



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

**EXPEDIENTE N°** : 2451-2022  
**INTERESADO** : XXX  
XXXXXXXXX  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 6 de diciembre de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por XXX  
XXXXXXXXXXXXXXXXXX, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° XXXXXXXXXXXXX, contra la  
Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXX de 28 de diciembre de 2021, emitida por la Intendencia Lima  
de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada  
la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX,  
emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2020, y las Resoluciones de Multa N°  
XXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y el  
numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que manifiesta su inconformidad sobre la aplicación de la Ley N° 29215 y su  
modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1116, que desconocen el crédito fiscal en base a  
requisitos meramente formales, pese a que cumple con las condiciones sustanciales para tener derecho a  
su aplicación, siendo que ello afecta a los derechos constitucionales de proporcionalidad, razonabilidad y  
no confiscatoriedad. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009.

Que agrega que el control fiscal debe basarse en la capacidad contributiva, sin embargo, se está limitando  
el ejercicio del crédito fiscal a elementos formales, sin considerar la existencia real del crédito fiscal pagado  
en las transacciones y cuyas pruebas existen, vulnerando el principio de tutela efectiva, por lo que reitera  
que el desconocimiento del crédito fiscal por incumplimiento de deberes formales no tiene justificación  
constitucional.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas  
de marzo a octubre de 2020, por cuanto la recurrente no cumplió con anotar los comprobantes de pago de  
compras en el Registro de Compras por los referidos periodos, antes de la notificación del Requerimiento  
N° XXXXXXXXXXXXX, realizada el 19 de marzo de 2021, en aplicación de lo previsto en el artículo 2 de la  
Ley N° 29215, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116. Asimismo, la recurrente incurrió en la  
infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada a dicho reparo, y en  
la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del citado código, por cuanto no cumplió con  
presentar lo solicitado en el procedimiento de fiscalización.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y el Requerimiento N°  
XXXXXXXXXXXX (folios 484, 485 y 489), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de  
fiscalización parcial<sup>1</sup> a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas al  
Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2020; y como consecuencia de dicho procedimiento  
de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° XXXXXXXXX a  
XXXXXXXXXXXX, por el Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2020, y las Resoluciones de  
Multa N° XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX, por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral  
1 del artículo 178 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

<sup>1</sup> En el que el elemento del tributo a fiscalizar fue el crédito fiscal y los aspectos contenidos en dicho elemento fueron las  
operaciones de compras y adquisiciones.



Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 13/12/2023 10:10:46  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 13/12/2023 10:26:57 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VÁSQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 13/12/2023 10:53:31  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley.

## Resoluciones de Determinación Nº XXXXXXXX y XXXXXXXX

Que las Resoluciones de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXX fueron giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero y febrero de 2020 (folios 598 a 601), advirtiéndose de sus Anexos Nº 01 y 02 (folios 581 y 582), que la Administración no efectuó reparo al crédito fiscal de esos periodos, por lo que dichas resoluciones de determinación fueron emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización<sup>2</sup>.

Que por tanto, estando a que en la determinación realizada por la Administración no existe controversia con relación a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero y febrero de 2020, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Determinación Nº XXXXXXXX a XXXXXXXX

Que del Anexo Nº 01 a las Resoluciones de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX (folio 582), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo a octubre de 2020, por haber anotado la recurrente los comprobantes de pago de compras en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del requerimiento en el que se solicitó su presentación.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXX (folios 484 y 485), la Administración solicitó a la recurrente que presentara el Registro de Compras en el que se encontraran anotadas las operaciones del periodo fiscalizado.

Que en el punto 3 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº XXXXXXXX (folio 470), la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó copia escaneada del Registro de Compras, y que verificó en sus sistemas que la recurrente llevaba el Registro de Compras de manera electrónica por el periodo fiscalizado.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXX (folio 455), la Administración señaló que la recurrente se encontraba afiliada al sistema de programas de libros electrónicos desde el 1 de enero de 2015, sin embargo, de la revisión a las constancias de recepción, observó que los registros de los periodos marzo a octubre de 2020 se generaron el 13 de abril de 2021, fecha posterior a la notificación de la Carta Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y el Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, documentos que fueron notificados el 19 de marzo de 2021, con los cuales se inició la fiscalización; en ese sentido, señaló que la recurrente utilizó indebidamente el crédito fiscal de tales periodos, tal como se detalla a continuación:

Periodo	PDT 621 Nº de Orden (*)	Fecha de Presentación del PDT 621	Crédito Fiscal declarado S/
2020-03	XXXXXXXXXX	16/07/2020	32 264,00
2020-04	XXXXXXXXXX	05/03/2021	2 284,00
2020-05	XXXXXXXXXX	09/09/2020	9 014,00
2020-06	XXXXXXXXXX	05/03/2021	43 332,00
2020-07	XXXXXXXXXX	05/03/2021	66 042,00

<sup>2</sup> Al respecto, el primer párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; y el primer párrafo del artículo 76 del citado código indica que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. Por su parte, de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

2020-08	XXXXXXXXXX	05/03/2021	94 286,00
2020-09	XXXXXXXXXX	05/03/2021	99 582,00
2020-10	XXXXXXXXXX	12/03/2021	55 752,00
Total crédito declarado			402 556,00

(\*) Última declaración presentada antes del inicio de la fiscalización.

