



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

EXPEDIENTE N° : 4200-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 22 de mayo de 2026

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución N° 361 de 6 de enero 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 la Resolución de Determinación N° 667, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, y las Resoluciones de Multa N° 117 a 120, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 10 del artículo 175, numeral 5 del artículo 177 y en el numeral 1 del artículo 178 y del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los valores impugnados fueron emitidos indebidamente, por cuanto habría cumplido con proporcionar la información y documentación requerida durante el procedimiento de fiscalización. En relación con la Resolución de Multa N° 117, girada por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, refiere que sí presentó el inventario físico del ejercicio 2018, el cual contenía la firma de la representante legal, omitiéndose inicialmente la firma de la persona responsable de la ejecución, debido a que dicha función recaía en la misma representante legal, razón por la cual optó por consignar únicamente dicha firma. Agrega que posteriormente presentó nuevamente el inventario con las firmas de la representante legal y de la señora , precisando que esta última solo brindaba apoyo en el área de almacén y no era responsable de la ejecución del inventario, por lo que considera que no incurrió en la referida infracción.

Que respecto de la Resolución de Multa N° 118, girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, menciona que sí cumplió con proporcionar la información solicitada por la Administración respecto de la cuenta "existencias por recibir", señalando que presentó archivos Excel, archivos TXT del registro de inventario permanente valorizado, facturas, cartas notariales, contratos de reconocimiento de deuda y documentación judicial relacionada con la empresa , indicando además que las existencias por recibir provenían de adelantos efectuados para la adquisición de azúcar rubia, los cuales posteriormente dieron lugar a controversias judiciales, debido al incumplimiento de entrega del producto. Agrega que la diferencia advertida por la Administración correspondería únicamente a una discrepancia en el importe determinado respecto de la Cuenta 28 "existencias por recibir", mas no a una falta de entrega de información, por lo que considera improcedente la sanción impuesta.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 119, girada por la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario, indica que no tuvo intención de omitir el registro de los saldos iniciales en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, señalando que en una fiscalización previa realizada en el año 2018 ya había proporcionado dicho registro con la anotación de los saldos iniciales correspondientes al período enero de 2018, adjuntando para ello copia de diversos folios y archivos relacionados con el inventario permanente valorizado y el libro de inventarios y balances. Añade que la omisión advertida por la Administración se habría originado debido a una falla de configuración del software del libro PLE, el cual no arrastró los saldos iniciales del período 2018 en la última presentación efectuada el 24 de diciembre de 2021, razón por la cual considera que no se configuró la infracción imputada.





Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Que finalmente, respecto de la Resolución de Determinación N° 667 y de la Resolución de Multa N° 120, vinculada a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, afirma que sustentó el saldo de la Cuenta Contable 28 "Existencias por Recibir" mediante el detalle de las facturas de adelanto emitidas por la empresa , así como con cuadros de liquidación de entregas parciales de mercadería, indicando que el importe registrado correspondía a pagos adelantados efectuados para la adquisición de azúcar y que dichas existencias fueron canceladas conforme se efectuaban las entregas del producto. Agrega que presentó documentación sustentatoria de dichas operaciones, tales como facturas, cuadros de liquidación y registros de inventario valorizado, por lo que considera que no correspondía efectuar reparo alguno al costo de ventas ni emitir la resolución de multa vinculada.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización parcial practicado a la recurrente reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, entre otro¹, al considerar que aquella consignó como "existencias por recibir" montos correspondientes a pagos efectuados a su proveedor, incluyendo importes sustentados con facturas cuya recepción, según el Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico, correspondía al ejercicio 2019, afectando con ello la determinación del costo de ventas. Asimismo, precisa que detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 10 del artículo 175, numeral 5 del artículo 177 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 0-01-SUNAT (foja 1) y Requerimiento N° 288 (fojas 5 y 6), notificados de acuerdo a ley el 11 de agosto de 2021² (fojas 2 y 7), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, teniendo como elementos del tributo a fiscalizar el "Costo de ventas" y "Gastos" y como aspectos contenidos en dichos elementos: "Todos los aspectos".

Que producto del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 667 (fojas 526 a 529), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 y las Resoluciones de Multa N° 117 a 120 (fojas 510 a 525), por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 10 del artículo 175, numeral 5 del artículo 177 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

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

Resolución de Determinación N° 667

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 667 (foja 529), se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, entre otro, por costo de ventas, por el importe de S/ 353 895,00, señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del impuesto a la Renta.

Que según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 30296³, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que asimismo, el mismo artículo señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá

¹ Producto del citado procedimiento de fiscalización también se reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por deducción de gastos por alquileres de ejercicios anteriores, el cual no ha sido impugnado por la recurrente, según se advierte de su recurso de apelación (fojas 639 a 648), por lo que el citado reparo no será materia de pronunciamiento en la presente instancia.

² Depositados en el buzón electrónico de la recurrente, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.

³ Publicada el 31 de diciembre de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, y que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que el inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF⁴ y modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF⁵, establece, con relación al costo computable en la transferencia de bienes, que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor del último inventario, según corresponda. Para estos efectos se tendrá en cuenta, entre otros, lo siguiente: 1. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso; 2. El valor de ingreso al patrimonio se aplica en los siguientes casos: (i) Cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título gratuito o a precio no determinado; y, (ii) Cuando el bien ha sido adquirido con motivo de una reorganización de empresas; 3. Existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente; 4. Valor en el último inventario: Cuando el costo del bien se determine por alguno de los métodos de valuación previstos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 62 de la Ley.

Que de acuerdo al artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción, adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (Ponderado o Móvil); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y, e) existencias básicas. Agrega el citado artículo que el reglamento podrá establecer para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que así también, el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el presente artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales. En el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios podrán llevar un Sistema de Costo Estándar que se adapte a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos tributarios, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real. Los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos necesarios que sustenten la aplicación del sistema antes referido, cuando sea requerido por la SUNAT.

