



Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 10/04/2024 14:41:12
COT
Motivo: En señal de
conformidad

Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

EXPEDIENTE N° : 17270-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 5 de abril de 2024

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución N° de 20 de octubre de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que no se le ha efectuó el depósito en su Buzón "SOL" de la notificación de la Esquela de Citación N° ni de su respectivo cierre.

Que señala que tanto su contador como sus auxiliares ingresaron al Buzón "SOL" todos los días, siendo que en ningún momento figuraron las notificaciones detalladas anteriormente, y que las mismas recién fueron visibles el día 19 de abril de 2023, esto es de forma posterior a la emisión de la Esquela de Citación N° en la cual se reiteró la solicitud de información efectuada mediante Esquela de Citación N° por lo que solicita que la citada esquela de citación y su cierre sean consideradas como no recibidas y por lo tanto improcedentes ya que no han cumplido con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.

Que indica que debido al corto tiempo otorgado por la Administración en la Esquela de Citación N° y al estado de salud de su asesor contable (el cual estuvo en descanso médico), se le hizo imposible cumplir con el requerimiento de la Administración, por lo cual presentó dos solicitudes de prórroga, siendo que la primera fue aceptada por la Administración y la segunda solicitud (la cual fue presentada por indicación de la propia Administración), fue denegada, no habiendo respetado el marco legal contenido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, el numeral 1.4 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, el artículo 74 y el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 050-2004-AI/TC.

Que por su parte, la Administración señala que mediante Esquela de Citación N° notificada el 15 de marzo de 2023, requirió a la recurrente para que presente diversa documentación e información contable, sin embargo, no cumplió con presentar la misma, situación que fue reiterada mediante Esquela de Citación N° notificada el 17 de abril de 2023, el cual tampoco fue atendido por la recurrente, por lo que cometió las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que la materia en controversia consiste en determinar si las resoluciones de multa impugnadas fueron giradas con arreglo a ley.

Que el numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHÉ Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 10/04/2024 14:09:46
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 10/04/2024
14:16:41 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUÁREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 10/04/2024 14:33:26
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

facultad de 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, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; la misma norma menciona que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles. Asimismo, también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que los numerales 5 y 6 del artículo 87 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1315, señala 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 deberán, 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, además de 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.

Que el artículo 165 de la referida norma, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, y que en el control de las obligaciones tributarias administradas por la SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores de acuerdo con lo que se establezca mediante decreto supremo.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 104 del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1523, publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de febrero de 2022 y vigente desde el 1 de marzo de 2023, la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otras formas, por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, siendo que tratándose de correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 106 del referido código, las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT se reguló la notificación de los actos administrativos por medio electrónico, aprobándose las "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos a los deudores tributarios, en cuyo inciso e) del artículo 1, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT¹, precisa que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por el artículo 2 de dicha norma.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la citada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, se aprueba "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a

¹ Publicada el 25 de setiembre de 2020.



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo, incluyendo aquellos conceptos respecto de los cuales ejerce funciones.

Que el artículo 4 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, prevé que para efecto de realizar la notificación o remisión a que se refiere el artículo 2, a través de "Notificaciones SOL", la SUNAT deposita, en el buzón electrónico asignado al administrado, copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo u otro, en un archivo de formato de documento portátil (PDF); registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito y generando la constancia que acredita esta fecha, la que puede ser impresa por el administrado seleccionando la opción correspondiente dentro de SUNAT - Operaciones en Línea.

Que según el artículo 3 de la anotada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, la SUNAT puede notificar, a través de "Notificaciones SOL", los actos administrativos a que se refiere el artículo anterior a los administrados, salvo los actos que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario u otro dispositivo legal deban ser notificados de una forma distinta.

Que el artículo 6 de la aludida resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, señala que el administrado deberá consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de "Notificaciones SOL".

