



Tribunal Fiscal

N° 05001-11-2026

EXPEDIENTE N° : 14086-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Ucayali
FECHA : Lima, 22 de mayo de 2026

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución N° 825 de 25 de julio de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° 499 y 500, emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, y las Resoluciones de Multa N° 735 a 738, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el procedimiento de fiscalización es nulo, al habersele solicitado información con Requerimiento N° 817, notificado luego de vencido el plazo de la fiscalización parcial (6 meses), no habiéndose generado ninguna causal de suspensión, ya que cumplió con presentar toda la información que le fue solicitada mediante un requerimiento previo, esto es, el Requerimiento N° 561, y cita el criterio de la Resolución N° 03646-5-2020 y el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario para acotar que se ha vulnerado el procedimiento legal establecido.

Que refiere que los Resultados de los Requerimientos N° 817 y 814 se encuentran viciados de nulidad, ya que el auditor no ha verificado debidamente los hechos del caso ni ha valorado los medios probatorios presentados para desvirtuar las diferencias detectadas por concepto de costo de ventas, vulnerándose así los principios de verdad material e impulso de oficio, más aún cuando solo se le otorgó un plazo de dos días para dar respuesta a dichos requerimientos, lo que transgrede su derecho a un debido procedimiento.

Que menciona que los valores impugnados son nulos, al no emitírsele un requerimiento al amparo del artículo 75 del Código Tributario, a efectos que se le otorgue un plazo no menor de 3 días hábiles para exponer sus observaciones a los resultados de los requerimientos que sustentan los valores impugnados, más aún si se le otorgó escasos días para la atención de tales requerimientos, lo que evidencia una transgresión a su derecho a ser oído y cita la sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC y el criterio de la Resolución N° 11979-2-2007.

Que indica que las diferencias al costo de ventas que han sido reparadas no son tales, ya que de la revisión de su Registro de Inventario Permanente Valorizado es posible advertir que dichas inconsistencias se deben a un error de carga del archivo TXT, presentado a la Administración en atención al Requerimiento N° 561.

Que afirma que la Administración no puede formular un reparo en base a meras suposiciones o presunciones, sino que debió conducir el procedimiento para buscar la verdad material, así como probar sus afirmaciones y sustentar las razones por las cuales desconoció los argumentos y los medios probatorios presentados, y no limitarse a solicitar información y a señalar que esta no es concluyente para desvirtuar las diferencias observadas, ya que tal circunstancia evidencia que no valoró debidamente los medios probatorios que fueron presentados, y cita los criterios de las Resoluciones N° 06436-5-2005 y 03809-8-2017.





Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que respecto a las resoluciones de multa emitidas por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, alega que estas deben dejarse sin efecto, ya que ha cumplido con presentar la información que le fue solicitada y observando los plazos, la forma y las condiciones que estableció la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que producto de los procedimientos de fiscalización parcial practicados a la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, reparó la determinación del citado tributo y ejercicios por diferencia en la determinación del costo de ventas y por costo de ventas no sustentado, respectivamente; además, sancionó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que con Cartas Nº 0-01-SUNAT y 10-01-SUNAT (fojas 905 y 2955) y Requerimientos Nº 033 y 058 (fojas 900, 901, 2950 y 2951), la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, señalando como elemento(s) del tributo a fiscalizar el costo de ventas¹ y los gastos y como aspectos contenidos en cada uno de dichos elementos, todos los aspectos.

Que como resultado de los referidos procedimientos de fiscalización, la Administración reparó el citado tributo y ejercicios por diferencia en la determinación del costo de ventas (o costo de ventas no sustentado) y, a su vez, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (fojas 3016 a 3031 y 3094 a 3101).

Que en tal sentido, la controversia se circunscribe en determinar si los citados valores se encuentran arreglados a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad deducida por la recurrente.