Que por lo antes señalado, la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con documentación, los motivos por los cuales utilizó el crédito fiscal de los mencionados periodos, sin contar con el respaldo del Registro de Compras; en caso contrario, repararía el crédito fiscal.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXX (folio 253), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente y que esta no proporcionó la documentación sustentatoria respecto a los periodos marzo a octubre de 2020, pues la documentación presentada (comprobantes de pago, guías de remisión remitente, medios de pagos, estados de cuenta y órdenes de compra), correspondía a las operaciones de compra de los periodos de enero y febrero de 2020; en tal sentido, observó el crédito fiscal usado indebidamente, al no cumplir con la anotación de los comprobantes de pago de compras en el Registro de Compras antes de ser requeridos por la Administración, en atención al artículo 2 de la Ley N° 29215, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, entre otras normas.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116<sup>3</sup>, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Que de conformidad con el artículo 19 de la citada ley, modificado por la Ley N° 29214<sup>4</sup>, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el Impuesto General a las Ventas esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes; los comprobantes de pago y documentos, a que se alude en este inciso, son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; y, c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario en el que conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, siendo que el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19 de la mencionada ley, también modificado por la Ley N° 29214, establece que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

<sup>3</sup> Publicado el 7 de julio de 2012.

<sup>4</sup> Publicada el 23 de abril de 2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

Que el artículo 2 de la Ley N° 29215<sup>5</sup>, Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal que precisa y complementa la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, preceptúa que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado; agrega que a lo señalado en dicho artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado; y que, no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la mencionada ley -en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes- se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras<sup>6</sup>.

Que el penúltimo y último párrafos del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 161-2012-EF<sup>7</sup>, precisan que el derecho al crédito fiscal se ejercerá en el periodo al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago o documento respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10 del aludido reglamento; y no se perderá el crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación del comprobante de pago o documento respectivo en tal registro, si ésta se efectúa -en la hoja que corresponda al periodo en el que se dedujo dicho crédito fiscal y que sea alguna de las señaladas en el numeral 3 del artículo 10- antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro.

Que de las normas glosadas se colige que, para tener derecho al crédito fiscal, se debe anotar los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones realizadas en el Registro de Compras en el mes de su emisión o del pago del impuesto, o dentro de los 12 meses siguientes, debiendo ejercerse en el periodo en que ha sido anotado en el mencionado registro; y para tener derecho al crédito fiscal y con relación a los periodos fiscalizados debe acreditarse, entre otros aspectos, que los comprobantes de pago de compras hayan sido anotados en el Registro de Compras antes que la Administración requiera la exhibición y/o presentación del indicado registro.

Que de otro lado, mediante la 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 1 se definió como "PLE", al aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos que permitía efectuar las validaciones necesarias de los Libros y/o registros elaborados por el generador a fin de generar el Resumen respectivo y obtener la constancia de recepción de la SUNAT; asimismo, el PLE permite que tanto el generador como un tercero puedan contrastar si la información de los libros y/o registros es aquella por la que se generó la constancia de recepción respectiva.

Que igualmente, en la mencionada resolución de superintendencia 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.

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 066-2013/SUNAT se creó el sistema de llevado del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica en SUNAT operaciones en línea, estableciendo en el inciso i) del artículo 1 como definición de "Registro de Compras Electrónico" a aquél a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta generado en formato digital a través del Sistema y que contendrá mecanismo de seguridad, en el cual se anotaran las adquisiciones que realice el generador y que se registrará conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

<sup>5</sup> Publicada el 23 de abril de 2008.

<sup>6</sup> Este segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116.

<sup>7</sup> Publicado el 28 de agosto de 2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

Que asimismo, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia Nº 066-2013/SUNAT, modificado por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria de la Resolución de Superintendencia Nº 379-2013/SUNAT, dispuso, entre otros, que los plazos máximos de atraso se sujetarían a lo dispuesto en el cronograma que para tal efecto apruebe la SUNAT, y que la generación de los registros electrónicos o la anotación de operaciones en los mismos respecto de un periodo solo podrá realizarse en una única oportunidad, siendo que el sistema no permitiría una nueva utilización de las opciones de generación o anotación respecto de un periodo por el que fueron utilizadas.