Que mediante Resolución N° 07112-2-2023 se estableció como precedente de observancia obligatoria que: *"La notificación a que se refiere el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 0154-2020/SUNAT, que regula la notificación de los actos administrativos por medio electrónico mediante el Sistema de "Notificaciones SOL", se acredita con la sola Constancia de Notificación — "Notificación SOL", que señala que se registró en los sistemas informáticos de aquella el depósito correspondiente en el buzón electrónico asignado al administrado, no siendo necesario que sea suscrita y/o refrendada por funcionario de la Administración."*

Que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06743-1 -2006 y 03126-4-2008, entre otras, la constancia de notificación que obra en los archivos de la Administración es el documento idóneo que acredita la realización de la diligencia, siendo responsabilidad de la entidad y de sus funcionarios verificar la veracidad de la información contenida en él, correspondiendo a este Tribunal merituar dichos documentos a fin de emitir pronunciamiento.

Resolución de Multa N°

Que de autos se tiene que la Resolución de Multa N° (fojas 46 y 47), fue emitida a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir los libros, registros u otros documentos solicitados por la Administración, de acuerdo con los Cierres de Esquela de Citación N° señalando como fecha de infracción el 31 de marzo de 2023.

Que conforme el artículo 165 del mencionado código, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 177 del anotado código, constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros, u otros documentos que esta solicite.



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, modificada por el Decreto Legislativo N° 1270², aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, incluidas las del Régimen MYPE Tributario, como es el caso de la recurrente (foja 55), señala como sanción aplicable por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite, una multa equivalente a 0,6% de los IN³, precisando en la Nota 10 de la referida tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 1372⁴, que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que mediante la Resolución N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que de otro lado, mediante la Resolución N° 10346-9-2023⁵, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 19 de diciembre de 2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido 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 (txt⁶) o dbf⁷, 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, entre otros, los siguientes:

"(...)

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 General⁸, "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...".

² Publicado el 20 de diciembre de 2016.

³ De acuerdo con el artículo 180 del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1270, la Administración aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multas, entre otras, las que se podrán determinar, según su inciso b), en función a los IN, que equivale al 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, precisándose 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 con la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴ Publicado el 2 de agosto de 2018.

⁵ La que a su vez recoge el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2023-11 de 29 de noviembre de 2023.

⁶ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁷ Extensión de archivo de base de datos.

⁸ Nota al Pie de Página N° 21 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el que resulta aplicable conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario."



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

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 fundamentales⁹.

Así, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria¹⁰, 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 previsión cierta de aquello que la Administración considera ilícito¹¹. 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 estricto¹². 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).

⁹ Nota al Pie de Página N° 22 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002."

¹⁰ Nota al Pie de Página N° 23 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "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". "

¹¹ Nota al Pie de Página N° 24 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, Comentarios a la Ley del Procedimiento General, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628."

¹² Nota al Pie de Página N° 25 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "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."



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

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)¹³. 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"¹⁴ (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.

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.

¹³ Nota al Pie de Página N° 26 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, PUCP, 2009, Lima, p. 257."

¹⁴ Nota al Pie de Página N° 27 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "Véase: *Ibidem.*, p. 238."



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

En tal sentido, se aprecia que la norma diferencia, por un lado, la acción de exhibir¹⁵, la que implica mostrar algo, de la acción de proporcionar o facilitar la obtención de copias¹⁶, 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”¹⁷. 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 disponer¹⁸ 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 finalidad¹⁹). Asimismo, indica que la expresión estar, o hallarse, en disposición alguien o algo implica “Hallarse apto y listo para algún fin”²⁰.

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 indique²¹, la información o documentación necesaria para llevar a cabo su revisión, mientras que los administrados están obligados a facilitarle las labores de

¹⁵ Nota al Pie de Página N° 28 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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>”

¹⁶ Nota al Pie de Página N° 29 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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.”

¹⁷ Nota al Pie de Página N° 30 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Al respecto, véase <https://dle.rae.es/proporci%C3%B3n?m=form>.”

