



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

EXPEDIENTE N° : 11835-2019
INTERESADO :

ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 22 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por

, con Registro Único de Contribuyente Nº contra la Resolución de Intendencia Nº de 16 de setiembre de 2019, emitida por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa Nº , girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta Nº (foja 113) y Requerimiento Nº (foja 111), notificados el 6 de noviembre de 2018¹ (fojas 112 y 114), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2018², como consecuencia del cual, entre otros, se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa Nº (fojas 178 y 179).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si la infracción imputada se encuentra arreglada a ley.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que reitera los argumentos expuestos en su reclamación, en el sentido que en noviembre de 2018 regularizó algunos comprobantes de períodos anteriores que estaban mal anotados en el Registro de Compras Electrónico, y como consecuencia presentó declaraciones rectificadorias del Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio de 2018; sin embargo, la Administración no consideró ello y le notificó la resolución de multa impugnada pese a que no hizo uso del crédito fiscal y que corrigió dicho registro durante el procedimiento de fiscalización, además que no se pronunció sobre tal corrección y la rectificación realizada, por lo que la multa no se encuentra motivada.

Que refiere que la Administración inobserva lo previsto en los artículos 88º y 92º del Código Tributario, así como tampoco señala la norma transgredida ni menciona cuáles son los procedimientos que se debe seguir a fin de subsanar la infracción, efectuando solo enunciados que no tienen ningún sustento legal, por lo que no existe motivación u objetividad para que sea sancionada.

¹ En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, que dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

² Señalando como elemento a fiscalizar el crédito fiscal de adquisiciones y compras y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar las operaciones de compras y adquisiciones.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que mediante el Requerimiento N° notificado el 26 de noviembre de 2018, comunicó a la recurrente que detectó que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, toda vez que observó que diversas constancias de depósito de detracción, no se encontraban anotadas en el Registro de Compras electrónico (PLE), respecto de los períodos enero a abril y junio de 2018, por lo que dicho registro era llevado sin observar las formas y condiciones establecidas, y por tanto, le requirió que subsane tal infracción con la presentación del mencionado registro del período noviembre de 2018, sin embargo, la recurrente no cumplió con lo solicitado.

Que precisa que la recurrente en el Registro de Compras del período noviembre de 2018 debió incluir con el Código 9 (código que implica una corrección) las constancias de detracción y la fecha de su emisión, lo que no hizo. Agrega que emitió pronunciamiento sobre las rectificadorias y correcciones del Registro de Compras del período noviembre de 2018, pues en el resultado del citado requerimiento se indicó que este no fue subsanado de acuerdo a los procedimientos señalados en las normas correspondientes, que efectivamente solo se podía hacer las correcciones y/o modificaciones de datos en dicho período, y que en ningún momento se ha observado el crédito fiscal.

Análisis

Que la Resolución de Multa N° (fojas 178 y 179) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, esto es, por llevar el Registro de Compras electrónico sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 165º 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, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 2 del artículo 175º del referido código establece que constituye infracción 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.

Que de conformidad con la Tabla I³ del Código Tributario, la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN⁴, siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 1372, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a

³ Aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario, denominación modificada por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20 de diciembre de 2016.

⁴ El inciso b) del artículo 180º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1270, señala que las multas se podrán determinar, entre otros, en función a los IN, los que son definidos como el total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General y aquellos del Régimen MYPE Tributario se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

12 UIT, salvo en el caso de las infracciones vinculadas al beneficiario final a que se refiere el numeral 15.3 del artículo 87º del presente código, en la que la multa no podrá ser menor a 3 UIT ni mayor a 25 UIT.

Que por su parte, el Anexo I del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT⁵, señala que la infracción prevista por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario tiene como criterios de gradualidad la subsanación y/o el pago, las que se encuentran graduadas en el Anexo II de dicho reglamento.