Que el artículo 7 de la citada Resolución de Superintendencia Nº 379-2013/SUNAT establece que los registros electrónicos debían llevarse conforme a las siguientes disposiciones: a) los plazos máximos de atraso se sujetarían a los cronogramas que apruebe la SUNAT mediante resolución de superintendencia, b) para generar los Registros Electrónicos así como para registrar en ellos las actividades u operaciones del mes de generación, y por los meses siguientes, el Generador utilizará el SLE-PLE y enviará el Resumen del Registro de Ventas e Ingresos y del Registro de Compras, c) Se entenderá generado cada Registro Electrónico y, autorizado por la SUNAT, con la emisión de la primera constancia de recepción, siendo que de emitirse la referida constancia dentro de los plazos máximos de atraso establecidos por la SUNAT, se entenderá que la generación y el registro se realizaron en el mes en que correspondían efectuarse, y d) El envío del Resumen de cada Registro Electrónico deberá efectuarse una sola vez luego de haber finalizado el mes al cual corresponde el Registro de las actividades y operaciones según sea el caso.

Que mediante la Resolución de Superintendencia Nº 269-2019/SUNAT se estableció el cronograma para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las fechas máximas de atraso del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras generados mediante el SLE-PLE o el SLE-PORTAL, correspondiente al año 2020.

Que de acuerdo con los documentos denominados "Consulta RUC" (folios 245 y 246) y "Consulta de libros Generados Electrónicos -PLE/PORTAL" (folio 231), la recurrente se encuentra afiliada al Programa de Libros Electrónicos (PLE) desde el 1 de enero de 2015, hecho que no es cuestionado por aquella.

Que tal como dejó constancia la Administración en el punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folio 455), la recurrente se encuentra afiliada al sistema de programas de libros electrónicos desde el 1 de enero de 2015, sin embargo, de las constancias de recepción se aprecia que el Registro de Compras Electrónico de los periodos marzo a octubre de 2020 fue generado el 13 de abril de 2021.

Que en efecto, de la revisión de los documentos "Constancia de Recepción de la información del Libro o Registro Electrónico", referido al Registro de Compras Electrónico de los periodos marzo a octubre de 2020 (folios 235 a 242), se aprecia que consignan como fecha de recepción de la información del libro electrónico el 13 de abril de 2021, lo que acredita que los mencionados registros se generaron con fecha posterior a la notificación de la Carta Nº XXXXXXXXXXXXX y el Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, ocurrida el 19 de marzo de 2021<sup>8</sup> (folios 488 y 483).

Que en consecuencia, toda vez que en el presente caso la recurrente no discute que se encontraba obligada a llevar el Registro de Compras Electrónico y dado que aquella no anotó en dicho registro los comprobantes de pago antes de que la Administración le requiriera la presentación de dicho registro, la recurrente no podía utilizar crédito fiscal de los periodos marzo a octubre de 2020; por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con los alegatos de la recurrente respecto a que no correspondía que se repare el crédito fiscal por el incumplimiento de una obligación de carácter formal; cabe precisar que la actuación de la Administración se ha dirigido a establecer que al no haberse anotado los comprobantes de pago de compras en el Registro de Compras de los periodos marzo a octubre de 2020, antes de ser requerida por la Administración, no puede utilizarse el crédito fiscal por los citados periodos, dado que de acuerdo a la modificación de la Ley Nº 29215, efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1116, aplicable al caso de autos, para tener derecho al crédito fiscal debe acreditarse que los comprobantes de pago de compras hayan sido anotados en el Registro de Compras antes que la Administración requiera la exhibición y/o presentación del indicado registro, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, conforme con lo expuesto en los considerandos

<sup>8</sup> De conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

precedentes, por lo que atendiendo a que el reparo se efectuó en estricto cumplimiento de lo dispuesto en la indicada norma, no corresponde a este Tribunal inaplicarla a efectos de la valoración de los requisitos sustanciales sobre los requisitos formales para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, por lo que no corresponde amparar lo argumentado por la recurrente al respecto.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente sobre que se estaría desconociendo sus derechos constitucionales de proporcionalidad, razonabilidad y no confiscatoriedad, cabe indicar que el reparo de la Administración se sustenta en lo estrictamente establecido en la Ley Nº 29215, efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1116, lo que se encuentra arreglado a ley, no teniendo este Tribunal facultades para ejercer control difuso<sup>9</sup>.

Que en relación a que existe un crédito fiscal real y que este fue pagado, se debe indicar que en el presente caso el reparo al crédito fiscal se ha efectuado por cuanto los comprobantes de pago no estaban anotados en el Registro de Compras Electrónico cuando la Administración solicitó la exhibición y/o presentación de dicho registro mediante el Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXX, por lo que carece de pertinencia lo alegado respecto al cumplimiento de otros requisitos que no han sido materia de cuestionamiento por parte de la Administración.