Que de otro lado, conforme con el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Existencias⁶, el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 04004-4-2012 y 03559-4-2014, entre otras, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final, por lo que la modificación de cualquiera de los elementos de dicha ecuación contable afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del impuesto.

⁴ Publicado el 21 de setiembre de 1994.

⁵ Publicado el 18 de diciembre de 2012 y vigente a partir del 1 de enero de 2013.

⁶ Según Resolución N° 034-2005-EF/93.01, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 2 de marzo de 2005.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Que a través del Punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 302 (fojas 297 a 299), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión de la información y documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, verificó que mantenía operaciones comerciales con la empresa para la adquisición de bolsas de azúcar, respecto de las cuales efectuaba pagos adelantados a su proveedor, los cuales eran reconocidos contablemente como compras afectando la Cuenta 60 y registrados en la Cuenta 28 "Existencias por recibir"; señalándose además que, una vez recibida la mercadería, aquella reconocía el ingreso de las existencias a la Cuenta 20 "Mercaderías" contra la citada cuenta 28.

Que asimismo, indicó que la recurrente consignó en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 un costo de ventas ascendente a S/ 22 962 549,04, para cuya determinación consideró, entre otros conceptos, existencias por recibir al 1 de enero de 2018 por S/ 1 725 254,24 y existencias por recibir al 31 de diciembre de 2018 por S/ 2 381 948,93, precisando que dicho costo incluía operaciones vinculadas a las bolsas de azúcar adquiridas a la anotada empresa.

Que señaló que, conforme al Plan Contable General Empresarial, los anticipos a proveedores deben registrarse en las Subcuentas 422 y 432 y únicamente reclasificarse a "existencias por recibir" para efectos de presentación cuando se encuentren relacionados con compras pactadas; asimismo, indicó que las existencias por recibir deben reconocerse a su costo de adquisición conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y no por el monto de los anticipos efectuados al proveedor.

Que en ese contexto, la Administración observó que la recurrente habría determinado el costo de ventas considerando como existencias por recibir importes sustentados en pagos adelantados efectuados a su proveedor, esto es, utilizando el valor de los anticipos y no el costo de adquisición de las existencias, por lo que procedió a efectuar un recálculo del costo de ventas del ejercicio 2018, determinando un costo de ventas ascendente a S/ 22 323 847,12 y una diferencia de S/ 638 701,92 respecto del importe declarado por aquella.

Que en tal sentido, la Administración requirió a la recurrente sustentar y desvirtuar las observaciones formuladas respecto del tratamiento otorgado a las existencias por recibir y la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, debiendo acreditar con documentación suficiente, competente y relevante que los importes considerados correspondían al costo de adquisición de las existencias y no únicamente a pagos adelantados efectuados a su proveedor; señalándose que, de no desvirtuarse la observación formulada, se procedería a adicionar el importe de S/ 638 701,92 a la renta neta imponible del citado ejercicio.

Que en respuesta a lo solicitado mediante el Requerimiento N° 302, la recurrente presentó documentación destinada a sustentar el tratamiento otorgado a las existencias por recibir (fojas 337 y 338), señalando que estas se originan en operaciones de adquisición de bienes respecto de las cuales efectuó pagos anticipados a su proveedor, los cuales fueron posteriormente aplicados mediante la emisión de facturas vinculadas que reflejan entregas parciales de mercadería, adjuntando para tal efecto cuadros de detalle en los que se consigna la relación entre dichas facturas y las cantidades efectivamente recibidas.

Que en relación con la Factura N° , la recurrente indicó que corresponde a un pago anticipado efectuado a su proveedor, el cual habría sido aplicado mediante la emisión de facturas posteriores tales como las Facturas N° , entre otras, que reflejarían entregas parciales de mercadería, conforme al cuadro adjunto en el que se detalla la fecha, numeración, cantidad, precio unitario y valorización correspondiente, así como el saldo pendiente de aplicación del referido anticipo.

Que respecto de la Factura N° , la recurrente señaló que constituye un anticipo otorgado a su proveedor, cuyo importe habría sido aplicado progresivamente mediante la emisión de facturas vinculadas, tales como las Facturas N° .

y las cuales sustentarían la entrega de mercadería, precisando que dichas operaciones se encuentran detalladas en el cuadro presentado, en el que se consigna la imputación del anticipo a cada factura emitida, así como la determinación del saldo pendiente de las existencias por recibir.

Que en cuanto a la Factura N° , la recurrente manifestó que corresponde a un pago



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

anticipado que no habría sido aplicado en su totalidad al cierre del ejercicio, por lo que el importe pendiente se mantendría como existencia por recibir, conforme al detalle consignado en el cuadro adjunto, en el cual se identifica la cantidad comprometida y su valorización

Que finalmente, en relación con las Facturas N° , la recurrente indicó que estas corresponden a operaciones de adquisición de mercadería cuyo pago se habría efectuado de manera anticipada, siendo que dicho anticipo habría sido aplicado mediante la emisión de facturas vinculadas, tales como las Facturas N°

, las cuales reflejarían la entrega parcial de bienes, conforme al cuadro de detalle adjunto en el que se consigna la relación entre dichas facturas, las cantidades entregadas y su respectiva valorización, señalando que tales operaciones sustentarían el reconocimiento de las existencias por recibir al cierre del ejercicio.

Que en el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 302 (fojas 342 a 344), la Administración dejó constancia de los descargos efectuados por la recurrente, así como de la documentación presentada, señalando, entre otros, que esta adjuntó un cuadro de las existencias por recibir y copias de facturas vinculadas a los anticipos efectuados a su proveedor

., indicando que las facturas correspondientes a mercadería efectivamente recibida disminuían el valor de las existencias por recibir registradas en su contabilidad.