¹⁸ Nota al Pie de Página N° 31 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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.”

¹⁹ Nota al Pie de Página N° 32 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Véase: <https://dle.rae.es/preparar#CmiVVf0>”

²⁰ Nota al Pie de Página N° 33 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: Véase: <https://dle.rae.es/disposici%C3%B3n?m=form>”

²¹ Nota al Pie de Página N° 34 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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.”



Tribunal Fiscal

Nº 03331-10-2024

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”²².

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»”²³.

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 datos²⁴. Posteriormente, debe procederse a la impresión²⁵ en hojas legalizadas²⁶.

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 generar obligaciones tributarias”, lo que implica, por parte del administrado, la acción de obtener dichas copias y entregarlas a la Administración,

²² Nota al Pie de Página N° 35 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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.”

²³ Nota al Pie de Página N° 36 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 18.”

²⁴ Nota al Pie de Página N° 37 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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#CiliosqO>

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.”

²⁵ Nota al Pie de Página N° 38 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Lo que no ocurre si se genera un libro o registro electrónico, caso en el cual, no se procede a la impresión.”

²⁶ Nota al Pie de Página N° 39 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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 03331-10-2024

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 documentos²⁷.

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

²⁷ Nota al Pie de Página N° 40 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: "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

N° 03331-10-2024

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 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 distinto²⁸.

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 (txt²⁹) o dbf³⁰, 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.”

(El énfasis es nuestro)

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 en el caso materia de autos, se verifica que mediante la Esquela de Citación N° de 13 de marzo de 2023 (fojas 16 a 19), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 15 de marzo de 2023, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 20) la Administración solicitó a la recurrente³¹, que presente a efectos que efectúe el reconocimiento o regularización de su obligación respecto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020, en un Archivo PDF, entre otros, contratos de préstamo, medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, copia de la escritura pública de capital, documentos de fecha cierta que sustenten donaciones u otros similares, comprobantes de pago y notas de cargo y abono; siendo que dicha documentación debía ser presentada el 31 de marzo de 2023, a través de mesa de partes virtual de la Administración.

Que en el Cierre de la Esquela N° de 31 de marzo de 2023 (fojas 23 y 23 vuelta), depositada el 4 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 24), se

²⁸ Nota al Pie de Página N° 41 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “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”.

²⁹ Nota al Pie de Página N° 42 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple.”

³⁰ Nota al Pie de Página N° 43 de la Resolución N° 10346-9-2023 se indicó: “Extensión de archivo de base de datos.”

³¹ Documentación solicitada mediante el Anexo N° 02 a la Esquela de Citación N° (foja 18).



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

dejó constancia que la recurrente no presentó la documentación solicitada por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante la Esquela de Citación N° [redacted] de 17 de abril de 2023 (foja 14), depositada el 17 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 15), la Administración reiteró a la recurrente que exhiba y/o proporcione la información detallada en la Esquela de Citación N° [redacted] otorgándole plazo hasta el 21 de abril de 2023, y precisándole que lo solicitado debía ser presentado por mesa de partes virtual.

Que mediante escrito de 20 abril de 2023 (fojas 8 a 10), la recurrente solicitó prórroga para dar cumplimiento a lo solicitado mediante Esquela de Citación N° [redacted] la misma que fue aceptada mediante Carta N° [redacted] (foja 1), para presentar la documentación hasta el día 28 de abril de 2023.

Que de autos se aprecia que el 28 de abril de 2023, la recurrente mediante escrito ingresado con Expediente N° [redacted] (fojas 5 a 7), solicitó nuevamente que le prorrogaran el plazo para proporcionar lo solicitado; sin embargo, dicha solicitud fue presentada el mismo día del vencimiento del plazo establecido en la Esquela de Citación N° [redacted] aunado a ello, la Administración ya le había concedido a través de la Carta N° [redacted] previamente a la recurrente una prórroga al plazo presentación del requerimiento efectuado mediante Esquela de Citación N° [redacted] por lo que ésta no procedía³².