Que el mencionado Anexo II, modificado por Resolución de Superintendencia N° 106-2018/SUNAT, vigente desde el 22 de abril de 2018, dispone que la forma de subsanar la citada infracción se realizará: i) Rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, y ii) **Tratándose de libros y/o registros electrónicos**, generando el libro y/o registro electrónico y cerrando los libros y/o registros llevados en forma manual o en hojas sueltas o continuas, de acuerdo a lo dispuesto en la normativa vigente, según corresponda, o **rehaciendo los libros y/o registros respectivos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes**.

Que asimismo, el aludido Anexo II establece que la multa aplicable por haber incurrido en dicha infracción, en el caso de la subsanación voluntaria, será rebajada en 80% si no se paga la multa rebajada y en 90% si se realiza su pago, si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación del documento de la SUNAT en la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción; siendo que en el caso de la subsanación inducida, será rebajada en 50% si no se paga la multa rebajada y en 70% si se realiza su pago, si se subsana la infracción desde que surte efecto la notificación del documento de la SUNAT en la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción hasta el plazo otorgado para la subsanación, y será rebajada en un 40%, solo tratándose de libros y/o registros electrónicos, si se cumple con los criterios de subsanación y pago culminado el plazo otorgado por la SUNAT en el documento en el que se notifica al infractor que ha incurrido en infracción y hasta el séptimo (7) día hábil posterior a la notificación de la resolución de ejecución coactiva, respecto de la resolución de multa, de corresponder.

Que según la nota 13 del aludido Anexo II, incorporada mediante Resolución de Superintendencia N° 106-2018/SUNAT, la **información de los libros y/o registros electrónicos se rehace rectificando las operaciones de un período tributario generado, anotando en el mes abierto (por generar) la información de las operaciones observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes**.

Que por otra parte, el primer y segundo párrafos del artículo 65º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificados por el Decreto Legislativo N° 1269, disponen que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 300 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y el Libro Diario de Formato Simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia, y que los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 300 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT.

Que el tercer párrafo del citado artículo 65º faculta a la SUNAT, entre otros, a establecer los libros y registros contables que integran la contabilidad completa así como las características, requisitos, información mínima

⁵ Publicado el 31 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

y demás aspectos relacionados a dichos libros y registros contables que aseguren un adecuado control de las operaciones de los contribuyentes.

Que el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que el numeral 1 del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 130-2005-EF y 137-2011-EF, señala que los registros a que se refiere el artículo 37º de la ley, deberán contener la información mínima que allí se detalla, información que deberá anotarse en columnas separadas, y que la SUNAT a través de una resolución de superintendencia, podrá establecer otros requisitos que deberán cumplir los registros o información adicional que deban contener.

Que de acuerdo con el numeral 8 del artículo 13º de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, el Registro de Compras deberá contener, en columnas separadas, la información mínima que, entre otros, se detalla a continuación: Número de la constancia de depósito de detracción, cuando corresponda (inciso v); y Fecha de emisión de la constancia de depósito de detracción, cuando corresponda (inciso w).

Que de otro lado, mediante Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, se dictaron disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, en cuyo artículo 1º⁶ se definió como “PLE”, al **aplicativo desarrollado por la SUNAT** denominado **Programa de Libros Electrónicos** que permite efectuar las validaciones necesarias de los libros y/o registros elaborados por el generador a fin de generar el resumen respectivo⁷ y obtener la constancia de recepción⁸ de la SUNAT, asimismo el PLE permite al generador contrastar si la información de los libros y/o registros es aquella por la que se generó la constancia de recepción respectiva.

Que el numeral 7.1 del artículo 7º de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT, señala que para generar los libros y/o registros electrónicos así como para registrar en ellos las actividades u operaciones del mes o ejercicio de la afiliación o de la incorporación al Sistema, según sea el caso, y por los meses o ejercicios siguientes, el “Generador” utilizará el PLE y enviará el resumen del libro y/o registro teniendo en cuenta los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias y, **respecto del Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras Electrónico, aquellos que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.**

Que según el numeral 7.2 del artículo 7º de la anotada resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, se entiende generado cada libro o registro electrónico y autorizado por la SUNAT, con la emisión de la primera constancia de recepción; precisa que el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras Electrónico se generan de manera conjunta; asimismo, el segundo párrafo de dicha norma indica que de emitirse la referida constancia dentro de los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias y respecto del Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras Electrónico dentro

⁶ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT, publicada el 26 de junio de 2010.