Que asimismo, la Administración indicó que la recurrente presentó información vinculada a las Facturas N° -707 y -712, las cuales sustentaban parte de las existencias por recibir consideradas en el costo de ventas del ejercicio 2018, motivo por el cual procedió a verificar si la mercadería vinculada a dichas operaciones había sido efectivamente ingresada al almacén durante dicho ejercicio, contrastando para ello la información presentada con el Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico. Producto de dicha verificación, advirtió que las Facturas N° -711, -713, -715 y -716 correspondían a mercadería recibida en enero de 2019 y no en diciembre de 2018, razón por la cual concluyó que tales existencias no podían ser consideradas para efectos de la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018.

Que de otro lado, señaló que respecto de las Facturas N° -708, -709, -710 y -714, sí se verificó en el Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico que la mercadería correspondiente había sido efectivamente recibida durante diciembre de 2018, por lo que dichas existencias sí resultaban computables para efectos de la determinación del costo de ventas del citado ejercicio.

Que asimismo, la Administración precisó que respecto de la anotada Factura N° -707, cuya observación comprendía inicialmente 8,333 bolsas de azúcar, valorizadas en S/ 564 949,15, correspondía reconocer 3,317 bolsas a un costo de adquisición de S/ 56,77 por unidad, efectuando en consecuencia un recálculo de las existencias por recibir observadas y del costo de ventas determinado.

Que de otro lado, respecto de las facturas matrices referidas a las Facturas N° -000093, 000167 y -000648, vinculadas a los anticipos efectuados por la recurrente a su proveedor, se advierte que la Administración consideró la totalidad de las facturas señaladas por aquella vinculadas a estas, a efectos de acreditarse la mercadería efectivamente ingresada a sus almacenes al 31 de diciembre de 2018 (foja 342).

Que estando a lo expuesto, se tiene que la Administración procedió a descontar a los importes consignados en las Facturas N° -93, -167, -648, -707 y -712, por concepto de existencias por recibir, los montos contenidos en diversas facturas que fueron consideradas como existencias recibidas, siendo que en base a ello se determinó un importe total de existencias por recibir de S/ 2 877 538,98, conforme se aprecia del Anexo N° 02 al Requerimiento N° 302.

Que en ese sentido, la Administración efectuó nuevamente el cálculo del costo de ventas del ejercicio 2018, considerando existencias por recibir al 31 de diciembre de 2018 por S/ 2 877 538,98 y determinando un costo de ventas ascendente a S/ 22 608 653,90, estableciendo una diferencia de S/ 353 895,14 respecto del costo de ventas declarado por la recurrente ascendente a S/ 22 962 549,04.

Que estando a lo expuesto, la Administración concluyó que la recurrente no acreditó con documentación suficiente, competente y relevante que la totalidad de los importes considerados en el costo de ventas



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

correspondieran a existencias efectivamente recibidas en el ejercicio 2018, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuando, luego de evaluar la documentación presentada, un recálculo del reparo inicialmente observado por S/ 638 701,92 y determinando finalmente una diferencia ascendente a S/ 353 895,14.

Que en consecuencia, se tiene que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por diferencias en el costo de ventas, por el importe de S/ 353 895,14.

Que por tanto, corresponde determinar si el reparo efectuado por la Administración respecto al costo de ventas se encuentra arreglado a ley.

Que del cuadro consignado en el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 302 (foja 343), se aprecia que la Administración determinó el reparo al costo de ventas por el importe de S/ 353 895,14, aplicando para ello la ecuación contable, de acuerdo con el detalle que se muestra a continuación:

Costo de ventas del ejercicio 2018		
Concepto	Monto (S/)	Observaciones
(+) Inventario Inicial	477 427,80	CUO-0000000/ ASIENTO A0000000 (Según Libro Diario)
(*) Existencias por recibir al 01.01.2018	1 416 949,15	Según SUNAT – Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 302
(+) Compras	24 015 209,48	Cuenta 60 en el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances N° 01
(=) Total existencias	25 909 586,43	
(-) Inventario final	423 393,55	Según Libro de Inventarios y Balances y Libro Diario N° 1 (Folio 200)
(-) Existencias por recibir al 31.12.2018	2 877 538,98	Según SUNAT – Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 302
Costo de ventas según SUNAT	22 608 653,90	
Costo de ventas según contribuyente	22 962 549,04	PDT 708 N° 044
Diferencia en el costo de ventas (Reparo)	353 894,14	

Que conforme a lo desarrollado precedentemente, corresponde analizar si el importe observado por la Administración, vinculado a existencias por recibir sustentadas en pagos efectuados por adelantado a su proveedor, calificaban como costo de ventas del ejercicio 2018, para lo cual resulta necesario verificar si dichas existencias fueron efectivamente recibidas e incorporadas al patrimonio de la recurrente al cierre del referido ejercicio y determinar cuál es el tratamiento contable aplicable a dicho concepto.

Que de autos se aprecia que el inventario inicial al 1 de enero de 2018 se encuentra consignado en el asiento de apertura del ejercicio registrado en el Libro Diario N° 01 (fojas 173 y 174), en el que se reflejan los saldos provenientes del ejercicio anterior, específicamente en la Subcuenta 20111 – mercaderías, denominada por la recurrente como costo, por lo que dicho importe ha sido considerado por la Administración para efectos del cálculo del costo de ventas, conforme a lo determinado en el cuadro precedente. Asimismo, con relación al saldo final de existencias se tiene que los importes de inventarios al 31 de diciembre de 2018 de mercaderías se encuentran contenidos en el Formato 3.7; Libro de Inventarios y Balances – Detalle del Saldo de la Cuenta 20 – Mercaderías y Libro Diario N° 01 (fojas 175 y 179), los cuales ascienden al importe total de S/ 423 393,55. Cabe señalar que dichos aspectos no han sido discutidos por la recurrente.