Que en el Cierre de la Esquela N° [redacted] de 28 de abril de 2023 (fojas 21 y 21 vuelta), depositada el 3 de mayo de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 31), se dejó constancia que la recurrente no presentó la documentación requerida por lo que no subsanó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se advierte que la Administración solicitó presentar los documentos señalados precedentemente en la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT, lo que implica la acción de *obtener copias y/o preparar un archivo y entregar ello a la Administración*, es decir, *proporcionar documentación*, a diferencia de la *mera acción de exhibición*, conforme a los fundamentos que sustentan el precedente de observancia obligatoria establecido mediante la Resolución N° 10346-9-2023; en tal sentido, en el presente caso, la conducta atribuida por la Administración no corresponde con el tipo de la infracción regulada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, procediendo en consecuencia revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos expuestos por la recurrente.

³² La citada carta fue depositada el 21 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2).

³³ Mediante Carta N° [redacted] (foja 3), la Administración indicó a la recurrente que su solicitud de prórroga había sido denegada. La citada carta fue depositada el 2 de mayo en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 4).



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

Resolución de Multa N° 054-002-0056917

Que la Resolución de Multa N° 054-002-0056917 (fojas 99 y 100) fue emitida a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por no proporcionar la información y/o documentación solicitada, de acuerdo con las Esquelas de Citación N° 223052012254 y 223052012254-01, señalando como fecha de infracción el 31 de marzo de 2023.

Que conforme el artículo 165 del mencionado código, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que según el numeral 5 del artículo 177 del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1422, constituyen infracciones relacionadas 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.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Código Tributario, modificada por Decretos Legislativos N° 1270 y 1422, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría y Régimen Mype Tributario, como es el caso de la recurrente (foja 55), señala como sanción aplicable por 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 la multa equivalente a 0,3% de los IN, precisando en la Nota 11 de la referida tabla, modificado por Decreto Legislativo N° 1372, que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que mediante Acta de Sala Plena N° 2023-11 de 29 de noviembre de 2023, cuyo criterio ha sido recogido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10346-9-2023, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 19 de diciembre de 2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció 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 (txt³⁴) o dbf³⁵, 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 en el caso materia de autos, se verifica que mediante la Esquela de Citación N° de 13 de marzo de 2023 (fojas 16 a 19), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 15 de marzo de 2023, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 20) la Administración solicitó a la recurrente³⁶, que presente a través de la mesa de partes virtual el 31 de marzo de 2023, a efectos que efectúe el reconocimiento o regularización de su obligación respecto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020, entre otros, lo siguiente: 1. Proporcionar la información solicitada en el archivo denominado "Flujo de Caja" correspondiente al movimiento de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias de enero a diciembre de 2020, según la estructura que se adjunta en Anexo N° 03 y en archivo Excel (remitido a su Buzón de Mensajes). El formato solicitado deberá ser proporcionado debidamente llenado en formato PDF y en archivo Excel; 2. Proporcionar cuadro detalle de las operaciones

³⁴ En llamado a la Nota del Pie de Página N° 45 de la citada Resolución N° 0346-9-2023 se indica: *"Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple"*

³⁵ En llamado a la Nota del Pie de Página N° 46 de la anotada Resolución N° 10346-9-2023 se indica: *"Extensión de archivo de base de datos"*

³⁶ Documentación solicitada mediante el Anexo N° 02 a la Esquela de Citación N° (foja 18).