Nulidad

Que la recurrente deduce la nulidad por lo siguiente: i) Exceso del plazo de fiscalización parcial cuando se le emitió el Requerimiento Nº 817, ii) De los Resultados de los Requerimientos Nº 817 y 814, por considerar que se emitieron sin verificarse los hechos del caso ni haberse valorado los medios probatorios presentados y porque no se le otorgó un mayor plazo para su atención, iii) De los valores impugnados, al no habersele emitido un requerimiento al amparo del artículo 75 del Código Tributario, con el fin que se le otorgue un plazo no menor de 3 días hábiles para exponer sus observaciones a los resultados de los requerimientos previos que le fueron notificados.

- Del plazo de fiscalización parcial

Que de conformidad con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que asimismo, el citado artículo establece que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión, y b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo. Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de 6 meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de 1 año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

¹ En el caso del ejercicio 2017 el elemento a fiscalizar solo está referido al costo de ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que el numeral 1 del artículo 62-A del referido código señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en el plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del mencionado código establecen que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar y que el vencimiento de tal plazo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información que la solicitada en el plazo a que se refiere dicho artículo, sin perjuicio que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que el numeral 6 del anotado artículo 62-A señala que el plazo se suspende: a) Durante la tramitación de las pericias; b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita; c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades; d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria; e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario; f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización; y, g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

Que según el artículo 75 del aludido código, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que por su parte, el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, preceptúa que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento, y de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que según el artículo 2 del citado reglamento, modificado por Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, que deberán contener los siguientes datos mínimos: nombre o razón social del sujeto fiscalizado, domicilio fiscal, de corresponder, RUC, número del documento, fecha, el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, el objeto o contenido del documento y la firma y nombre del trabajador de la SUNAT competente.

Que el primer párrafo del artículo 14 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, señala que la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión, así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de 6 meses, 1 año o 2 años, a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario, salvo cuando la suspensión haya sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a las causales a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 13 del mencionado reglamento.

Que el artículo 16 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al sujeto fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

tributo y período, o la declaración aduanera de mercancías o los aspectos que fueron materia del procedimiento de fiscalización, según corresponda.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06590-2-2019, entre otras, ha establecido que el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario se encuentra referido a la facultad de la Administración de solicitar información y/o documentación adicional a la ya solicitada, sin perjuicio de los demás actos o información que pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar, tales como, la emisión, cierre y notificación de resultados de requerimiento, de acuerdo con el numeral 4 del citado artículo 62.

Que tal como se ha indicado en los considerandos precedentes, mediante la Carta N° 0-01-SUNAT (foja 905) y el Requerimiento N° 033 (fojas 900 y 901), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que mediante el citado Requerimiento N° 1033, depositado en su buzón electrónico el 19 de mayo de 2022² (foja 899), la Administración solicitó a la recurrente que presente diversa documentación e información referida al elemento (y aspecto) de la obligación tributaria materia de fiscalización, habiéndose dejado constancia al cierre de dicho requerimiento que aquella cumplió con exhibir y/o presentar la documentación solicitada (foja 849), por lo que a partir del 3 de junio de 2022 se inició el cómputo del plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 61 y numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario.

Que posteriormente, con el Requerimiento N° 1561 (foja 847), depositado en su buzón electrónico el 10 de agosto de 2022 (foja 837), la Administración solicitó a la recurrente que presentara diversa documentación y/o análisis sobre el costo de ventas, la distribución del centro de costos, entre otros, cuyo plazo de presentación vencía el 17 de agosto de 2022; no obstante, debido a la solicitud de prórroga presentada por aquella dicho plazo fue extendido hasta el 6 de setiembre de 2022 (foja 835).

Que en tal sentido, el plazo de seis (6) meses previsto en el artículo 61 del Código Tributario, que se inició el 3 de junio de 2022, se suspendió por 20 días, de conformidad con el inciso e) del artículo 62-A del Código Tributario, antes glosado, habiendo cumplido la recurrente con presentar lo solicitado el 6 de setiembre de 2022, tal como se deja constancia al cierre del aludido requerimiento (foja 1035); en consecuencia, debido a la citada suspensión, el vencimiento del anotado plazo de fiscalización se extendió hasta el 23 de diciembre de 2022.