Que ahora bien, se tiene que la Administración, a partir de la información proporcionada por la recurrente y del Registro de Inventario Permanente Valorizado, identificó que el cálculo de las existencias por recibir al 31 de diciembre de 2018 fue estructurado tomando como referencia las Facturas N° -93, -167, -648 y -707 y -712 (fojas 467, 473, 485 a 487), que corresponden a adelantos efectuados al proveedor, respecto de los cuales se procedió a deducir los importes vinculados a diversas facturas que aquella asocia a la recepción de mercadería, determinando así el saldo final de existencias por recibir de S/ 2 877 538,98, de acuerdo al siguiente detalle consignado en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 302 (foja 345):



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Fecha	Tipo	Factura	Cantidad	Precio unitario	Compra total	Valor de compra	Adelanto	% de adelanto	SALDO
21/12/2017	Existencia por recibir	-93	22 000	76	1 672 000,00	1 416 949,15	1 504 800,00	90%	167 200,00
18/01/2017	Existencia recibida	-106	900	76	68 400,00	57 966,10			
14/06/2018	Existencia recibida	-644	500	76	38 000,00	32 203,39			
14/06/2018	Existencia recibida	-645	800	76	60 800,00	51 525,42			
14/06/2018	Existencia recibida	-646	900	76	68 400,00	57 966,10			
15/06/2018	Existencia recibida	-647	800	76	60 800,00	51 525,42			
Existencia por recibir al 31/12/2018			18 100,00		1 375 600,00	1 165 762,71			
15/01/2018	Existencia por recibir	-167	12 627	88	1 111 176,00	941 674,58	1 000 058,40	90%	111 117,60
15/02/2018	Existencia recibida	-168	800	88	70 400,00	59 661,02			
15/02/2018	Existencia recibida	-170	900	88	79 200,00	67 118,64			
15/02/2018	Existencia recibida	-171	645	88	56 760,00	48 101,69			
21/02/2018	Existencia recibida	-172	800	88	70 400,00	59 661,02			
21/02/2018	Existencia recibida	-173	900	88	79 200,00	67 118,64			
21/02/2018	Existencia recibida	-174	800	88	70 400,00	59 661,02			
21/02/2018	Existencia recibida	-175	800	88	70 400,00	59 661,02			
21/02/2018	Existencia recibida	-176-	900	88	79 200,00	67 118,64			
22/02/2018	Existencia recibida	-177	800	88	70 400,00	59 661,02			
23/02/2018	Existencia recibida	-179	510	88	44 880,00	38 033,90			
26/02/2018	Existencia recibida	-180	510	88	44 800,00	38 033,90			
Existencia por recibir al 31/12/2018			4 262,00		375 056,00	317 844,07			
15/06/2018	Existencia por recibir	-648	8 333	80	666 640,00	564 949,15	600 000,00	90%	66 640,00
Existencia por recibir al 31/12/2018			8 333		666 640,00	564 949,15			
29/12/2018	Existencia por recibir	-707	3317	67	222 239,00	188 338,14	200 000,00	90%	22 239,00
29/12/2018	Existencia por recibir	-712	14 683	67	983 761,00	833 695,76	885 400,00	90%	98 361,00
29/12/2018	Existencia recibida	-708	800	67	53 600,00	45 423,73			
29/12/2018	Existencia recibida	-709	800	67	53 600,00	45 423,73			
29/12/2018	Existencia recibida	-710	900	67	60 300,00	51 101,69			
30/12/2018	Existencia recibida	-714	900	67	60 300,00	51 101,69			
Existencia por recibir al 31/12/2018			14 600			828 983,05			
TOTAL DE EXISTENCIAS POR RECIBIR AL 31/12/2018						2 877 538,98			

Que en cuanto a las Facturas N° -708, -709, -710 y -714 (fojas 488 a 490 y 493), se advierte del Registro de Inventario Permanente Valorizado⁷ que las mercaderías correspondientes a bolsas de azúcar rubia doméstica de 90 kg cada una, fueron ingresadas a su almacén en diciembre de 2018, por

⁷ Documento contenido en el CD que obra a foja (545).



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

lo que dichas operaciones acreditan la incorporación de dichos bienes al patrimonio de la empresa en dicho ejercicio, no correspondiendo su reconocimiento como existencias por recibir al 31 de diciembre de 2018, sino como existencias efectivamente incorporadas al inventario final, lo cual ha sido reconocido por la Administración en la resolución apelada⁸.

Que sin embargo, respecto de las Facturas N° -711, -713, -715 y -716 (fojas 491, 492, 494 y 495), se verifica del referido registro que las mercaderías correspondientes a bolsas de azúcar rubia doméstica de 90 kg cada una, fueron ingresadas a su almacén en enero de 2019, por lo que al cierre del ejercicio 2018 no se había producido su incorporación al patrimonio de la empresa, correspondiendo mantener su tratamiento como existencias por recibir. Asimismo, respecto del resto de las facturas consignadas en el cuadro precedente, se tiene que estas fueron consideradas por la Administración a efectos de realizar el cálculo de las existencias por recibir al 31 de diciembre de 2018.

Que ahora bien, en relación al tratamiento contable aplicable a las existencias por recibir y a los anticipos a proveedores, corresponde precisar que, de acuerdo con el Plan Contable General Empresarial, los anticipos a proveedores deben ser reconocidos en las Subcuentas 422 "Anticipos a proveedores" y 432 "Anticipos otorgados", según corresponda, reflejando desembolsos efectuados con anterioridad a la recepción de los bienes, los cuales no constituyen existencias ni forman parte del costo de adquisición, siendo que únicamente cuando dichos anticipos se encuentran vinculados a compras de existencias previamente pactadas pueden ser reclasificados a la Cuenta 28 "Existencias por recibir" para efectos de presentación en los estados financieros, sin que dicha reclasificación altere su naturaleza ni implique el reconocimiento de inventarios; asimismo, el reconocimiento de existencias en la Cuenta 20 "Mercaderías" procede únicamente cuando se ha producido la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, momento a partir del cual corresponde su medición al costo de adquisición e incorporación en el cálculo del costo de ventas.