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

o transacciones relacionados a los siguientes rubros: 14 – Cuentas por cobrar al personal, a los accionistas (socios), directores y gerentes, 16 Cuentas por cobrar diversas – terceros, 44 – Cuentas por pagar a los accionistas (socios), Directores y Gerentes; 45 – Obligaciones Financieras; 46 – Cuentas por pagar diversas – terceros y 99 – Otros, debiendo proporcionar el respectivo sustento, detallando lo siguiente: Descripción del sustento, monto de la operación, de corresponder. El formato solicitado debidamente llenado, deberá ser proporcionado mediante archivo en formato PDF, monto de la operación. Respecto al flujo de caja presentado, de tener alguno de los casos señalados a continuación, adicionalmente deberá proporcionar por escrito lo siguiente: a) Cuentas por pagar a proveedores (nacionales y/o no domiciliados): Detalle de los cinco (5) principales comprobantes de pago vinculados, indicando por cada uno el RUC, nombre o razón social y monto pendiente de pago al cierre del ejercicio; b) Préstamos por pagar: Detalle de los cinco (5) principales acreedores, indicando por cada uno el RUC, nombre o razón social, tipos de acreencias, monto del préstamo efectuado, cuotas pactadas, cuotas y montos pendientes de pago al cierre del ejercicio; c) Aumento de capital: Detalle de los acuerdos societarios aprobados, indicando por cada uno la fecha del acuerdo, detalle de los aportes por cada accionista/socio y la nueva distribución societaria.

Que en el Cierre de la Esquela N° _____ de 31 de marzo de 2023 (fojas 23 y 23 vuelta), depositada el 4 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 24), se dejó constancia que la recurrente no exhibió la documentación solicitada por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante la Esquela de Citación N° _____ de 17 de abril de 2023 (foja 14), depositada el 17 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 15), la Administración reiteró a la recurrente que exhiba y/o proporcione la información detallada en la Esquela de Citación N° _____ otorgándole plazo hasta el 21 de abril de 2023, y precisándole que lo solicitado debía ser presentado por mesa de partes virtual.

Que mediante escrito de 20 abril de 2023 (fojas 8 a 10), la recurrente solicitó prórroga para dar cumplimiento a lo solicitado mediante Esquela de Citación N° _____ a misma que fue aceptada mediante Carta N° _____ (foja 1), para presentar la documentación hasta el día 28 de abril de 2023.

Que de autos se aprecia que el 28 de abril de 2023, la recurrente mediante escrito ingresado con Expediente N° _____ (fojas 5 a 7), solicitó nuevamente que le prorrogaran el plazo para proporcionar lo solicitado; sin embargo, dicha solicitud fue presentada el mismo día del vencimiento del plazo establecido en la Esquela de Citación N° _____ aunado a ello, la Administración ya le había concedido a través de la Carta N° _____ previamente a la recurrente una prórroga al plazo presentación del requerimiento efectuado mediante Esquela de Citación N° _____ por lo que ésta no procedía³⁸.

³⁷ La citada carta fue depositada el 21 de abril de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2).

³⁸ Mediante Carta N° _____ (foja 3), la Administración indicó a la recurrente que su solicitud de prórroga había sido denegada. La citada carta fue depositada el 2 de mayo en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 4).