Que sobre la invocación del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009<sup>10</sup>, cabe indicar que carece de pertinencia, puesto que, con posterioridad a su emisión, se modificó el artículo 2 de la Ley Nº 29215, mediante el Decreto Legislativo Nº 1116, que establece que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

## **Resoluciones de Multa Nº XXXXXXXX a XXXXXXXX**

Que las Resoluciones de Multa Nº XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX (folios 602 a 623), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación y el pago del Impuesto a General a las Ventas de marzo a setiembre de 2020.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1311, señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por el Decreto Legislativo Nº 1311, la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido.

Que las precitadas resoluciones de multa fueron emitidas como consecuencia del tributo omitido establecido con el reparo al crédito fiscal por el que se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX, relativas al Impuesto General a las Ventas de marzo a setiembre de

<sup>9</sup> Debe tenerse en consideración que el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos, como es el Tribunal Fiscal, a ejercer control difuso en sede administrativa.

<sup>10</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2009, que estableció, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria: "La anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2 de la Ley Nº 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el período en que se efectuó la anotación".



# Tribunal Fiscal

N° 10346-9-2023

2020<sup>11</sup>, por lo que al haberse mantenido dicho reparo, se encuentra acreditada la infracción imputada y, en consecuencia, corresponde mantener las sanciones aplicadas y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXXXX

Que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXXXX (folios 24 y 25), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° XXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXX.

Que el numeral 5 del artículo 177 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1422<sup>12</sup>, establece que constituye infracción tributaria no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que esta establezca, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1270, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del régimen MYPE tributario, señala que la referida infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,3% de los ingresos netos (IN), precisándose en la Nota 11 de la mencionada tabla, que cuando la sanción sea calculada en función de los ingresos netos (IN) anuales, el importe de la multa no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que de autos se tiene que mediante los puntos 1 y 4 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXX (folio 485), la Administración solicitó a la recurrente que si llevaba la contabilidad en sistema computarizado, cumpliera con proporcionar una copia de la base de datos en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt), entre otros, del Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances y Registro de Activos Fijos, de corresponder; y, copias escaneadas en formato PDF del original de dichos libros (de los folios referidos a la legalización y operaciones del periodo fiscalizado).

Que en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXX (folios 469 a 471), la Administración dejó constancia que según el nivel de ingresos declarados en el ejercicio 2019, la recurrente se encuentra obligada como mínimo a llevar, además del Registro de Ventas y Registro de Compras, los libros y registros indicados en el considerando anterior. Asimismo, señaló que la recurrente no cumplió con proporcionar lo solicitado en el punto 1<sup>13</sup>, y respecto a lo solicitado en el punto 4, indicó que la recurrente no cumplió con proporcionar copias escaneadas de los folios en los cuales se anotó las operaciones por los periodos fiscalizados<sup>14</sup>; por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 01 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXX (folios 447 y 448), la Administración reiteró que la recurrente había incurrido en la citada infracción, y a fin de subsanarla, le reiteró que proporcionara lo solicitado en el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXX.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXX (folios 266 a 268), la Administración dejó constancia que la recurrente no subsanó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que a fin de resolver el asunto materia de controversia resulta necesario determinar si se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, cuando no se proporciona copia

<sup>11</sup> Cabe precisar que si bien la Administración también efectuó un reparo al crédito fiscal del periodo octubre de 2020, no obstante, no se determinó importe por pagar en dicho periodo, tal como se aprecia del Anexo N° 01 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 582).

<sup>12</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

<sup>13</sup> En dicho resultado se señaló además que dichos libros y registros son llevados de manera computarizada.

<sup>14</sup> Respecto del Libro de Inventarios y Balances, la Administración precisó que la recurrente no presentó ningún tipo de información.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o.xlsx), texto (txt) o dbf, o cuando no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, según lo requerido por la Administración.

Que al respecto, dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo adoptado este Tribunal, mediante Acta de Sala Plena Nº 2023-11, el siguiente criterio: *“Se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o.xlsx), texto (txt<sup>15</sup>) o dbf<sup>16</sup>, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta”.*

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

*“El segundo párrafo del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, dispone que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, la Administración goza de las facultades discrecionales mencionadas en dicho artículo.*

*Así, el numeral 1 de dicho artículo contempla exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:*

- a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes;*
- b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad;*
- c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.*

*El último párrafo del citado numeral prevé que la Administración también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas.*

*Por su parte, el numeral 2 del aludido artículo señala que, en los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:*

- a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación;*
- b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero;*

<sup>15</sup> Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

<sup>16</sup> Extensión de archivo de base de datos.





# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

- c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

El artículo 87 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1315<sup>17</sup>, dispone que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

“...4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. (...)

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal (...)

6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. El plazo de cinco (5) años se computa a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración de la obligación tributaria correspondiente. Tratándose de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, el plazo de cinco (5) años se computa considerando la fecha de vencimiento de la declaración anual del citado impuesto...” (énfasis agregado).

Por su parte, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario dispone que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Agrega que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

De otro lado, el artículo 164 del código en mención define a la infracción tributaria como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

<sup>17</sup> Publicado el 31 diciembre 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

A su vez, el artículo 171 del mismo código prevé que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Así, el numeral 5 del artículo 177 del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1422<sup>18</sup>, señala que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: “no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia”.

Considerando este marco normativo, resulta necesario determinar si se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt<sup>19</sup>) o dbf<sup>20</sup>, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta.

A fin de determinar si se incurre en la infracción bajo análisis debe tenerse en cuenta que conforme con el principio de tipicidad, recogido por el artículo 171 del citado código y definido por el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General<sup>21</sup>, “solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía...”.

Sobre la aplicación de estos y otros principios, el Tribunal Constitucional ha indicado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales<sup>22</sup>.

Así, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria<sup>23</sup>, se ha indicado que ello implicará que cuando la Administración Tributaria ejerza la potestad sancionadora que le ha sido conferida para detectar infracciones e imponer sanciones, debe hacer un examen de responsabilidad ante la comisión de una infracción, para lo cual debe apreciar si el contribuyente o sujeto infractor ha cometido la acción proscrita por la norma o si ha omitido una conducta que de acuerdo con ella era de obligatorio cumplimiento pero su actuación deberá ser ejercida en el marco del respeto de los derechos del administrado y de los principios que rigen la actividad sancionadora de la Administración.

Tal como lo señala MORÓN URBINA, las conductas sancionables administrativamente únicamente pueden ser las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante la

<sup>18</sup> Publicado el 13 de setiembre de 2018.

<sup>19</sup> Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

<sup>20</sup> Extensión de archivo de base de datos.

<sup>21</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el que resulta aplicable conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>22</sup> En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

<sup>23</sup> En dicha resolución, publicada el 9 de febrero de 2011, se adoptó el siguiente criterio de observancia obligatoria: “Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción”.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

previsión cierta de aquello que la Administración considera ilícito<sup>24</sup>. Por tanto, de conformidad con este principio, la ley debe describir específicamente la conducta o los conceptos jurídicos indeterminados que sirvan de guía para la determinación de las conductas ilícitas tanto para favorecer el conocimiento de la previsibilidad de la acción administrativa por parte del Estado, como para acotar el margen discrecional en asuntos sancionadores de la Administración y concretarlos en los supuestos tasados previamente.

En ese sentido, de conformidad con este principio, la infracción no puede ser extendida como resultado de la interpretación de las normas que establecen la sanción aplicable.

Al respecto, en la citada Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, se ha indicado que: “En esa línea de argumentación, resulta plenamente aplicable el principio “*favoralia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda*”, según el cual, las normas que imponen sanciones deben ser interpretadas de modo estricto<sup>25</sup>. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho” (énfasis agregado).

En relación con la interpretación y su resultado RUBIO CORREA explica que la interpretación es estricta “cuando la conclusión interpretativa final es la que aparece de la aplicación del método literal sin ninguna otra consideración” mientras que es extensiva “cuando la conclusión interpretativa final es aquella en la que la norma interpretada se aplica a más casos que los que su tenor literal estricto parecería sugerir. La interpretación extensiva no implica integración jurídica, sino solo una extensión interpretativa de la frontera fáctica a la cual se aplica el supuesto de la norma para permitir que se produzca la necesidad lógico-jurídica de la consecuencia” (énfasis agregado)<sup>26</sup>. Asimismo, señala que: “Para el método literal, el procedimiento de interpretación consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la gramática y el diccionario”<sup>27</sup> (énfasis agregado).

Sobre el particular, a partir de la lectura del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se aprecia que hace referencia a estas omisiones calificadas como infracciones:

1. “No proporcionar” la información que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación.
2. “No proporcionar” documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación.
3. “Proporcionar” la información (indicada en el punto 1) sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
4. “Proporcionar” los documentos (indicados en el punto 2) sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

<sup>24</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, Comentarios a la Ley del Procedimiento General, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.

<sup>25</sup> Según explica SARMIENTO MÉNDEZ, de acuerdo con la máxima “*odiosa sunt restringenda*” no se puede acudir a interpretaciones extensivas de la norma y analógicas cuando se trate de limitación de derechos y de disposiciones sancionadoras. En este sentido, véase: SARMIENTO MÉNDEZ, José: “Interpretación Jurídica y Técnica Legislativa: Una Visión Jurisprudencial” en: Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia Constitucional, N° 17, Aranzadi, 2008, Pamplona, p. 12. En igual sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “Perjuicio Económico de la Hacienda Pública” en: Actualidad Jurídica Aranzadi, N° 635, 2004, Pamplona, p.1.

<sup>26</sup> Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho, PUCP, 2009, Lima, p. 257.

<sup>27</sup> Véase: *Ibidem.*, p. 238.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

En tal sentido, a fin de efectuar una interpretación de resultado estricto, debe utilizarse el método literal de interpretación, conforme con el cual, se debe acudir a las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito, siendo que en este caso, las omisiones configuradas como infracción constituyen términos del lenguaje común, debiéndose acudir a su significado.

Antes de analizar el significado de la palabra proporcionar, utilizada en la tipificación, es pertinente apreciar que, como se ha indicado previamente, el numeral 5 del artículo 87 del Código Tributario dispone que el administrado debe “permitir el control” por parte de la Administración, así como 1. Presentar o exhibir declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos; y 2. “Proporcionar” datos para conocer programas y archivos en medios magnéticos, “proporcionar o facilitar la obtención de copias” de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Mientras que el numeral 6 prevé la obligación de “proporcionar” a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

En tal sentido, se aprecia que la norma diferencia, por un lado, la acción de exhibir<sup>28</sup>, la que implica mostrar algo, de la acción de proporcionar o facilitar la obtención de copias<sup>29</sup>, razón por la cual, la Administración debe ser clara al emitir los requerimientos de documentación o información a fin que el administrado pueda conocer cuál es la acción que se requiere de él y cumplir con lo requerido (exhibir o proporcionar, según sea el caso).

Ahora bien, en cuanto al vocablo “proporcionar”, el Diccionario de la Real Academia Española otorga tres acepciones:

1. Disponer y ordenar algo con la debida correspondencia en sus partes.
2. Poner en aptitud o disposición las cosas, a fin de conseguir lo que se desea.
3. Poner a disposición de alguien lo que necesita o le conviene.

La primera acepción está relacionada con la palabra “proporción”, definida en el mismo diccionario como “Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”<sup>30</sup>. Esto es, no tiene relación con las omisiones tipificadas como infracciones, por lo que se procede a revisar las dos restantes, que están referidas a poner en aptitud las cosas o poner a disposición algo a favor de alguien a fin de conseguirse lo que se desea o necesita.

En cuanto a “poner en aptitud o disposición las cosas”, “poner a disposición de alguien lo que necesita”, se aprecia que la palabra disponer<sup>31</sup> significa: 1. Colocar, poner algo en orden y situación conveniente; 2. Deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse y 3. Preparar (prevenir, esto es, disponer o hacer algo con alguna finalidad<sup>32</sup>). Asimismo, indica que la expresión estar, o hallarse, en disposición alguien o algo implica “Hallarse apto y listo para algún fin”<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Exhibir significa: 1. Manifiestar, mostrar en público y 2. Presentar escrituras, documentos, pruebas, etc., ante quien corresponda. Al respecto, véase: <https://dle.rae.es/exhibir?m=form>

<sup>29</sup> Diferencia que se aprecia también entre los numerales 1) y 5) del artículo 177, puesto que el primero hace referencia a la omisión de “exhibir” (libros, registros, u otros documentos), mientras que el numeral 5) analizado, hace referencia a la omisión de “proporcionar”. En tal sentido, se trata de omisiones distintas, tipificadas de forma separada, por lo que no pueden estar referidas a lo mismo.

<sup>30</sup> Al respecto, véase <https://dle.rae.es/proporci%C3%B3n?m=form>.

<sup>31</sup> Véase: <https://dle.rae.es/disponer?m=form> Otras acepciones son: 1. Valerse de alguien o de algo, tenerlo o utilizarlo como propio y 2. Ejercitar en algo facultades de dominio, enajenarlo o gravarlo, en vez de atenerse a la posesión y disfrute. Testar acerca de ello. Se aprecia que estas dos acepciones no guardan relación con lo analizado.

<sup>32</sup> Véase: <https://dle.rae.es/preparar#CmiVVf0>

<sup>33</sup> Véase: <https://dle.rae.es/disposici%C3%B3n?m=form>



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

Por consiguiente, en el contexto de la infracción analizada, la palabra proporcionar denota presentar o poner algo a disposición de la Administración, esto es, lo que esta requiera a efectos de fiscalizar el cumplimiento de obligaciones tributarias. En efecto, para ello puede requerir que el administrado ponga a su disposición, en la forma y condiciones que aquella le indique<sup>34</sup>, la información o documentación necesaria para llevar a cabo su revisión, mientras que los administrados están obligados a facilitarle las labores de fiscalización y determinación, razón por la cual, se han tipificado infracciones en caso de incumplimiento.

Así, en el caso de libros y registros contables, DURÁN ROJO explica que “para efectos tributarios, los libros contables sirven fundamentalmente para poder realizar controles o facilitar la fiscalización respecto de puntos concretos de las disposiciones y operatividad tributarias”<sup>35</sup>.

Ahora bien, teniendo en cuenta la materia de análisis, hay que considerar que la contabilidad puede llevarse mediante distintos sistemas y que los libros y registros pueden ser físicos o electrónicos. Al respecto, el citado autor indica que “Históricamente, se ha entendido como libros y registros contables a los que eran llevados manualmente, es decir, los que se llenaban consignando con lapicero sobre folios de hojas encuadernadas. Empero, con el avance de la informática, se ha llegado a utilizar como medio mecanizado a la computadora, de modo que se han configurado los denominados «libros y registros contables electrónicos», que vendrían a ser la misma información organizada a la que nos hemos referido anteriormente, pero consignada en formatos electrónicos, revisable por medio de una computadora —para ser más precisos, de una pantalla conectada a un ordenador—o vía microfilmaciones. En el tránsito entre ambos modelos ha surgido la idea de un libro y registro contable llevado por medios mecanizados (la computadora) pero presentado físicamente en hojas sueltas o continuas, el mismo que en el Perú se denominaba comúnmente como «libro y registro contable computarizado»”<sup>36</sup>.

Cuando se lleva la contabilidad en un sistema computarizado, la información se ingresa en un programa o software contable y queda registrada en una base de datos<sup>37</sup>. Posteriormente, debe procederse a la impresión<sup>38</sup> en hojas legalizadas<sup>39</sup>.

Es así, por ejemplo, que la Administración puede requerir que se le proporcione, conforme con lo prescrito por el citado artículo 87, “copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de

<sup>34</sup> Por ejemplo, puede requerir la presentación de la documentación en algún formato electrónico guardada en un dispositivo de almacenamiento, en las oficinas del administrado o puede requerir la presentación por mesa de partes de la Administración de determinada información. En ambos casos, el administrado está en la obligación de proporcionar lo requerido en las formas y condiciones indicadas por la Administración.

<sup>35</sup> En este sentido, véase: DURÁN ROJO, Luis, “Régimen aplicable a los libros y registros vinculados con asuntos tributarios” en: *Contabilidad y Negocios*, Vol. 2, N° 4, PUCP, 2007, p. 16.

<sup>36</sup> Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 18.

<sup>37</sup> En informática, se define a la base de datos como el conjunto de datos organizado de tal modo que permita obtener con rapidez diversos tipos de información. En este sentido, véase: <https://dle.rae.es/base?m=form2#CiiiosqO>. DATE explica que “Un sistema de bases de datos es básicamente un sistema computarizado para llevar registros. Es posible considerar a la propia base de datos como una especie de armario electrónico para archivar; es decir, es un depósito o contenedor de una colección de archivos de datos computarizados. Los usuarios del sistema pueden realizar una variedad de operaciones sobre dichos archivos. por ejemplo: Agregar nuevos archivos vacíos a la base de datos; Insertar datos dentro de los archivos existentes; Recuperar datos de los archivos existentes; Modificar datos en archivos existentes; Eliminar datos de los archivos existentes; Eliminar archivos existentes de la base de datos”. Agrega que la finalidad de la base de datos es “almacenar información y permitir a los usuarios recuperar y actualizar esa información con base en peticiones. La información en cuestión puede ser cualquier cosa que sea de importancia para el individuo u organización; en otras palabras, todo lo que sea necesario para auxiliarle en el proceso general de su administración”. En este sentido, véase: DATE, C.J. *Los Sistemas de bases de datos*, Pearson Education, 2001, México, pp. 2 y ss.

<sup>38</sup> Lo que no ocurre si se genera un libro o registro electrónico, caso en el cual, no se procede a la impresión.

<sup>39</sup> Conforme con el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006-SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 219-2012-SUNAT, publicada el 19 septiembre 2012, los libros y/o registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

generar obligaciones tributarias”, lo que implica, por parte del administrado, la acción de obtener dichas copias y entregarlas a la Administración, lo que podría hacerse, por ejemplo, mediante el fotocopiado o procedimientos de escaneo de un libro o registro físico (libro u hojas impresas).