Que por su parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el costo computable de los bienes enajenados está constituido por el costo de adquisición, entendido como la contraprestación pagada por bienes cuya propiedad haya sido transferida al contribuyente, debidamente sustentado con comprobantes de pago, por lo que no comprende desembolsos que constituyan pagos anticipados sin que se haya producido la adquisición de los bienes.

Que en tal sentido, de acuerdo a lo antes señalado, se advierte que la recurrente otorgó a los anticipos efectuados a su proveedor el tratamiento de existencias por recibir con incidencia en la determinación del costo de ventas, así como incluyó dentro de dicho concepto bienes cuya recepción, conforme se ha verificado del registro de inventario permanente valorizado, se produjo en un ejercicio posterior, lo cual no resulta acorde con lo dispuesto por la normativa tributaria y contable antes citada, generando una sobreestimación del costo de ventas del ejercicio 2018.

Que en consecuencia, al haberse determinado que el costo de ventas declarado incluye importes que no corresponden a bienes adquiridos en el ejercicio gravable, sino a anticipos y a bienes recibidos en un periodo posterior, el reparo efectuado se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido de que habría sustentado el saldo de la Cuenta contable 28 "Existencias por Recibir" mediante las facturas de adelanto emitidas por su proveedor, así como con cuadros de liquidación de entregas parciales y registros de inventario valorizado, indicando que dichos importes corresponderían a pagos anticipados que fueron aplicándose conforme se efectuaban las entregas de mercadería, cabe precisar que la observación formulada por la Administración no se encuentra referida a la falta de documentación sustentatoria de las operaciones, sino al tratamiento contable y tributario otorgado a dichos desembolsos.

Que en efecto, conforme se ha desarrollado precedentemente, los pagos efectuados con anterioridad a la recepción de los bienes constituyen anticipos a proveedores, los cuales deben ser reconocidos en las Subcuentas 422 "Anticipos a proveedores" o 432 "Anticipos otorgados", y únicamente pueden ser reclasificados a la Cuenta 28 "Existencias por recibir" para efectos de presentación, sin que ello implique

⁸ Cabe precisar que dicho extremo no es cuestionado por la recurrente en su recurso de apelación.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

su reconocimiento como inventarios ni su incorporación en el costo de ventas.

Que en tal sentido, el hecho de que la recurrente haya presentado facturas, cuadros de liquidación y registros de inventario no desvirtúa que haya otorgado a dichos anticipos el tratamiento de existencias por recibir con incidencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, incluyendo además bienes cuya recepción, conforme se ha verificado del Registro de Inventario Permanente Valorizado, se produjo en un ejercicio posterior, lo que resulta contrario a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que lo alegado en este extremo carece de sustento.

Que aunado a lo expuesto, respecto de los cuadros en formato Excel que detallan las existencias por recibir, en los que se relacionan facturas de adelanto con entregas parciales de mercadería⁹, corresponde señalar que dichos documentos no desvirtúan la observación formulada por la Administración, en la medida que únicamente reflejan la forma en que la propia recurrente estructuró el cálculo del saldo de la Cuenta 28 "Existencias por recibir", partiendo de pagos anticipados efectuados a su proveedor.

Que asimismo, de la revisión de dichos cuadros se advierte que los importes consignados como existencias por recibir se derivan de adelantos otorgados —identificados incluso como tales en las columnas correspondientes— que posteriormente son aplicados contra entregas parciales, lo que confirma que la recurrente otorgó a dichos desembolsos el tratamiento de existencias con incidencia en la determinación del costo de ventas.

Que en ese sentido, dichos cuadros no acreditan el correcto reconocimiento contable ni tributario de las operaciones, sino que evidencian la metodología empleada por la recurrente, la cual, conforme se ha desarrollado precedentemente, no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta ni al tratamiento previsto en el Plan Contable General Empresarial.

Que de otro lado, en relación a la documentación judicial presentada por la recurrente, se advierte que adjuntó copia de la cédula electrónica correspondiente al Expediente N° 1 seguido ante el Tercer Juzgado Especializado Civil de Chiclayo (foja 625), así como de la demanda interpuesta contra .., sobre cumplimiento de contrato y obligación de dar bien cierto (fojas 607 a 622), y del auto que declaró inadmisile dicha demanda (fojas 623 y 624), documentación mediante la cual pretende acreditar la existencia de mercadería pendiente de entrega vinculada, principalmente, a las Facturas N° -93, -167 y -648.

Que de la revisión de la pretensión principal de la citada demanda se aprecia que la recurrente solicitó que su proveedor cumpliera con entregar 18 100 bolsas de azúcar rubia de 50 kg., correspondiente a la Factura N° -93 de fecha 21 de diciembre de 2017; asimismo, requirió la entrega de 4 262 bolsas de azúcar rubia de 50 kg., vinculadas a la Factura N° -167 de fecha 15 de enero de 2018, y de 8 333 bolsas de azúcar rubia de 50 kg., relacionadas con la Factura N° -648 de fecha 15 de junio de 2018.

Que sin embargo, dicha documentación no desvirtúa el reparo efectuado, pues precisamente evidencia que la propia recurrente acudió a la vía judicial para exigir la entrega de mercadería que consideraba pendiente, lo que confirma que, respecto de tales bienes, no se había producido su entrega efectiva ni su incorporación al patrimonio de la empresa en el ejercicio 2018, por lo que tales importes conservaban la naturaleza de anticipos otorgados al proveedor y no podían ser reconocidos como existencias ni como costo de ventas.

Que además, el auto judicial presentado declaró inadmisile la demanda, concediendo plazo para subsanar las omisiones advertidas, por lo que dicho documento tampoco acredita la efectiva entrega de los bienes, ni la transferencia de propiedad, ni la existencia de un pronunciamiento judicial firme que respalde el reconocimiento de tales importes como costo computable del ejercicio fiscalizado.

