



Firmado Digitalmente por
CAMARENA CARLOS
Dante Alejandro FAU
20131370645 soft
Fecha: 05/12/2023
16:22:13 COT
Motivo: Doy V° B°



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL



Firmado Digitalmente por
OLANO SILVA Zoraida
Alicia FAU 20131370645
soft
Fecha: 04/12/2023
08:39:23 COT
Motivo: Doy V° B°

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI SE INCURRE EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA POR EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO 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 XLSL), TEXTO (TXT) O DBF, O CUANDO NO SE PROPORCIONA COPIA ESCANEADA EN FORMATO PDF (U OTRO QUE SE HAYA INDICADO) DEL ORIGINAL DE LOS CITADOS LIBROS Y/O REGISTROS, SEGÚN LO REQUERIDO POR ESTA.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2023-11 (29-11-2023)

- Correo de fecha 28 de noviembre de 2023 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 9

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo con el numeral 5 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1422¹, constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: “*no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia*”.

En el caso que motiva que se lleve el presente tema a Sala Plena, la Administración requirió al administrado que de llevar la contabilidad en sistema computarizado, proporcione una copia de la base de datos en formato Excel (xls o xlsx) o texto (txt²), de diversos libros y registros así como copias escaneadas en formato PDF del original de dichos libros (de los folios referidos a la legalización y operaciones del periodo fiscalizado). En efecto, en diversos procedimientos de fiscalización se aprecia que la Administración Tributaria requiere copias de dichas bases de datos en los formatos indicados o en formato dbf³, así como copias de libros y registros contables provenientes de un procedimiento de escaneo.

En relación con la citada omisión, se ha detectado una dualidad de criterio pues, según una primera interpretación, se incurre en dicha infracción al no haberse proporcionado lo requerido,

¹ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

² Extensión que se refiere a un archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

³ Extensión que se refiere a archivos de base de datos.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

mientras que, conforme con la segunda, no se incurre en la anotada infracción al considerarse que la omisión no está referida a información y documentación que el administrado esté obligado a preparar ante el requerimiento de la Administración, sino a documentación que debe llevar y mantener.

Amerita llevar el presente tema a Sala Plena, a fin de que se determine si se incurre o no en el referido tipo infractor, en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, conforme con el cual:

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

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.

III. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

IV. PROPUESTAS

4.1 MARCO NORMATIVO

El segundo párrafo del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, la Administración goza de las facultades discrecionales mencionadas en dicho artículo.

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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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

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

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

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

El artículo 87 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1315⁴, dispone que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

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

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

⁴ Publicado el 31 diciembre 2016.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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

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

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

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

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

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

Así, el numeral 5 del artículo 177 del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1422⁵, señala que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: “*no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia*”.

⁵ Publicado el 13 de setiembre de 2018.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Considerando este marco normativo, resulta necesario determinar si se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (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.

4.2 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

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 (txt⁸) o dbf⁹, 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.

FUNDAMENTO A¹⁰

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 General¹¹, *“solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía...”*.

Sobre la aplicación de estos y otros principios, el Tribunal Constitucional ha indicado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales¹².

Así, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria¹³, se ha indicado que ello implicará que cuando la

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

⁹ Extensión de archivo de base de datos.

¹⁰ Forma parte del sustento el punto 4.1 anterior “Marco Normativo”.

¹¹ Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el que resulta aplicable conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

¹² En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

¹³ 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*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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 ilícito¹⁴. 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 estricto¹⁵. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho”* (énfasis agregado).

En relación con la interpretación y su resultado RUBIO CORREA explica que la interpretación es estricta *“cuando la conclusión interpretativa final es la que aparece de la aplicación del método literal sin ninguna otra consideración”* mientras que es extensiva *“cuando la conclusión interpretativa final es aquella en la que la norma interpretada se aplica a más casos que los que su tenor literal estricto parecería sugerir. La interpretación extensiva no implica integración jurídica, sino solo una extensión interpretativa de la frontera fáctica a la cual se aplica el supuesto de la norma para permitir que se produzca la necesidad lógico-jurídica de la consecuencia”*

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”.

¹⁴ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.

¹⁵ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

(énfasis agregado)¹⁶. 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"*¹⁷ (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.

En tal sentido, se aprecia que la norma diferencia, por un lado, la acción de exhibir¹⁸, la que implica mostrar algo, de la acción de proporcionar o facilitar la obtención de copias¹⁹, razón

¹⁶ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho, PUCP, 2009, Lima, p. 257.