Por su parte, en el ámbito tecnológico, la obtención de la información necesaria para fiscalizar puede consistir en requerir una copia de la base de datos del software contable en el que se registran las operaciones a fin de llevar los libros y/o registros contables, por lo que la Administración puede requerir copia de dicha base de datos en la forma y condiciones que ella establezca, ante lo cual, el administrado deberá ejercer las acciones necesarias para ello, tales como identificar y extraer información del equipo y guardarla en algún dispositivo (puede ser que la Administración incluso haya indicado que la información le sea entregada en un dispositivo USB o en un CD), generar archivos con determinada extensión (xls, txt, etc.) o generar reportes a partir de la información que obra en la base de datos para ponerla a disposición de la Administración, es decir, entregársela, para que esta a su vez, pueda revisarla de acuerdo con su facultad discrecional de fiscalización.

Como se aprecia en ambos ejemplos lo requerido por la Administración implica que el administrado lleve a cabo la acción de obtener copias de la documentación o información que posee para proporcionárselas a la Administración, esto es, entregárselas, lo que va más allá de la mera exhibición, esto es, mostrar los documentos<sup>40</sup>.

Cabe precisar que en los casos de contabilidad computarizada, es importante diferenciar la acción de exhibir “el libro o registro”, de la acción que es materia de análisis, esto es, poner a disposición de la Administración copias de la base de datos del programa o software a partir de la cual se genera dicho libro o registro. Igualmente, la obtención de reproducciones (mediante fotocopiado o escaneo) de libros o registros físicos, para su posterior presentación o entrega tampoco es igual que la mera acción de exhibir el mencionado libro o registro.

Asimismo, debe considerarse que conforme con la interpretación estricta efectuada, esto es, de acuerdo con la literalidad del tipo infractor, se incurre en este cuando no se proporciona la documentación o información requerida por la Administración o si esta es proporcionada sin observar la forma, plazos y condiciones que ella establezca, esto es, el tipo infractor no diferencia si se trata de documentación o información que el administrado está obligado a llevar o mantener o que este deba preparar ante el requerimiento de la Administración. En tal sentido, en ambos casos la infracción puede configurarse de incumplirse lo requerido puesto que en dichos supuestos se ha incumplido la obligación consistente en facilitar las labores de fiscalización y determinación, lo que implica a su vez permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, de acuerdo con lo establecido por los artículos 62 y 87 del Código Tributario.

Es necesario agregar además que independientemente de la forma de llevado de la contabilidad y de la naturaleza física o electrónica de los libros y registros, la Administración debe observar lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, según el cual: “48.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: 48.1.1 Aquella que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas conferidas por la Ley o que deba poseer en virtud

<sup>40</sup> Es necesario precisar que si el administrado no proporciona las copias de un libro o registro requeridas por la Administración debido a que no lleva el referido libro o registro, la infracción está relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos, tipificada por el numeral 1) del artículo 175 del Código Tributario (conforme con el cual, constituye infracción “Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos”) y no con la que es materia de análisis.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

*de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas, durante cinco (5) años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación. Para acreditarlo, basta que el administrado exhiba la copia del cargo donde conste dicha presentación, debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada. 48.1.2 Aquella que haya sido expedida por la misma entidad o por otras entidades públicas del sector, en cuyo caso corresponde a la propia entidad recabarla directamente”, por lo que está prohibida de requerir documentación o información referida a libros y registros contables con la que ya cuente, siendo que en tal caso, tampoco es posible requerir dicha documentación o información haciendo referencia a un formato distinto<sup>41</sup>.*

*Por lo expuesto, se concluye que se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt<sup>42</sup>) o dbf<sup>43</sup>, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta.”*

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° 2023-11, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente 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 el Decreto Legislativo N° 1528<sup>44</sup>.

Que estando al criterio adoptado, y dado que conforme se ha señalado, en el caso de autos la recurrente no proporcionó la información de los libros y registros solicitados, en formato Excel (xls o xlsx) o texto (txt), ni proporcionó copias escaneadas en formato PDF, tal como fue requerido por la Administración, se tiene que se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, y estando a que el monto de la sanción impuesta ha sido calculado conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXX de 28 de diciembre de 2021.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario,

<sup>41</sup> En tal sentido, si en un primer momento se requiere copia en un formato (físico o electrónico) de un libro o registro contable y ello es entregado, la Administración no podrá requerir copias referidas a la misma información en un formato distinto. Así, por ejemplo, si se solicita copias fotostáticas de un registro contable impreso en hojas sueltas, no podrá requerirse copia de la base de datos del sistema contable del administrado si ello implica requerir la misma información con la que ya se contaba.

<sup>42</sup> Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

<sup>43</sup> Extensión de archivo de base de datos.

<sup>44</sup> Según la referida norma, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial “El Peruano”.



# Tribunal Fiscal

Nº 10346-9-2023

aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

*"Se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt<sup>45</sup>) o dbf<sup>46</sup>, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta."*

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

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Blanco Calderón**  
**Secretario Relator**  
VA/BC/OR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

<sup>45</sup> Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

<sup>46</sup> Extensión de archivo de base de datos.