⁷ Asimismo, se definió como “Resumen” al documento electrónico generado por el PLE, que contiene determinada información según el tipo de libro o registro y que es enviado a la SUNAT.

⁸ Además, se definió como “Constancia de Recepción” al documento electrónico con el que la SUNAT confirma la recepción del resumen y que cuenta con un mecanismo de seguridad.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

de los plazos que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia, **se entiende que la generación y el registro se han realizado en el mes o ejercicio en que corresponda efectuarse.**

Que el numeral 7.3 del artículo 7º de la anotada resolución de superintendencia, incorporado por Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT, dispone que el **envío del resumen de cada libro o registro deberá efectuarse una sola vez luego de haber finalizado el mes o ejercicio al cual corresponde el registro de las actividades u operaciones**, según sea el caso.

Que el artículo 8º de la citada resolución de superintendencia señala que el registro de las operaciones deberá realizarse, entre otros, de la siguiente manera: a) En orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden predeterminado, y e)⁹ **Incluyendo los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan así como las actividades u operaciones que se omitieron registrar en los meses o ejercicios respecto de los cuales se hubiera enviado el Resumen.**

Que de acuerdo con el numeral 13.1 del artículo 13º de la mencionada resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, en el Registro de Compras se debe incluir mensualmente la información establecida en el Anexo N° 2.

Que según el numeral 8.1 del mencionado Anexo N° 2 “ESTRUCTURAS E INFORMACIÓN DE LOS LIBROS Y/O REGISTROS ELECTRÓNICOS”, modificado por la citada resolución de superintendencia, en el Registro de Compras en los Campos 31 y 32 se **consigna la fecha de emisión de la constancia de depósito de detracción y el número de la constancia de depósito de detracción**, solo para los casos de detacciones, según lo señalado en la Nota 6. Asimismo, en el Campo 41 se consigna el Estado que identifica la oportunidad de la anotación o indicación si esta corresponde a un ajuste, **debiéndose registrar “9” cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un período anterior.**

Que mediante los Requerimientos N° (foja 111) y (fojas 103 y 104), la Administración solicitó a la recurrente que exhiba el Registro de Compras, precisando que en caso de llevarlo de manera electrónica (SLE-PLE), de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, proporcione los archivos en formato texto (txt) conjuntamente con las constancias de recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos, así como los comprobantes de pago de compras y los comprobantes y/o constancias emitidos y/o recibidos por operaciones comprendidas en el sistema de detacciones, entre otros. En los resultados de los anotados requerimientos (fojas 107 y 108), se dejó constancia que la recurrente exhibió el citado registro electrónico y las constancias de recepción, así como tales comprobantes de pago y constancias de detacciones.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de 26 de noviembre de 2018 (foja 99), la Administración señaló que de la revisión del Registro de Compras electrónico (PLE) y los comprobantes de pago exhibidos, respecto de los períodos enero a abril y junio de 2018 observó que las constancias de depósito de detracción detalladas en el Anexo N° 01 al citado requerimiento (foja 96), no se encontraban anotadas en el citado registro, por lo que en consecuencia este era llevado sin observar las formas y condiciones establecidas en los incisos v) y w) del numeral 8 del artículo 13º de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, incurriendo en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, motivo por el cual, le solicitó que subsane dicha infracción con la presentación del citado registro del período noviembre de 2018, a fin que se acoja al Régimen de Gradualidad, para el 19 de diciembre de 2018.

⁹ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 90 a 93), la Administración dejó constancia que el 19 de diciembre de 2018 la recurrente presentó el Registro de Compras electrónico del período noviembre de 2018 con la Constancia de Recepción N° de 18 de diciembre de 2018, e indicó que la infracción detectada no fue subsanada de acuerdo a los procedimientos señalados en las normas que corresponden, pues lo correcto era anotar las mencionadas constancias de los depósitos de detacción consignando el código de operación 9 y, en consecuencia, no le resultaba aplicable el Régimen de Gradualidad. Agregó que si bien la recurrente presentó las constancias de presentación de unas declaraciones rectificadorias del Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio de 2018 auto reparándose el crédito fiscal, así como efectuando pagos de las multas por declarar cifras o datos falsos, estos no tienen ningún efecto.

Que de la Consulta RUC de la recurrente (foja 44) se aprecia que se encuentra afiliada al Programa de Libros Electrónicos (PLE) desde el 1 de enero de 2014, y en ese sentido, se tiene que se encontraba obligada a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo cual no es cuestionado por la recurrente.

Que tal como se aprecia de autos y ha dado cuenta la Administración, en el Registro de Compras electrónico de los períodos enero a abril y junio de 2018, la recurrente no registró la información referida a las constancias de depósito de detacción (foja 96), lo que no es cuestionado por la recurrente, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, al llevar el Registro de Compras de los citados períodos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que en cuanto al Régimen de Gradualidad, debe indicarse que si bien la recurrente presentó el Registro de Compras del período noviembre de 2018 con su respectiva constancia de recepción (fojas 126 a 129 y 132 a 137), en este no subsanó la infracción citada, pues que conforme con las normas antes glosadas, esto es, el numeral 8.1 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, y la Nota 13 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, incorporada por Resolución de Superintendencia N° 106-2018/SUNAT, a fin de subsanar la infracción materia de autos, correspondía que la recurrente anotara dicha información en el período abierto, noviembre, registrando el Estado "9" el mismo que se utiliza cuando se realiza un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un período anterior, lo que no hizo. En tal sentido, al no haber subsanado dicha infracción, no le resulta aplicable tal régimen.

Que respecto al importe de la sanción, cabe anotar que la Resolución de Multa N° (fojas 178 y 179), fue girada por la suma de S/ 11 940,00 (0,3% de S/ 3 979 885,00) más intereses, de conformidad con los ingresos netos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada mediante Formulario (fojas 45 a 48), sin aplicar el citado régimen.

Que en consecuencia, al haberse emitido el mencionado valor con arreglo a ley, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que en noviembre de 2018 regularizó comprobantes mal anotados en el Registro de Compras electrónico, y rectificó el Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio de 2018, sin embargo, la Administración no consideró ello y le notificó la resolución de multa pese a que no hizo uso del crédito fiscal y que corrigió su registro durante la fiscalización, pues como se ha señalado precedentemente la resolución de multa impugnada fue emitida debido a que la Administración detectó que la recurrente no registró la información referida a las constancias de depósito de detacción de enero a abril y junio de 2018, lo que acreditó la comisión de la infracción materia de autos, verificándose asimismo que la Administración se pronunció respecto de estos argumentos durante el procedimiento de fiscalización y en la resolución apelada, por lo que no se advierte falta de motivación como señala la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 00917-8-2020

Que lo sostenido respecto a que la Administración inobserva lo previsto en los artículos 88° y 92° del Código Tributario, y no señala la norma transgredida ni cuáles son los procedimientos para subsanar la infracción, por lo que no existe motivación u objetividad, también carece de fundamento, pues tanto en el Resultado del Requerimiento N° que sustenta la resolución de multa impugnada, como en la apelada, se ha emitido pronunciamiento sobre las declaraciones rectificadorias presentadas, señalando que con dicho registro aquella no cumplió con subsanar la infracción materia de autos, así como se ha indicado la manera en que la recurrente podía subsanar la infracción, esto es, anotando las constancias de los depósitos de detracción consignando el código de operación 9, tal como se indica en las normas antes glosadas, no advirtiéndose en consecuencia la falta de motivación u objetividad alegada.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Vásquez Rosales e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°

de 16 de setiembre de 2019.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.



HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA



SARMIENTO DÍAZ
VOCAL



VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL



Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
SD/RM/SR/er