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

Que en el Cierre de la Esquela N° de 28 de abril de 2023 (fojas 21 y 21 vuelta), depositada el 3 de mayo de 2023 en el buzón electrónico de la recurrente, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, y teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 31), se dejó constancia que la recurrente no presentó la documentación requerida por lo que no subsanó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que por lo señalado, se tiene que conforme fue verificado por la Administración, y no es contradicho por la recurrente mediante argumento alguno, esta última no cumplió con proporcionar la documentación solicitada por la Administración consistente en presentar proporcionar por escrito, entre otros, lo siguiente: a) Cuentas por pagar a proveedores (nacionales y/o no domiciliados): Detalle de los cinco (5) principales comprobantes de pago vinculados, indicando por cada uno el RUC, nombre o razón social y monto pendiente de pago al cierre del ejercicio; b) Préstamos por pagar: Detalle de los cinco (5) principales acreedores, indicando por cada uno el RUC, nombre o razón social, tipos de acreencias, monto del préstamo efectuado, cuotas pactadas, cuotas y montos pendientes de pago al cierre del ejercicio; c) Aumento de capital: Detalle de los acuerdos societarios aprobados, indicando por cada uno la fecha del acuerdo, detalle de los aportes por cada accionista/socio y la nueva distribución societaria, por lo que de acuerdo con la Resolución N° 10346-9-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Asimismo, dado que conforme a lo indicado en el el Cierre de la Esquela N° la recurrente no cumplió con subsanar la citada infracción, no le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al importe de la sanción, se verifica que la Resolución de Multa N° fue girada por el 0,3% de los ingresos netos consignados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2021 (fojas 31 a 44), lo que se encuentra arreglado a ley, y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada, en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, respecto a que la Administración no admitió su solicitud de prórroga, cabe indicar que el plazo otorgado en el Reiteratorio de Esquela de Citación N° fue de cinco días hábiles, incluso mayor al previsto en el artículo 62 del Código Tributario, no obstante se le concedió la prórroga correspondiente ampliando el plazo por cinco días hábiles más; por lo que el plazo otorgado y prórroga solicitada y también otorgada se consideran razonables. En ese sentido resulta arreglado a sus facultades que la Administración decida no otorgar una segunda prórroga solicitada en la fecha de vencimiento del plazo prorrogado, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto, carece de sustento.

Que es de mencionar que corresponde a la recurrente cumplir con los requerimientos o solicitudes formuladas por la Administración, dentro de un correcto ejercicio del control tributario que ejerce dicha entidad, en los plazos establecidos y, por parte de los deudores tributarios observar el deber de colaboración ante las verificaciones o fiscalizaciones y, en todo caso, si en la elaboración de la información solicitada existe dependencia a los documentos que le entreguen terceros, ello debe acreditarse, lo que no ha sucedido en este caso.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente acerca que su contador se encontraba mal de salud (descanso medico), por lo que no se cumplió con contestar el requerimiento en su momento; cabe indicar que de acuerdo con el artículo 89 del Código Tributario, en el caso de las personas jurídicas, las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales, por lo que la recurrente se encontraba obligada a cumplir con proporcionar la información solicitada por la Administración conforme con los numerales 5 y 6 del artículo 87 del citado código, antes glosados, para lo cual su representante legal podía designar a las personas que estimase conveniente, no siendo causal eximente que justifiquen el



Tribunal Fiscal

N° 03331-10-2024

incumplimiento de tales obligaciones el hecho que el contador tuviera descanso médico, dado que el no es el responsable de dicho cumplimiento.³⁹

Que de otro lado, como puede apreciarse de lo expuesto en los considerandos precedentes se advierte que se efectuó válidamente las notificaciones de las esquelas de citación y sus cierres, no resultando atendible lo señalado por la recurrente, respecto a que no se le notificó los indicados actos conforme a ley, máxime si el artículo 104 del Código Tributario establece en su primer párrafo que la notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por algunos de los medios allí regulados, habiendo observado la Administración lo dispuesto por el inciso b) del artículo 104 del mencionado código y la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, y modificatorias según se ha expuesto en los considerandos precedentes, habiendo ejercido su derecho a cuestionar los actos administrativos, por lo que no existe una vulneración a sus derechos ni a las normas pertinentes como menciona la recurrente. En este orden de ideas tampoco resulta aplicable la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 050-2004-AI/TC, sobre la aplicación del control difuso.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (foja 180), pese a que la recurrente fue debidamente notificado a tal efecto (foja 174)

Con los vocales Falconí Sinche y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución N° de 20 de octubre de 2023, en el extremo de la Resolución de Multa N° y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor.
2. **CONFIRMAR** la Resolución N° de 20 de octubre de 2023, en el extremo de la Resolución de Multa N°

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Haro Romero
Secretaría Relatora (e)
RM/HR/MS/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.

³⁹ Similar pronunciamiento se encuentra recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03752-5-2022