Que en ese sentido, la documentación judicial presentada no acredita la correcta determinación del costo de ventas, sino que refuerza que las operaciones vinculadas a las Facturas N° -93, -167 y -648 correspondían a mercadería pendiente de entrega, por lo que lo alegado por la recurrente no desvirtúa el reparo efectuado por la Administración.

⁹ Ídem Nota 9.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Resolución de Multa Nº

120

Que de la Resolución de Multa Nº 120 (fojas 522 a 524), se aprecia que ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, además de consignar como fecha de infracción el 13 de febrero de 2019.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1311¹⁰, establece que constituye infracción 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, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹¹, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Resolución de Multa Nº 20 se sustenta, entre otro, en el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por costo de ventas, contenido en la Resolución de Determinación Nº 667, el que ha sido mantenido en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo analizado y, en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa Nº

119

Que la Resolución de Multa Nº 119 (fojas 518 a 520) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario.

Que el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo Nº 1420¹², dispone que constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, no registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo Nº 1420, la anotada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,6% de los IN para contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría¹³, siendo que, conforme con la Nota 10 de la aludida tabla, modificada por Decreto Legislativo Nº 1372, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10 por ciento de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que el inciso b) del artículo 180 del indicado código dispone que las multas se podrán determinar, entre otros, en función a los IN, los que son definidos como el total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Que el cuadro referido al numeral 11-A del anexo II de la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia Nº 226-2019/SUNAT, aplicable para la infracción materia de autos, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y el pago, consistiendo la

¹⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

¹¹ Según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 650).

¹² Publicado el 13 de setiembre de 2018.

¹³ Ídem Nota 9.



Tribunal Fiscal

N° 04996-11-2026

primera en registrar o anotar en el periodo respectivo y en el libro o registro electrónico correspondiente los ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados omitidos, pudiendo ser voluntaria, si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación del documento de la SUNAT en la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja del 90% si va acompañada del pago y de 80% en caso éste no se produzca; e inducida, si se subsana la infracción desde que surte efecto la notificación del documento de la SUNAT en la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción hasta el plazo otorgado para la subsanación, caso en el cual corresponde una rebaja del 70% si va acompañada del pago y de 50% en caso este no se produzca.

Que por su parte, el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, establece que el plazo máximo de atraso permitido para llevar el Libro de Inventario Permanente Valorizado es de 3 meses, computados desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable.

Que de otro lado, mediante Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, se dictaron disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, en cuyo artículo 1¹⁴ 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 al Generador contrastar si la información de los Libros y/o Registros es aquella por la que se generó la Constancia de Recepción respectiva.

Que además, en la referida 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 el numeral 5.1 del artículo 5 de la mencionada resolución de superintendencia, sustituido por la Resolución de Superintendencia N° 248-2012/SUNAT, dispuso que los sujetos que no son incorporados al Sistema podrán optar por afiliarse a él siempre que cuenten con Código de Usuario y Clave SOL, y cumplan con las siguientes condiciones: a) Lleven algún libro y/o registro señalado en el Anexo N° 1 o en el Anexo N° 4, de acuerdo a la normatividad vigente¹⁵, b) Cuenten con la condición de domicilio fiscal habido en el RUC, y c) No se encuentren en estado de suspensión temporal de actividades o de baja de inscripción en el RUC.

Que asimismo, el numeral 5.2 del anotado artículo 5, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, estableció que los sujetos que opten por afiliarse al Sistema, ejercen dicha opción al enviar por primera vez el resumen de alguno de los libros y/o registros a que se refiere el numeral anterior, siendo que la afiliación surte efecto cuando la SUNAT emita la respectiva constancia de recepción, y que una vez ejercida la opción, la afiliación al Sistema tiene carácter definitivo, por lo que no procede la desafiliación.

Que conforme al Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT y normas modificatorias, en la estructura del Registro de Inventario Permanente Valorizado se establece que el Campo 03, de carácter obligatorio, corresponde al número correlativo del asiento contable identificado en el Campo 2, debiendo consignarse como primer dígito "A" para el asiento de apertura del ejercicio, "M" para los asientos de movimientos o ajustes del mes, o "C" para el asiento de cierre del ejercicio.

Que a través del Punto 2 del Anexo al Requerimiento N° 073 (foja 146), la Administración indicó que de la revisión de los archivos electrónicos (TXT) correspondientes al Registro de Inventario Permanente Valorizado, advirtió que la recurrente no había registrado los saldos iniciales en dicho registro, precisando que, conforme al Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT y normas modificatorias, en la estructura del referido registro se establece que el Campo 03, de carácter obligatorio, corresponde al número correlativo del asiento contable identificado en el Campo 2, cuyo primer dígito debe consignarse como "A" tratándose del asiento de apertura del ejercicio, "M" para los asientos de movimientos o ajustes del periodo o "C" para el asiento de cierre del ejercicio. En tal sentido, la Administración señaló

¹⁴ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 de junio de 2010.

¹⁵ En el citado Anexo N° 4, se detallada, entre otros, el Registro de Inventario Permanente Valorizado.



Tribunal Fiscal

N° 04996-11-2026

que la omisión del registro de los saldos iniciales en el referido libro configura la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario.

Que en consecuencia, requirió a la recurrente que subsane la referida infracción a fin de acogerse al régimen de gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 226-2019/SUNAT, o, en su defecto, que sustente las razones por las cuales no habría efectuado el registro de los saldos iniciales correspondientes a las existencias informadas en su Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que en el Punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 073 (fojas 206 a 209), la Administración dejó constancia de los descargos efectuados por la recurrente, quien señaló que no incurrió en la referida infracción, indicando que durante el periodo de octubre de 2017 a febrero de 2018 se le efectuó un procedimiento de fiscalización, en el cual procedió a presentar el Registro de Inventario Permanente Valorizado, no existiendo intención de ocultar los saldos iniciales y que la omisión en el arrastre de dichos saldos en el ejercicio 2018 obedeció a una falta de configuración del software contable.