¹⁷ Véase: *Ibidem.*, p. 238.

¹⁸ 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>

¹⁹ 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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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)²⁰.

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*”²¹. 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 disponer²² 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 finalidad²³). Asimismo, indica que la expresión estar, o hallarse, en disposición alguien o algo implica “*Hallarse apto y listo para algún fin*”²⁴.

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 indique²⁵, la información o documentación necesaria para llevar a cabo su revisión, mientras que los administrados están obligados a facilitarle las labores de fiscalización y determinación, razón por la cual, se han tipificado infracciones en caso de incumplimiento.

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.

²⁰ Así, por ejemplo, la Administración puede requerir que se “exhiba” los originales de libros y registros contables, comprobantes de pago, entre otra documentación que el contribuyente está obligado a llevar o mantener, o puede requerir que se le “proporcione” copia de dichos documentos.

²¹ Al respecto, véase <https://dle.rae.es/proporci%C3%B3n?m=form>.

²² 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.

²³ Véase: <https://dle.rae.es/preparar#CmiVVf0>

²⁴ Véase: <https://dle.rae.es/disposici%C3%B3n?m=form>

²⁵ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

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"*²⁶.

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 encuadradas. 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»"*²⁷.

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 datos²⁸. Posteriormente, debe procederse a la impresión²⁹ en hojas legalizadas³⁰.

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, lo que podría hacerse, por ejemplo, mediante el fotocopiado o procedimientos de escaneo de un libro o registro físico (libro u hojas impresas).

²⁶ 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.

²⁷ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 18.

²⁸ 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#CiiosqO>. 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.

²⁹ Lo que no ocurre si se genera un libro o registro electrónico, caso en el cual, no se procede a la impresión.

³⁰ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

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 documentos³¹.

Cabe indicar que este Tribunal en diversas resoluciones ha señalado que la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración. Al respecto, conforme con lo dispuesto por dicha norma, se considera que la mencionada interpretación no solo está referida a la elaboración de documentación e información que el administrado deba elaborar cuando se le requiera (por ejemplo, un análisis de costos), sino también a la obtención de copias de documentos o información que posea para su posterior presentación o entrega, puesto que en ambos casos ello debe ser proporcionado, esto es, puesto a disposición de la Administración (en la forma y condiciones indicadas por esta) para el cumplimiento de sus fines.

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 si bien los deudores tributarios están obligados a llevar libros y registros contables, no tienen la obligación de llevar o mantener copias de sus bases de datos en los formatos mencionados (Excel, texto, dbf) ni, de ser el caso, copias obtenidas a partir de un escaneo de los originales de los libros y registros físicos, en forma previa a ser requeridos por la Administración, por lo que ello no puede ser considerado como documentación o información

³¹ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

que estos deban llevar o mantener, debiéndose considerar que incluso en algunos casos, la Administración solicita copias haciendo referencia a determinados períodos o folios de los libros y registros, lo que implica necesariamente que ello deba ser preparado según la forma y condiciones indicadas por la Administración para serle entregado.

Es necesario agregar además que independientemente de la forma de llevado de la contabilidad y de la naturaleza física o electrónica de los libros y registros, la Administración debe observar lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, según el cual: *"48.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: 48.1.1 Aquella que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas conferidas por la Ley o que deba poseer en virtud 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 distinto³².

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 (txt³³) o dbf³⁴, 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.

FUNDAMENTO B³⁵

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 General³⁶, *"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..."*.

³² 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.

³³ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

³⁴ Extensión de archivo de base de datos.

³⁵ Forma parte del sustento el punto 4.1 anterior "Marco Normativo".

³⁶ Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el que resulta aplicable conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

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 fundamentales³⁷.

Así, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria³⁸, 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 ilícito³⁹. Por tanto, de conformidad con este principio, la ley debe describir específicamente la conducta o los conceptos jurídicos indeterminados que sirvan de guía para la determinación de las conductas ilícitas tanto para favorecer el conocimiento de la previsibilidad de la acción administrativa por parte del Estado, como para acotar el margen discrecional en asuntos sancionadores de la Administración y concretarlos en los supuestos tasados previamente.

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

Al respecto, en la citada Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, se ha indicado que: *"En esa línea de argumentación, resulta plenamente aplicable el principio "favoralia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda", según el cual, las normas que imponen sanciones deben ser interpretadas de modo estricto"*⁴⁰. 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

³⁷ En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

³⁸ 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"*.