Que así las cosas, el Requerimiento N° 1817 (foja 1031), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el día 13 de diciembre de 2022 (foja 1025) - que constituye el último requerimiento que le fue notificado dentro del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 - se encuentra arreglado a ley, dado que a dicha fecha, la Administración se encontraba facultada a solicitarle información y/o documentación, al no haber vencido el referido plazo de fiscalización.

Que estando a lo expuesto, lo alegado por la recurrente en este punto carece de sustento, no advirtiéndose vicios de nulidad que afecten la validez de la fiscalización analizada ni el debido procedimiento, por lo que no procede amparar la nulidad deducida en este extremo.

- De los Resultados de los Requerimientos N° 817 y 00v

Que según el inciso e) del artículo I del citado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización, al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

² De conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que el artículo 4 del citado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios y que será utilizado, entre otros, para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, siendo que la información y/o documentación exhibida y/o presentada por el sujeto fiscalizado, en cumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, se mantendrá a disposición del agente fiscalizador hasta la culminación de su evaluación.

Que por su parte, el artículo 5 del referido reglamento dispone que mediante las actas, el agente fiscalizador dejará constancia, entre otros, de los hechos constatados en el procedimiento de fiscalización, excepto de aquellos que deban constar en el resultado del requerimiento.

Que el artículo 6 del mencionado reglamento indica que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. A ello se agrega que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que sobre la valoración de la prueba, el artículo 197 del Código Procesal Civil –aplicable al procedimiento tributario de manera supletoria conforme a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario³– dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

Que al respecto, el Tribunal Constitucional ha precisado a través del fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 02126-2013-PA/TC: *“Que en lo que respecta a la posición iusfundamental relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: “... en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8]”*.

Que el citado Tribunal señala además que: *“Su contenido constitucionalmente protegido, (...), queda circunscrito a asegurar que los medios de prueba admitidos sean valorados por el juez bajo criterios objetivos, en tanto que la corrección de dicha valoración queda sujeta, prima facie, a control a través de los medios impugnatorios que la ley procesal específica pueda establecer. Corrección, a estos efectos, no significa que la valoración no esté libre de errores, pues al fin y al cabo se trata de un acto de la justicia humana; sólo que ella no sea patentemente extravagante o manifiestamente inconstitucional”*.

Que sobre la valoración o apreciación de la prueba se entiende, según Devis Echandía (2000)⁵, *“la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido”*.

Que por su parte, la valoración conjunta encierra el principio de la unidad del material probatorio, el que según el precitado autor supone que *“los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, un conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó”*; señala además que la valoración conjunta entraña una triple tarea: *“fijar los diversos elementos de prueba, confrontarlos para verificar y apreciar su verosimilitud y obtener la conclusión coherente que de ellos resulte. Para esto debe utilizarse*

³ La citada Norma IX señala que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

⁴ Subrayado agregado.

⁵ Devis Echandía, Hernando. Compendio de la Prueba Judicial. Rubinzal Culzoni Editores. 2000. Pp.146, 147.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

un método crítico de conjunto, luego de analizar cada prueba aisladamente, teniendo en cuenta las necesarias conexiones, concordancias o discrepancias, con las demás. Y en la motivación debe el juez explicar su concepto sobre cada prueba y sobre el conjunto de ellas”.

Que por otro lado, por apreciación razonada de la prueba debe entenderse el sistema de valoración de la prueba conforme a la libre apreciación del juzgador o evaluador, sin que ello suponga un pronunciamiento arbitrario: “(...) la libre apreciación debe ser razonada, crítica, basada en las reglas de la lógica, la experiencia, la sicología, y no arbitraria (...)”⁶.

Que de lo anterior se puede concluir que la valoración adecuada de los diversos medios probatorios que se aporten, en el presente caso a los procedimientos tributarios, supone su análisis aislado, primero, para luego ser apreciados en conjunto conforme a una apreciación razonada, crítica, objetiva y basada, entre otras, en las reglas de la lógica y la experiencia del juzgador o evaluador, no pudiendo omitirse la valoración de ningún medio probatorio aportado con arreglo a lo establecido por las normas pertinentes.