Que al respecto, la Administración señaló que la recurrente, con fecha 24 de diciembre de 2021, presentó de manera voluntaria el Registro de Inventario Permanente Valorizado correspondiente al ejercicio 2018, por lo que de conformidad a lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, a partir de dicha fecha aquella se afilió al llevado electrónico de dicho registro, por lo que se encontraba obligada a su vez a cumplir con las disposiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y sus modificatorias, entre ellas, lo previsto en el Anexo 02 de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, respecto a la estructura del citado registro.

Que en ese sentido, la Administración precisó que en el Campo 03 del referido registro, considerado como obligatorio, debía consignarse el número correlativo del asiento contable identificado en el Campo 02, cuyo primer dígito debía ser "A" tratándose del asiento de apertura del ejercicio, lo que no fue cumplido por la recurrente, en tal sentido, la Administración tuvo como no registrado los saldos iniciales en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, al no haberse cumplido con la formalidad exigida en la anotada Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, por lo que señaló que se configuró la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175 del citado código, agregando que la presentación previa del registro en forma física no enerva la obligación de llevarlo conforme a las disposiciones aplicables al sistema electrónico, ni exime del cumplimiento de las formalidades exigidas.

Que asimismo, la Administración indicó que las alegaciones referidas a la ausencia de intención de ocultar información y a errores en la configuración del software no desvirtúan la comisión de la infracción, en tanto, conforme al artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinan de manera objetiva. Asimismo, señaló que al no haber realizado la subsanación correspondiente no le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad, establecido en la Resolución de Superintendencia N° 226-2019/SUNAT.

Que al respecto, se advierte del Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico¹⁶, que la recurrente no procedió a registrar los saldos iniciales correspondientes al ejercicio 2018, incumpléndose de esa manera con efectuar dicha anotación dentro de los plazos máximos de atrasos previstos para el llevado del anotado registro, hecho que es aceptado por aquella, de conformidad con lo desarrollado precedentemente. En tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no tuvo intención de omitir el registro de los saldos iniciales en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, señalando que en una fiscalización previa, realizada en el año 2018, ya había proporcionado el Registro de Inventario Permanente Valorizado con la anotación de los saldos iniciales, cabe indicar que la presentación de dicho registro en forma física no enerva la obligación de llevarlo de manera electrónica conforme a las disposiciones vigentes, una vez que optó por su afiliación al Sistema de Libros Electrónicos, por lo que lo alegado en este extremo no

¹⁶ Documento contenido en el CD que obra a foja (545).



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

desvirtúa la infracción imputada.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto que la omisión advertida por la Administración se habría originado por una falla en la configuración del software del libro PLE que no arrastró los saldos iniciales en la presentación efectuada el 24 de diciembre de 2021, cabe precisar que dicho argumento no constituye causa que justifique el incumplimiento de las obligaciones formales a su cargo, siendo responsabilidad de los contribuyentes asegurar el correcto registro de la información en los libros y registros que se encuentren obligados a llevar, por lo que lo alegado carece de sustento.

Resolución de Multa Nº 117

Que la Resolución de Multa Nº 117 (fojas 510 a 512) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario.

Que conforme con el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, constituye infracción llevar los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que según el numeral 4 del artículo 87 del citado código los administrados deberán 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.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente según su Comprobante de Información Registrada (foja 650), la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 será sancionada con una multa ascendente a 0,3% de los Ingresos Netos, la que de conformidad con la Nota 11 no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que inciso b) del artículo 180 del mencionado código prescribe que las multas se podrán determinar en función a IN, que equivalen 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, siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, y si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, señala que la multa aplicable por haber incurrido en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, en el caso de la subsanación inducida, será rebajada en 80% si se paga la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, precisando que la subsanación en el caso del numeral 2, se realizará rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, establece que los deudores tributarios



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a lo siguiente: Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1,500 UIT del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos (inciso a); cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores o iguales a 500 UIT y menores o iguales a 1,500 UIT del ejercicio en curso, sólo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas (inciso b); y que tratándose de deudores tributarios comprendidos en los incisos a) y b), adicionalmente deberán realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio (inciso d).

Que el referido artículo agrega que en todos los casos en que los deudores tributarios practiquen inventarios físicos de sus existencias, los resultados de dichos inventarios deberán ser refrendados por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por el representante legal.

Que mediante el Punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 073 (foja 146), la Administración solicitó a la recurrente proporcionar la documentación donde conste el inventario físico realizado de sus existencias, refrendado por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por su representante legal, ello en virtud del inciso d) del artículo 35 de del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 073 (foja 206), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito electrónico el cual contenía el Control de Inventario realizado al 31 de diciembre de 2018, sin embargo, este solo se encontraba refrendado por la Sra. Elizabeth Y. Altuna Alva, quien ostentaba el cargo de representante legal, por lo que concluyó que dicho registro contable fue exhibido sin cumplir con las formas y condiciones establecidas, incurriendo así en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario.

Que en el Punto 01 del Anexo al Requerimiento N° 212 (foja 214), la Administración señaló que conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 073, la recurrente incurrió en la infracción antes señalada, por lo que le solicitó la subsanación correspondiente a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que mediante el Punto 01 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 212 (foja 289), la Administración dejó constancia que la recurrente subsanó la infracción cometida, sin embargo, no efectuó el pago de la multa rebajada, por lo que únicamente le correspondía acceder a la rebaja de 50% prevista en el régimen de gradualidad.