³⁹ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.

⁴⁰ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho" (énfasis agregado).

En relación con la interpretación y su resultado RUBIO CORREA explica que la interpretación es estricta *"cuando la conclusión interpretativa final es la que aparece de la aplicación del método literal sin ninguna otra consideración"* mientras que es extensiva *"cuando la conclusión interpretativa final es aquella en la que la norma interpretada se aplica a más casos que los que su tenor literal estricto parecería sugerir. La interpretación extensiva no implica integración jurídica, sino solo una extensión interpretativa de la frontera fáctica a la cual se aplica el supuesto de la norma para permitir que se produzca la necesidad lógico-jurídica de la consecuencia"* (énfasis agregado)⁴¹. 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"*⁴² (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

⁴¹ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho, PUCP, 2009, Lima, p. 257.

⁴² Véase: *Ibidem.*, p. 238.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

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

En tal sentido, se aprecia que la norma diferencia, por un lado, la acción de exhibir⁴³, la que implica mostrar algo, de la acción de proporcionar o facilitar la obtención de copias⁴⁴, 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*"⁴⁵. 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 disponer⁴⁶ 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 finalidad⁴⁷). Asimismo, indica que la expresión estar, o hallarse, en disposición alguien o algo implica "*Hallarse apto y listo para algún fin*"⁴⁸.

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

⁴³ 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>

⁴⁴ 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.

⁴⁵ Al respecto, véase <https://dle.rae.es/proporci%C3%B3n?m=form>.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ Véase: <https://dle.rae.es/preparar#CmiVVf0>

⁴⁸ Véase: <https://dle.rae.es/disposici%C3%B3n?m=form>



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

indique⁴⁹, la información o documentación necesaria para llevar a cabo su revisión, mientras que los administrados están obligados a facilitarle las labores de fiscalización y determinación, razón por la cual, se han tipificado infracciones en caso de incumplimiento.

Así, en el caso de libros y registros contables, DURÁN ROJO explica que *“para efectos tributarios, los libros contables sirven fundamentalmente para poder realizar controles o facilitar la fiscalización respecto de puntos concretos de las disposiciones y operatividad tributarias”*⁵⁰.

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»*⁵¹.

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 datos⁵². Posteriormente, debe procederse a la impresión⁵³ en hojas legalizadas⁵⁴.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ 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.

⁵¹ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 18.

⁵² 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#Cii0sqO>. 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.

⁵³ Lo que no ocurre si se genera un libro o registro electrónico, caso en el cual, no se procede a la impresión.

⁵⁴ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

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, 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 documentos⁵⁵.

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,

⁵⁵ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, de acuerdo con lo establecido por los artículos 62 y 87 del Código Tributario.

Es necesario agregar además que independientemente de la forma de llevado de la contabilidad y de la naturaleza física o electrónica de los libros y registros, la Administración debe observar lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, según el cual: *"48.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: 48.1.1 Aquella que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas conferidas por la Ley o que deba poseer en virtud 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 distinto⁵⁶.

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 (txt⁵⁷) o dbf⁵⁸, 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.

4.3 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN:

No 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 (txt⁵⁹) o dbf⁶⁰, 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.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁵⁸ Extensión de archivo de base de datos.

⁵⁹ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁶⁰ Extensión de archivo de base de datos.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

FUNDAMENTO⁶¹:

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 General⁶², *“solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía...”*.

Sobre la aplicación de estos y otros principios, el Tribunal Constitucional ha indicado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales⁶³.

Así, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal N° 01608-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria⁶⁴, 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 ilícito⁶⁵. 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.

⁶¹ Forma parte del sustento el punto 4.1 anterior “Marco Normativo”.

⁶² Aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el que resulta aplicable conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

⁶³ En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

⁶⁴ 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”*.

⁶⁵ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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 estricto⁶⁶. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho” (énfasis agregado).*

En relación con la interpretación y su resultado RUBIO CORREA explica que la interpretación es estricta *“cuando la conclusión interpretativa final es la que aparece de la aplicación del método literal sin ninguna otra consideración”* mientras que es extensiva *“cuando la conclusión interpretativa final es aquella en la que la norma interpretada se aplica a más casos que los que su tenor literal estricto parecería sugerir. La interpretación extensiva no implica integración jurídica, sino solo una extensión interpretativa de la frontera fáctica a la cual se aplica el supuesto de la norma para permitir que se produzca la necesidad lógico-jurídica de la consecuencia”* (énfasis agregado)⁶⁷. 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”*.

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

⁶⁶ 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.

⁶⁷ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, PUCP, 2009, Lima, p. 257.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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 reiterar que el numeral 4 del artículo 87 del citado código prevé la obligación de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos normativamente o los sistemas o programas computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando en estos las actividades u operaciones pertinentes, mientras que el numeral 7 dispone la obligación de almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros.

Ahora bien, 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, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas; y 2. “Proporcionar” datos para conocer programas y archivos en medios magnéticos y “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.

En tal sentido, la indicada norma diferencia, por un lado, la acción de exhibir⁶⁸, la que denota mostrar algo, de la acción de proporcionar o facilitar la obtención de copias⁶⁹, 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).

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*”⁷⁰. Esto es, no tiene relación con las omisiones tipificadas como infracciones.

⁶⁸ 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>

⁶⁹ 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.

⁷⁰ Al respecto, véase <https://dle.rae.es/proporci%C3%B3n?m=form>.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

Por su parte, en cuanto a las acepciones: "Poner en aptitud o disposición las cosas, a fin de conseguir lo que se desea" y "Poner a disposición de alguien lo que necesita o le conviene" se observa que "disponer"⁷¹ 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 finalidad⁷²).

De estas acepciones se aprecia que disponer implica una acción por parte de alguien dirigida ya sea a poner algo en orden o en una situación conveniente o hacer algo con una finalidad o mandar aquello que ha de hacerse.

Conforme con este significado, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en reiteradas resoluciones⁷³, la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario se encuentra relacionada, entre otros, con el incumplimiento de presentar o proporcionar información que la Administración pudiera solicitar, lo que se encuentra referido a casos tales como elaborar una lista de proveedores, un análisis de costo, etc, lo que debe hacerse en la forma y condiciones que esta indique⁷⁴. Esto es, se trata de proporcionar documentación e información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar o elaborar ante una solicitud de aquella y no a documentación o información que se encuentran obligados a llevar o mantener, como es el caso de los libros y registros contables.

Lo indicado guarda relación con lo anteriormente señalado, puesto que "proporcionar" significa poner a disposición de alguien lo que necesita y, a su vez, disponer implica un "hacer" algo con una finalidad o mandar aquello que "ha de hacerse" o poner algo en orden o en una situación conveniente. En tal sentido, cuando la Administración Tributaria requiere que se le presente o proporcione información o documentación en la forma y condiciones que ella establece, las infracciones tipificadas por el numeral 5) del artículo 177 se configurarán cuando para la entrega de lo requerido el administrado debe "hacer" algo o mandar aquello que "ha de hacerse" (como por ejemplo, ordenar al área correspondiente la elaboración de un análisis de costos con el que previamente no se contaba) o poner algo en orden o en situación conveniente (por ejemplo, elaborar un listado de clientes ordenados según un criterio de monto de compras a efecto de sus análisis). En efecto, estas acciones, al estar referidas a un "hacer algo" o a aquello que "ha de hacerse" denotan la elaboración de algo con que previamente no se contaba, lo que se explica porque no había obligación de contar con ello.

⁷¹ 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.

⁷² Véase: <https://dle.rae.es/preparar#CmiVVf0>

⁷³ Este criterio de apreciación recogido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas desde 1998, tal como la RTF N° 15-4-98 y en la actualidad, en Resoluciones como las N° 11395-4-2021, 10852-9-2021, 09478-8-2021, 09376-3-2021, entre otras.

⁷⁴ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

En tal sentido, considerando que conforme con el citado artículo 87 está prevista la obligación de llevar libros y registros contables o los sistemas o programas computarizados de contabilidad que los sustituyan (numeral 4), así como la obligación de almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros (numeral 7), cuando se requiere una copia de estos, ello no implica un “hacer” algo o “mandar lo que ha de hacerse”, esto es, la elaboración de documentación o información a pedido de la Administración, sino que se trata únicamente de la obtención de una reproducción idéntica del original de los libros y registros que está obligado a llevar y mantener el administrado.

Al respecto, en relación con tales libros y registros, 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”*⁷⁵.

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 encuadradas. 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»”*⁷⁶.

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 datos⁷⁷. Posteriormente,

⁷⁵ 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.

⁷⁶ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 18.

⁷⁷ 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#CiiosqQ>
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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

debe procederse a la impresión⁷⁸ en hojas legalizadas⁷⁹.

En tal sentido, si el libro o registro es físico, la reproducción del original que está obligado a llevar el administrado se obtendrá, por ejemplo, mediante el fotocopiado o escaneo de todo o parte de este, conforme lo indique la Administración, para que el resultado de dicha reproducción, sea presentado o entregado a esta (y no meramente exhibido o mostrado). Por su parte, si la contabilidad es computarizada, el administrado está obligado, entre otros, a mantener la información registrada en el software contable, esto es, en la base de datos, por lo que al requerirse una copia de esta, se está solicitando una reproducción de la información que está obligado a mantener, para ser entregada a la Administración, esto es, se trata de información con la que ya debe contar el administrado. Como se aprecia en ambos casos, no se está elaborando algo nuevo sino que dicho libro o registro es algo que el administrado ya debía llevar y mantener y de lo cual únicamente se debe obtener una reproducción exacta para su entrega. Por consiguiente, en estos supuestos, de incumplirse lo requerido, no se configura la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del citado código⁸⁰.

Es necesario agregar además que independientemente de la forma de llevado de la contabilidad y de la naturaleza física o electrónica de los libros y registros, la Administración debe observar lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, según el cual: *“48.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: 48.1.1 Aquella que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas conferidas por la Ley o que deba poseer en virtud 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 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 distinto⁸¹.

Por lo expuesto, se concluye que no 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

⁷⁸ Lo que no ocurre si se genera un libro o registro electrónico, caso en el cual, no se procede a la impresión.

⁷⁹ 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.

⁸⁰ Similar conclusión se aplica si es que la Administración requiere que se le proporcione el original de libros o registros contables, comprobantes de pago, entre otros documentos que el contribuyente está obligado a llevar o mantener puesto que en dicho caso tampoco se prepara algo a partir del requerimiento que efectúa la Administración.

⁸¹ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt⁸²) o dbf⁸³, 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.

V. PROPUESTAS A VOTAR

PROPUESTA 1

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 (txt⁸⁴) o dbf⁸⁵, 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.

PROPUESTA 2

No 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 (txt⁸⁶) o dbf⁸⁷, 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.

⁸² Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁸³ Extensión de archivo de base de datos.

⁸⁴ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁸⁵ Extensión de archivo de base de datos.

⁸⁶ Extensión de archivo de texto sencillo o texto sin formato (también llamado texto plano o texto simple).

⁸⁷ Extensión de archivo de base de datos.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

ANEXO I

ANTEDECENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Norma VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.

Artículo 62.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.

c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

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 tres (3) días hábiles.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:

a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.

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

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.”

Artículo 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS⁸⁸

“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben: (...)

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

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones,

⁸⁸ Modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1315, publicado el 31 diciembre 2016 y antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1523, publicado el 18 febrero 2022.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

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

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

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

Artículo 164.- CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

“Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.”

Artículo 171.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

“La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

Artículo 177.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA

“Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: (...)

5. 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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

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”⁸⁹.

⁸⁹ Modificado por Decreto Legislativo N° 1422, publicado el 13 septiembre 2018.





MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

ANEXO II

ANTEDECENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE SE INCURRE EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO⁹⁰

RTF N° 01717-3-2018 (02-03-2018)

“Que mediante el Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que proporcione en medios magnéticos (CD o similar) copia fiel de los archivos que contengan la base de datos de la información consignada en los Libros Diario y Mayor, entre otros, información que debía ser proporcionada en archivos de formato excel (...); siendo que en el resultado del citado requerimiento, cerrado en dicha fecha, se dejó constancia, entre otros, que la recurrente no proporcionó lo antes solicitado, por lo que se le comunicó sobre la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario (...).”

Que de lo expuesto, se observa que la recurrente incurrió en la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177° del referido código.”

RTF N° 02827-10-2019 (22-03-2019)

“Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara, entre otros, un CD-R conteniendo la base de datos de los Libros Diario y Mayor en extensión “.DBF”, de acuerdo con las especificaciones señaladas en dicho requerimiento, la cual debía ser extraída de las bases de datos originales almacenadas en sus soportes informáticos (...)

Que en el Punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (...), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que en el rubro “Observaciones” le comunicó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (...)

Que toda vez que al cierre del Requerimiento N° (...), la recurrente no cumplió con proporcionar el CD-R conteniendo la base de datos de los Libros Diario y Mayor en extensión “.DBF”, de acuerdo con las especificaciones señaladas en dicho requerimiento, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (...).”

RTF N° 08044-1-2019 (06-09-2019)

“Que mediante Carta N° (...) y Requerimiento N° (...), la Administración (...) solicitó la presentación de diversa documentación relacionada a dicho tributo y periodo, tales como base de datos contenida en un medio magnético respecto de sus libros Caja y Bancos, Diario o Diario de Formato Simplificado, Mayor; entre otros, y proporcionar por escrito la relación de los préstamos de dinero otorgados a los socios, asociados, titulares y demás integrantes de la

⁹⁰ Énfasis agregados.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

persona jurídica, y exhibir los contratos de préstamos suscritos, según el inciso f) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, documentación que debía ser presentada en su domicilio fiscal el 3 de mayo de 2018. (...).

(...) toda vez que la recurrente fue debidamente requerida por la Administración a efecto que proporcionara la base de datos de sus libros contables, lo que no fue cumplido, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento (...), se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, al no haber cumplido la recurrente con proporcionar la información solicitada por la Administración en la forma, plazos y condiciones establecidas por aquélla."

RTF N° 03632-4-2021 (23-04-2021)

"Que la Resolución de Multa (...), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, conforme con el Resultado del Requerimiento N° (...), al no haber la recurrente proporcionado la base de datos de su Libro de Inventarios y Balances. (...)

Que de autos se tiene que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con proporcionar copia de la base de datos de, entre otros, su Libro de Inventarios y Balances.

Que conforme se aprecia del punto 4 al Resultado del Requerimiento N° (...), la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó lo solicitado, advirtiendo la configuración de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. (...)

Que en el presente caso se advierte que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0221190000013, por lo que se configuró la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario; en ese sentido, procede confirmar la resolución apelada en dicho extremo⁹¹.

RTF N° 09141-2-2021 (15-10-2021)

"Que mediante los puntos 5 y 6 del Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que si llevaba la contabilidad en sistema computarizado, proporcionara una copia de la base de datos, en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato excel o texto, de los Libros y/o Registros solicitados (Libro Caja y Bancos, Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, entre otros) y en caso de llevarlos de manera electrónica proporcionara los archivos en formato txt, sin embargo, aquella no cumplió con lo solicitado, según se dejó constancia en el resultado de requerimiento en mención (...), por tanto, incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario (...).

Que atendiendo a que la multa ha sido determinada de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo".

⁹¹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 11803-4-2019, 03288-4-2018 y 09543-4-2016.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

RTF N° 10853-9-2021 (10.12.2021)

“Que mediante el Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que, entre otra documentación, proporcionara copias escaneadas en archivo PDF de los cinco (5) comprobantes de pago de ventas por cada mes de las operaciones que sustentaran los mayores importes del débito fiscal declarado, de los cinco (5) comprobantes de pago de compras por cada mes de las operaciones que sustentaran los mayores importes del crédito fiscal declarado, de los folios del Registro de Ventas y Registro de Compras donde se encuentren anotados dichas operaciones, y de los folios referidos a su legalización, correspondientes a las operaciones de los meses de enero a julio de 2019 (...).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (...), la Administración dejó constancia que la recurrente (...) no proporcionó los folios referidos a la legalización, por lo que no se podía validar los documentos proporcionados, y al no haber presentado lo solicitado, no subsanó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que por tanto, al verificarse en autos que la recurrente no cumplió con proporcionar la documentación solicitada, se advierte que esta incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario”.

RTF N° 01993-5-2022 (17-03-2022)

“Que mediante los Puntos 6 y 7 del Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que si llevaba la contabilidad en sistema computarizado, proporcionara una copia de la base de datos, en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato excel o texto, de los Libros y/o Registros solicitados (Libro Caja y Bancos, Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, entre otros) y en caso de llevarlos de manera electrónica, proporcionara los archivos en formato txt, sin embargo, aquella no cumplió con lo solicitado, según se dejó constancia en el resultado de requerimiento en mención (...), por tanto, incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° (...), la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara la mencionada información (...), dejándose constancia en su resultado (...), que la recurrente no proporcionó la información requerida, a excepción de los archivos en formato TXT en dispositivo de almacenamiento por los registros de compra y de ventas llevados de manera electrónica, por lo que al no haber subsanado la referida infracción no le correspondía la aplicación de rebaja o gradualidad alguna.

Que de autos, no se aprecia que la recurrente hubiese proporcionado la información solicitada, a pesar que fue requerida para ello, por lo que ha quedado acreditado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario”.

RTF N° 03111-9-2022 (03-05-2022)

“(…) en los puntos 1.1 y 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento de Información N° 0222200002194 (...), la Administración señaló, entre otros, que la recurrente no proporcionó en medio magnético (USB) archivos en formato Excel el Libro Caja y Bancos, el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo ni el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas requeridos, y que por ello incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (...)



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Que conforme con lo expuesto, se aprecia que la recurrente no cumplió con proporcionar lo solicitado por la Administración (...), y toda vez que la solicitud de dicha información por parte de la Administración se enmarca en el ejercicio de su facultad de fiscalización prevista por el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, y que la recurrente se encontraba en la obligación de cumplir con lo solicitado en virtud de lo dispuesto por los numerales 5 y 6 del artículo 87 del mismo cuerpo legal, glosados precedentemente, se encuentra acreditado en autos que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.”

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE NO SE INCURRE EN LA INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO⁹²

RTF N° 00176-2-2021 (08.01.2021)

“Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (...) la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara copia de la base de datos, en dispositivos de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt), de los Libros y/o Registros solicitados, dejando constancia en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente no proporcionó lo solicitado (...).

Que como se aprecia, el anotado valor se sustenta en el incumplimiento de la presentación de la documentación solicitada mediante Requerimiento N° (...), no obstante, ello no se encuentra tipificado como infracción en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, puesto que este hace referencia a información que se debe preparar ante una solicitud de la Administración, según el criterio señalado en las Resoluciones N° 01326-8-2012 y N° 12189-3-2009 antes citadas, en consecuencia, al no resultar acreditado que hubiera incurrido en la comisión de dicha infracción, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa (...).”

RTF N° 08418-8-2021 (24.09.2021)

“Que mediante el Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara, entre otros, copia de la base de datos de su contabilidad, en caso la llevara en sistema computarizado y los archivos en formato texto (txt) de los libros y registros solicitados, en caso los llevara de manera electrónica, precisándose que debía cumplir con lo solicitado el 4 de diciembre de 2019 en el domicilio de la recurrente, siendo que en el resultado de dicho requerimiento (...), indicó que aquella no cumplió con lo requerido.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que le proporcionara en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) copia de la base de datos de diversos libros y/o registros contables lo que no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentar dichos libros y registros en el formato indicado no es una conducta que origine la comisión de la infracción prevista por el citado numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario¹⁹.

⁹² Énfasis agregados.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Que en tal sentido no está acreditada la infracción imputada por lo que corresponde revocar la apelada en este punto y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° (...).”

RTF N° 00759-4-2022 (27.01.2022)

“Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con proporcionar copia de la base de datos de sus libros y/o registros contables en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt).

Que conforme se aprecia del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (...), la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó lo solicitado, advirtiendo la configuración de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. (...)

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que le proporcionara en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) copia de la base de datos de diversos libros y/o registros contables lo que no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentar dichos libros y registros en el formato indicado no es una conducta que origine la comisión de la infracción prevista por el citado numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario⁹³.

Que en tal sentido, dado que en autos no se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se imputa a la recurrente, procede revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° (...), al no encontrarse arreglada a ley”.

RTF N° 04521-1-2022 (21.06.2022)

“Que mediante los puntos 7 y 8 del Requerimiento N° (...) la Administración solicitó a la recurrente proporcionar, entre otros, copias escaneadas en archivo PDF del original de Libro Caja y Bancos, Libros Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor y de Inventarios y Balances (de los folios referidos a la legalización y de aquellos donde se encuentren anotados y sustentado lo explicado en el punto 1) y copia de la base de datos, en formato Excel (xls oxlsx) o (txt), de los Libros y/o Registros solicitados, si lleva la contabilidad en sistema computarizado, siendo que la referida información debía ser presentada a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT el 9 de agosto de 2021.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (...), la Administración dejó constancia que (...) en cuanto a lo solicitado en el punto 7 que «El contribuyente no proporcionó las hojas legalizadas correspondientes a la anotación de las operaciones que sustenten lo explicado en el punto 1, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario ...» y en cuanto a lo solicitado en el punto 8 que «El contribuyente proporcionó archivos en Excel señalando que corresponde a la base de datos de los Libros Caja y Bancos y Libro Diario por los periodos fiscalizados en formato Excel [...]. El contribuyente no proporciona el Libro Mayor por los periodos fiscalizados, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario ...».

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (...) la Administración reiteró a la recurrente la presentación de la documentación correspondiente a las copias escaneadas en

⁹³ Criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01059-4-2019, 16311-8-2013, 10390-8-2016 y 11803-4-2019, entre otras.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

archivo PDF del original de Libro Caja y Bancos, Libros Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor y de Inventarios y Balances (de los folios referidos a la legalización y de aquellos donde se encuentren anotados y sustentado lo explicado en el punto 1 del Requerimiento N° (...) así como de la copia de la base de datos, en formato Excel (xls oxlsx) o (txt), de los Libros y/o Registros solicitados, si lleva la contabilidad en sistema computarizado, lo que debía ser presentado a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT el 9 de setiembre de 2021.

Que consta en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (...) que la recurrente no cumplió con proporcionar las copias escaneadas en archivo PDF del original de Libro Caja y Bancos, Libros Diario y Libro Mayor por los periodos fiscalizados y que presentó la base datos en formato Excel del Libro de Inventarios y Balances y del Libro Mayor por los periodos fiscalizados, empero que no podía validar dicha información toda vez que la recurrente no presentó las copias escaneadas de las hojas legalizadas correspondientes a los periodos fiscalizados, dejando constancia la Administración que al no haber proporcionado lo solicitado la recurrente no subsanó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que conforme a lo detallado precedentemente, se tiene que la Administración ha concluido que el precitado incumplimiento supone la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, no obstante se debe tener en cuenta que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 1326-8-2012 y 12189-3-2009, entre otras, que la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, se atribuye ante el incumplimiento de proporcionar información y documentación que el contribuyente se encuentre obligado a preparar ante una solicitud de la Administración, como lista de proveedores, análisis de costos, etc., lo que no se verifica en el caso de la no presentación de las copias escaneadas en archivo PDF del original de Libro Caja y Bancos, Libros Diario y Libro Mayor por los periodos fiscalizados ni de la no presentación de la copia de la base de datos del Libro Mayor de los periodos fiscalizados, habida cuenta que estos constituyen los libros y registros que la recurrente se encontraba obligada a tener y proporcionar ante el requerimiento de la Administración, conforme a lo establecido por el literal a) del numeral 1 del artículo 62 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual aquella podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, no apreciándose del tenor del requerimiento emitido la solicitud de información que la recurrente debiera preparar”.

RTF N° 04741-10-2022 (01.07.2022)

“Que además, conforme al criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 16311-8-2013, 10390-8-2016, 01059-4-2019, 07513-10-2021 y 11451-1-2021, entre otras, la solicitud de proporcionar en un dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) copia de la base de datos de diversos libros y/o registros contables no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentar dichos libros y registros en el formato indicado no es una conducta que origine la comisión de la infracción prevista por el citado numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.(...

Que en el caso de autos, se aprecia que mediante el Requerimiento N° (...), la Administración solicitó a la recurrente proporcionar, entre otros : 6) Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor, Libro Caja y Bancos y Libro de Inventarios y Balances d, de



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

corresponder (7) Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras, en caso de llevar el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras de manera electrónica (SLE-PORTAL) de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 066-2013/SUNAT y normas modificatorias, hacer caso omiso al presente punto, y (8) Si lleva la contabilidad en sistema computarizado, se requiere proporcione una copia de la base de datos, en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) de los Libros y/o Registros solicitados, fijando la presentación para el 26 de octubre de 2020. Sin embargo, según se dejó constancia en el resultado de requerimiento (foja 1890), aquella no proporcionó lo solicitado, por lo que la Administración concluyó que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.(...)

Que según se dejó constancia en el Resultado de Requerimiento N° (...), la recurrente no subsanó la infracción incurrida, toda vez que no proporcionó copia de la base de datos en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) del Libro Diario, Libro Mayor, y Libro de Inventarios y Balances, en el plazo otorgado, por lo tanto, concluyó que no le era aplicable el Régimen de Gradualidad respecto a la infracción incurrida.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que le proporcionara en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt) copia de la base de datos de diversos libros y/o registros contables lo que de acuerdo a los criterios jurisprudenciales antes citados no califica como información o documentación que la recurrente debía preparar o elaborar, sino que debía llevar o mantener, por lo que la omisión de presentar dichos libros y registros en el formato indicado no es una conducta que origine la comisión de la infracción prevista por el citado numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario".