Que ahora bien, en el caso de autos mediante los Resultados de los Requerimientos N° 817 y 814 (fojas 988 a 1000 y 1761 a 1765), la Administración detalló las inconsistencias detectadas por concepto de costo ventas de los ejercicios 2017 y 2018 y la documentación presentada por la recurrente para desvirtuar tales inconsistencias, precisando que las diferencias detectadas parten, principalmente, de lo anotado por la aquella en su Libro Diario y su Registro de Inventario Permanente Valorizado, las cuales no han sido desvirtuadas debido a que esta se limitó a indicar que existió un error al descargar la data presentada para atender uno de los referidos requerimientos y, en el otro caso, se dejó constancia que no proporcionó ninguna documentación para sustentar sus afirmaciones; es decir, la documentación y/o información presentada resultó escasa o insuficiente.

Que en ese sentido, contrariamente a lo alegado por la recurrente, la Administración sí explicó las razones por las cuales consideró que la actividad probatoria desarrollada por aquella durante el procedimiento de fiscalización no desvirtuó las diferencias en el costo de ventas que fueron detectadas a partir de lo contabilizado por esta en los ejercicios fiscalizados, ello a pesar que la recurrente desarrolló una actividad probatoria limitada o escasa, y que llevó a las conclusiones arribadas en los aludidos Resultados de los Requerimientos N° 817 y 814, que son los actos que sustentan los valores impugnados.

Que bajo ese contexto, no se advierte que los medios probatorios no hubiesen sido merituados o hubiesen sido observados de forma arbitraria, ni tampoco que la actuación de la Administración hubiese vulnerado los principios de verdad material, presunción de veracidad y razonabilidad, no resultando atendibles los argumentos de la recurrente en sentido contrario.

Que de otra parte, en cuanto a los plazos otorgados para la atención de los citados Requerimientos N° 817 y 814, se verifica que la Administración otorgó plazos mayores a los 3 días hábiles (fojas 1031 y 1783), lo que es acorde a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, el cual prevé que la Administración dispone de facultades discrecionales, y que en el caso aquella exija la presentación de libros contables y/o documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, y por razones debidamente justificadas, deberá otorgar un plazo no menor de dos (2) días hábiles, y en el caso aquella exija la presentación de informes y análisis relacionados con tales hechos, en la forma y condiciones requeridas, deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles, por lo que lo alegado en sentido contrario carece de sustento⁷.

Que estando a lo expuesto, no procede amparar la nulidad deducida por la recurrente en este extremo.

⁶ Op. Cit. P.68.

⁷ Cabe indicar que si bien la recurrente presentó solicitudes de prórroga de los plazos otorgados en dichos requerimientos, una fue considerada como no presentada por no haberse realizado dentro del periodo previsto para tal efecto, según se deja constancia en el Resultado del Requerimiento N° 817 (foja 988) y, en el otro caso, fue denegada al no sustentarse la necesidad o razones de la solicitud de prórroga (fojas 1773 y 1774).



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que sin perjuicio de lo anterior, cabe agregar que el hecho que la recurrente no se encuentre de acuerdo con la valoración de las pruebas presentadas y con las conclusiones arribadas por la Administración no constituye causal que acarree la nulidad invocada, sin perjuicio que los fundamentos y medios probatorios presentados por aquella serán analizados por esta instancia a fin de determinar la procedencia de los reparos materia de grado.

- De los valores

Que de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las referidas resoluciones, ésta podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación.

Que el artículo 76 del citado código prevé que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 77 del referido código, modificado por Decretos Legislativos N° 1315 y 1422, señala que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; agrega que la resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresará, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que el mencionado artículo agrega que, tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el artículo 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por Decreto Supremo N° 145-2019-EF, prevé que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el artículo 10 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, precisa que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que en las Resoluciones N° 09402-1-2007 y 13845-3-2009, entre otras, se ha establecido que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los cuales la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho a interponer el recurso impugnatorio respectivo, dando inicio al procedimiento contencioso tributario, en el que no sólo se ventilarán



Tribunal Fiscal

N° 05001-11-2026

los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación dada por la Administración, sino cualquier reparo o sanción derivada de esta, de modo que se encuentre debidamente protegido su derecho de defensa.

Que a su vez, en las Resoluciones N° 05295-3-2018 y 05989-3-2018, entre otras, este Tribunal ha interpretado que durante el procedimiento de fiscalización la Administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que éstos presenten la sustentación legal y/o documentaria respectiva, así como también, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento correspondiente a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, en el cual podrá comunicar sus conclusiones indicando de manera expresa las observaciones que hubiese formulado y, de corresponder, las infracciones que se les imputa; nótese que la Administración puede o no notificar sus conclusiones a los contribuyentes, de lo que se concluye que podría no hacerlo si así lo considera pertinente.

Que conforme a las normas y jurisprudencia antes glosadas, la Administración no se encuentra obligada a emitir un requerimiento al amparo del artículo 75 del Código Tributario, siendo que, en el presente caso, las acotaciones formuladas por la Administración se encuentran señaladas en los Requerimientos N° 1817 y 814 y sus respectivos resultados, por lo que no se ha vulnerado el debido procedimiento ni el derecho de defensa de la recurrente, careciendo de sustento lo alegado en contrario por aquella, debiendo precisarse que esta ha hecho uso de los medios impugnativos contemplados en el procedimiento contencioso tributario a efectos de ejercer su derecho de defensa.

Que asimismo, de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 499 y 500 y las Resoluciones de Multa N° 735 a 738, se aprecia que se encuentran debidamente motivadas, dado que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden establecer los importes y motivos que corresponden al(los) reparo(s) efectuado(s), la base legal correspondiente, y que fueron emitidos como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial haciendo mención a los requerimientos y sus resultados, además para el caso de las multas se hace referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que en tal sentido, tampoco corresponde amparar la nulidad deducida por la recurrente en este extremo, con lo cual procede analizar el fondo de la controversia.

Resoluciones de Determinación N° 499 y 500

Que de la revisión del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° 499 y 500 (fojas 3028 y 3096), se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018 por diferencias en la determinación del costo de ventas (o costo de ventas no sustentado), por los importes de S/ 1 749 922,00 y S/ 5 636 716,00, respectivamente.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 30296, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Agrega que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante: (i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición y (ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Que asimismo, el citado artículo 20 señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

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

Que por su parte, el artículo 62 de la referida ley prevé que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos señalados en dicho párrafo, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio y que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que según el inciso a) del artículo 35 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos, siendo que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1 500 Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos.

Que de otro lado, conforme con el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Existencias⁸, el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Que en cuanto al reconocimiento como gasto de los inventarios, el párrafo 34 de la mencionada NIC 2 señala que cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de estos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de dicha operación.

Que al respecto, en las Resoluciones Nº 04004-4-2012 y 03559-4-2014, entre otras, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable "inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final", por lo que la modificación de cualquiera de los elementos de dicha ecuación contable afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del impuesto.

Que por su parte, el Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler⁹ define el costo de ventas como el costo total de los artículos o mercaderías vendidas durante un ejercicio contable, determinado mediante la fijación para cada partida vendida del costo de factura y otros costos inherentes, incluidos el costo de mercaderías compradas.

Que así, Finney y Miller¹⁰ señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta.

Que en las Resoluciones Nº 02664-3-2008 y 14209-3-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que los inventarios permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

⁸ Según Resolución Nº 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad.

⁹ Kohler, Eric; "Diccionario para Contadores", Sexta Edición, México, Editorial Limusa, 2005, página 21.

¹⁰ Finney y Miller, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (UTEHA), México, 1977, páginas 300 y 301, citado por la Resolución Nº 00898-4-2008.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que en la Resolución N° 01562-2-2004 se ha indicado que el Registro de Inventario Permanente Valorizado, conforme con la técnica contable, consiste en llevar por cada ítem de mercadería, de suministros o, según sea el caso, de materias primas, materias auxiliares o productos terminados, un control físico y valorado en el cual se muestre cada uno de los ingresos y salidas de estos productos, así como los respectivos saldos de estos movimientos, debiendo encontrarse respaldados por su documentación sustentatoria respectiva: partes de ingreso a almacén, notas de pedido, guías de remisión, o facturas de compra y venta.

Que en la Resolución N° 05323-10-2018 se ha señalado que el Libro Mayor constituye un libro principal de contabilidad que refleja las cuentas que han tenido movimiento en un ejercicio, al que se trasladan por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a cada una de las cuentas del balance, y que se encuentra relacionado con el Impuesto a la Renta.

Que cabe anotar respecto al Libro Diario, que el artículo 38 del Código de Comercio lo define como el libro de contabilidad en el que se anota por primera partida al inventario de la empresa y, posteriormente, día por día, todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y descargo de las respectivas cuentas.

Ejercicio 2017

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 817 (fojas 1028 a 1030), la Administración comunicó a la recurrente que mediante el PDT 706 N° 561 esta declaró un costo de ventas (Casilla 464), por el importe de S/ 15 752 464,00, siendo que de su Libro Diario y del análisis de compras para la determinación del costo de ventas, proporcionados en atención a un requerimiento anterior, se advierten las siguientes observaciones:

- Respecto a Materia Prima: Según el Registro de Inventario Permanente Valorizado, la materia prima se controla mediante los Códigos 10010004 (Alambrón de acero 1006) y 10010005 (Alambrón de acero 1008), con lo cual se verifica un ingreso de materia prima al almacén por el importe de S/ 1 607 611,34.
- Respecto a compras de mercaderías: Según el Registro de Inventario Permanente Valorizado se evidencia la adquisición de mercadería que es controlada con los Códigos de existencias 20230001 a 20230006 y 20230008, con lo cual se verifica un ingreso de mercadería por el importe de S/ 11 477 480,75.

Que así, dado que consideró que dichas observaciones influyen en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2017, se origina una diferencia de S/ 901 728,24, según Cuadro N° 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 1029), por lo que le solicitó desvirtuar tales observaciones, para lo cual la recurrente debía presentar la documentación correspondiente que sustente sus afirmaciones, en caso contrario, procedería a adicionar dicho importe a la renta neta del ejercicio 2017.

Que en respuesta, con escrito de 20 de diciembre de 2022 (foja 999), la recurrente señaló que detectó un error de sistema durante el proceso de carga del archivo TXT (análisis del costo de ventas) que presentó en atención al Requerimiento N° 561, por lo que migró información incompleta de los periodos de enero, marzo, abril, junio, agosto y noviembre de 2017, y que procedía a adjuntar cuadros comparativos de los ingresos por adquisiciones de materia prima y de las compras de mercadería anotadas en el Registro de Inventario Permanente, con lo cual reitera que su costo de ventas corresponde al monto de S/ 15 752 624,80, consignado en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 996).

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 817 (fojas 988 a 999), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y señaló lo siguiente:

- Se ha verificado que los archivos TXT del Registro de Inventario Permanente Valorizado proporcionados por la recurrente en atención al Requerimiento N° 561, contienen la misma cantidad de registros que fueron presentados mediante el aplicativo del programa de libros electrónicos (PLE), según Cuadro N° 01 (foja 995).



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

- Según los reportes del Registro de Inventario Permanente, los montos de ingreso de materia prima y compras de mercadería al almacén ascienden a S/ 1 607 611,34 y S/ 11 477 480,75, respectivamente.
- Según reporte 2 del citado Registro de Inventario Permanente, referido al Inventario Final de Productos Terminados, el saldo final es de S/ 200 542,10.
- Según lo observado de la información presentada para atender el punto 4 del Requerimiento N° 561, solo ingresó al Registro de Inventario Permanente un monto de S/ 8 253 735,54, a través de existencias, y que no ingresó a dicho registro un monto de S/ 2 918 615,21 (fojas 991 y 992).
- Se observa una diferencia por salidas no acreditadas por compras no registradas en el Registro de Inventario Permanente por el importe de S/ 848 193,72.