Que en ese sentido, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario y que el importe de la multa fue calculado considerando el porcentaje de rebaja de 50% previsto en el régimen de gradualidad, lo que se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que no habría incurrido en la aludida infracción por cuanto la firma consignada en el inventario físico del ejercicio 2018 correspondía a la representante legal, quien a su vez asumía la responsabilidad de su ejecución, y que la señora solo brindaba apoyo, cabe señalar que, conforme a lo dispuesto en el inciso d) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los resultados del inventario deben ser refrendados por el contador o por la persona responsable de su ejecución, y aprobados por el representante legal; en tal sentido, correspondía a aquella acreditar que la representante legal reunía también la condición de contador o de responsable de la ejecución del inventario, lo cual no ha sido sustentado con elemento alguno, no habiendo presentado documentación que permita verificar dicha calidad, tales como la estructura organizacional u otros documentos que evidencien que asumía dicha función; asimismo, en su propio escrito de subsanación reconoce la intervención de una persona distinta en la realización del inventario, lo que desvirtúa su afirmación, por lo que al no haberse consignado el refrendo correspondiente desde la presentación inicial del documento, se incumplieron las formalidades previstas en la normativa aplicable.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Resolución de Multa Nº

118

Que la Resolución de Multa Nº 118 (fojas 514 a 516) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que el numeral 5 del artículo 177 del citado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 1422, 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 ésta 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 este Tribunal, en las Resoluciones Nº 05319-1-2007 y 00835-10-2012, entre otras, ha señalado que la infracción tipificada por el numeral 5 del citado artículo 177 está referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentren obligados a preparar ante una solicitud de información de la Administración.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente según su Comprobante de Información Registrada (foja 650), contempla que la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los Ingresos Netos, precisándose en la Nota 11 que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los ingresos netos anuales no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, respecto de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del citado código, indica que si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según sea el caso, se aplicará una rebaja del 80% si no se efectúa el pago de la sanción, y de 90% con pago; mientras que si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 50% sin pago y del 70% con pago de la multa.

Que mediante el Punto 5 del Anexo al Requerimiento Nº 073 (foja 147), la Administración indicó que conforme a lo documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, se verificó que dentro de los archivos en Formato XLS que corresponde al Libro de Inventarios y Balances se consignó un importe de S/ 2 381 949,00, por concepto de existencias por recibir, por lo que se le solicitó acreditar dicho importe, siendo que para dicho efecto debía proporcionar un archivo en formato Excel, en el que se consigne como mínimo los siguientes campos: existencia, proveedor, tipo de comprobante de pago, serie, número, cantidad, costo unitario, costo total, CUO del registro de compras donde fue anotado, número correlativo de asiento, en caso corresponda; así como el sustento del ingreso a sus almacenes, proporcionando como mínimo el Registro de Inventario Permanente Valorizado, en donde figuren dichos ingresos.

Que según el Punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 073 (fojas 209 y 210), la Administración dejó constancia de los descargos esgrimidos por la recurrente, señalando que ésta indicó haber presentado el archivo Excel denominado "05_28.xlsx", en el que detalla las existencias por recibir, así como los archivos del Registro de Inventario Permanente Valorizado correspondientes a los periodos de enero, febrero y junio de 2018 y enero de 2019, en los que se consigna el ingreso de mercadería; asimismo, manifestó que dichas existencias por recibir se encontraban vinculadas a operaciones con la empresa ., sustentadas en adelantos de pago y acuerdos comerciales, adjuntando para tal efecto el archivo "05_01-2018.pdf", que contiene copias de facturas relacionadas a dichos adelantos.

Que no obstante, la Administración indicó que el mencionado archivo "05_28.xlsx" sustenta como existencias por recibir un importe distinto al inicialmente declarado, y que si bien los archivos del Registro de Inventario Permanente Valorizado evidencian el ingreso de bienes al almacén, no acreditan el sustento del ingreso correspondiente a las existencias por recibir determinadas conforme a lo solicitado.



Tribunal Fiscal

Nº 04996-11-2026

Que adicionalmente, la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación que respalde los acuerdos comerciales alegados con la empresa, tales como contratos, liquidaciones u otros documentos, por lo que concluyó que no proporcionó la información requerida respecto del sustento de las existencias por recibir, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en el Punto 2 del Anexo al Requerimiento N° 212 (foja 214), la Administración indicó que conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 073, la recurrente incurrió en la infracción antes mencionada, por lo que le solicitó la subsanación correspondiente a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que mediante el Punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 212 (fojas 289 y 290), la Administración dejó constancia que la recurrente subsanó la infracción cometida, sin embargo, no efectuó el pago de la multa rebajada, por lo que únicamente le correspondía acceder a la rebaja de 50% prevista en el régimen de gradualidad.

Que estando a lo expuesto, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario y que el importe de la multa fue calculado considerando el porcentaje de rebaja de 50% previsto en el régimen de gradualidad, lo que se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que habría cumplido con proporcionar la información solicitada por la Administración para sustentar el concepto de "existencias por recibir", y por ende, no habría incurrido en la infracción imputada, cabe indicar que, conforme se aprecia de lo actuado, mediante el Requerimiento N° 073, la Administración le solicitó acreditar dicho concepto proporcionando, entre otros, el detalle en formato Excel y el sustento del ingreso a sus almacenes; no obstante, aquella no cumplió con presentar la información en la forma y condiciones requeridas en dicha oportunidad, configurándose la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario;

Que en tal sentido, si bien la recurrente señala que presentó diversa documentación, tales como archivos Excel, archivos TXT del Registro de Inventario Permanente Valorizado, facturas, cartas notariales, contratos de reconocimiento de deuda y documentación judicial vinculada a la empresa, se advierte que dicha documentación fue presentada con ocasión del Requerimiento N° 212, mediante el cual la Administración le comunicó la referida infracción a fin de que ésta sea subsanada, siendo evaluada para efectos de la aplicación del régimen de gradualidad; por lo que su presentación posterior no enerva la configuración de la infracción, sino que únicamente permitió su subsanación para efectos de la reducción de la sanción, por lo que lo alegado por aquella en ese extremo no resulta atendible.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Vásquez Rosales.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° 361 de 6 de enero de 2023.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
VR/MM/EA/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente