párrafo que en los casos en que las normas sobre la materia exijan la autorización de impresión y/o importación a que se refiere el numeral 1 del artículo 12° de dicho reglamento, solo se considerará que existe comprobante de pago si su impresión y/o importación ha sido autorizada por la Sunat conforme al procedimiento señalado en el citado numeral. Además, dicho artículo prescribe que la inobservancia de dicho procedimiento acarreará la configuración de las infracciones previstas en los numerales 1, 4, 8 y 15 del artículo 174° del Código Tributario, según corresponda, los cuales citamos:

^(*) Bachiller de derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asesora Tributaria en la revista Actualidad Empresarial.

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago:

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.
4. 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.
8. Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.
15. 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.

Asimismo, los artículos 5º y 6º del citado reglamento, modificados por el aludido decreto supremo, establecen que los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador, en el ejercicio de sus funciones.

Así, en el presente caso, mediante la Resolución de Intendencia N° 0340120059728/SUNAT del 25 de setiembre de 2013 (fojas 3 y 4), se sancionó al recurrente con el cierre temporal de su establecimiento por tres (3) días, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, sustentándose en el Acta Probatoria N° 0200600266679-01.

Por ello, el Tribunal Fiscal observa que de la referida acta probatoria, la fedataria señaló que no se le otorgó el comprobante de pago que acreditara la operación realizada (infracción prevista por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario); y al mismo tiempo, en el rubro observación se indicó que:

“Se adjunta documento entregado N° 001-006010 no autorizado por SUNAT para el sujeto intervenido (R.S. 156-2013/SUNAT)”.

Es decir, que se habría emitido un documento que si bien no reúne los requisitos y características para ser considerado como comprobante de pago (infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174º del Código Tributario), con la modificación prevista por la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT, al no tener la autorización de la Sunat, se considera como inexistente, por lo que el Tribunal Fiscal dispone que corresponde determinar cuál es la infracción en la que se habría incurrido.

Otros de los considerandos del Tribunal Fiscal es que el 1 de junio de 2013 entró en vigencia la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT, que sustituyó el anotado artículo 1º del anotado Reglamento de Comprobantes de Pago, la cual incorporó al mismo el siguiente segundo párrafo:

“En los casos en que las normas sobre la materia exijan la autorización de impresión y/o importación a que se refiere el numeral 1 del artículo 12º del presente reglamento, solo se considerará que existe comprobante de pago si su impresión y/o importación ha sido autorizada por la SUNAT conforme al procedimiento señalado en el citado numeral. La inobservancia de dicho procedimiento acarreará la configuración de las infracciones previstas en los numerales 1, 4, 8 y 15 del artículo 174º del Código Tributario, según corresponda”.

En el presente caso, el Tribunal Fiscal considera que el Reglamento de Comprobantes de Pago evidentemente desnaturaliza el núcleo de la conducta ilícita prevista en el numeral 2 del artículo 174º del Código, ya que la existencia de un documento insuficiente, en su significado razonable, se inscribe en la infracción prevista por dicho numeral 2; sin embargo, el anotado reglamento señala que **un tipo de estos documentos insuficientes** (los que no están autorizados por la Sunat) deberían tratarse como si no se hubiera emitido y/o no otorgado comprobantes de pago o documentos complementarios a estos. Es decir, el Tribunal Fiscal precisa que a pesar de que existe un documento –el que no está autorizado por la Sunat– debe considerarse que se incurrió en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario.

En ese sentido, por la observancia de los artículos 102º y 154º del Código Tributario, debe inaplicarse la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT cuando sustituya el artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago, referente a que exista comprobante de pago si su impresión y/o importación ha sido autorizada por la Sunat, conforme al procedimiento señalado en el citado numeral, y que la inobservancia de ello acarreará la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario.

Finalmente, el Tribunal Fiscal se acoge al criterio expuesto en reunión de Sala Plena, y tal como se ha señalado previamente, al haberse entregado a la fedataria un documento que no estaba autorizado por la Sunat, no se habría configurado la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario como indica la fedataria en el Acta Probatoria N° 0200600266679-01 de 13 de agosto de 2013; en tal sentido, al no haberse acreditado la comisión de la infracción prevista por el citado numeral, el Tribunal Fiscal procede a revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Intendencia N° 0340120059728/SUNAT.

6. Análisis y comentarios

De acuerdo con los incidentes del presente caso, la posición de la Sunat se basa en el mandato del artículo 2º de la Resolu-

ción de Superintendencia N° 156-2004/SUNAT publicado el 15.05.14, donde sustituye el artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago, que establece una regulación expansiva que va más allá de lo concretamente establecido por el marco del artículo 174º del Código Tributario.

Esta norma reglamentaria establece una ficción legal, por encima de las conductas realizadas efectivamente por el deudor tributario, que va de la “omisión” de emitir y otorgar el respectivo comprobante de pago, con la “entrega” de un comprobante de pago o documento insuficiente que no reúne los requisitos que establece las normas de la materia.

En ese sentido, se asume una “no existencia” del documento por el hecho de que no haya sido autorizada por la Sunat conforme al procedimiento aplicable; esta “inobservancia” trae como consecuencia la posibilidad de ser sancionado por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4, 8 y 15 del artículo 174º del Código Tributario.

Ahora bien, el criterio de la Sala Plena que definió el presente caso, consideró que se incurre en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174º del Código Tributario si se entrega un documento que no se encuentra previsto por el artículo 2º del Reglamento de Comprobantes de Pago o si estando contemplado en dicho artículo no cumple con los requisitos y características establecidas en el referido reglamento o no cuenta con la autorización para la impresión o importación de la Sunat.

Por ello, la Sala Plena del Tribunal Fiscal toma la posición que se debe inaplicar la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT cuando sustituye el artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago, en cuanto se refiere a que existe comprobante de pago si su impresión y/o importación ha sido autorizada por la Sunat conforme al procedimiento indicado en el citado numeral y que la inobservancia de ello acarreará la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario.

Así, en este orden de la definición de las tipificaciones o tipos de infracción, se debe tener en cuenta que si bien cabe que las normas que tipifican una infracción y establecen su sanción (con rango de ley) se remitan a normas técnicas –como las que regulan a los comprobantes de pago mediante la modificación de la Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT– de ni ninguna forma pueden implicar que estas normas reglamentarias modifiquen el núcleo de la conducta ilícita contenida en aquellas normas sancionatorias, y esto es más relevante si dichas normas especiales son reglamentarias.