Que así, en base a la información presentada por la recurrente consistente en su Libro Diario y Registro de Inventario Permanente Valorizado, así como de la verificación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la Administración determinó la diferencia acotada por exceso de costos de ventas, según lo siguiente (foja 1029):

Concepto	Según Contribuyente (S/)	Según Kardex (S/)	Diferencia (S/)
COSTO PRODUCCIÓN PRODUCTOS TERMINADOS			
Inventario inicial materia prima	331 195,52	331 195,52	
(+) Compras de materia prima	2 682 791,14	1 607 611,34	
(-) Inventario final de materia prima	909 523,22	909 523,22	
Consumo materias primas	2 104 463,44	1 029 283,64	
(+) Mano de obra	220 654,39	220 654,39	
(+) Costos indirectos	409 777,85	409 777,85	
Total Costo de producción	2 734 895,68	1 659 715,88	
(+) Inventario inicial de productos en proceso	-	-	
(-) Inventario final de productos en proceso	-	-	
TOTAL COSTO DE PRODUCTOS TERMINADOS	2 734 895,68	1 659 715,88	
COSTO DE VENTAS DE PRODUCTOS TERMINADOS			
Inventario inicial de productos terminados	147 583,99	147 583,99	
(+) Costo de productos terminados	2 734 895,68	1 659 715,88	
(-) Inventario final de productos terminados	54 223,38	200 542,10	
TOTAL COSTO DE VENTAS PRODUCTOS TERMINADOS	2 828 256,29	1 606 757,77	
Costo de ventas de mercaderías			
(+) Inventario inicial de mercaderías	3 717 210,00	3 717 209,90	
(+) Compras de mercaderías del ejercicio	11 157 710,37	11 477 480,75	
(-) Inventario final de mercaderías	1 950 663,37	1 950 663,37	
TOTAL COSTO DE VENTAS DE MERCADERÍAS	12 924 257,00	13 244 027,28	
TOTAL COSTO DE VENTAS DEL EJERCICIO 2017	15 752 513,29	14 850 785,05	901 728,24

Que al respecto, de lo actuado se verifica que en base a los libros contables de la recurrente, llevados de manera electrónica, la Administración detectó diferencias en los montos de materia prima y compras de mercadería ingresados a almacén, por lo que la recurrente tenía la carga de demostrar que el costo de ventas declarado en el ejercicio 2017, por el importe de S/ 15 752 513,29, se encontraba correctamente determinado, puesto que cualquier inconsistencia detectada o el incremento indebido del referido costo ocasiona un perjuicio fiscal como consecuencia de la reducción de la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, la recurrente se limitó a indicar que hubo errores en la carga de la información de su Registro de Inventario Permanente Valorizado, presentado a la Administración, lo cual ha sido descartado por esta última, según Cuadro N° 01 que figura en el Resultado del Requerimiento N° 817. Además, de los cuadros comparativos presentados únicamente se advierte que la recurrente mantiene las cifras declaradas por inventario final de materia prima y por compras de mercadería, sin adjuntar documentación adicional para rebatir las inconsistencias detectadas.

Que en ese sentido, se advierte que los argumentos planteados por la recurrente para desvirtuar la diferencia detectada en el costo de ventas por el importe de S/ 901 728,24 carecen de mérito, ya que esta



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

no ha cumplido con desarrollar actividad probatoria pertinente a fin de desvirtuar tal diferencia y/o de corroborar lo declarado por dicho concepto, correspondiendo mantener el presente reparo en este extremo

Que sin perjuicio de lo indicado en el considerando precedente, debe indicarse que mediante el Resultado del Requerimiento N° 1817 - que constituye el último requerimiento notificado a la recurrente en el procedimiento de fiscalización parcial del ejercicio 2017 - la Administración, además de la diferencia indicada en el cuadro precedente, consideró en el cálculo del costo de ventas del citado periodo un rubro denominado "Salidas no acreditadas por compras no registradas en el Registro de Inventario Permanente Valorizado 2017", por el importe de S/ 848 193,72 (fojas 990 y 991).

Que sin embargo, dicho rubro (o inconsistencia) no fue comunicado previamente a la recurrente, a fin de requerirle sus descargos y/o el sustento para desvirtuar tal acotación, es decir, este extremo no se encuentra debidamente formulado, por lo que procede levantarlo y revocar la resolución apelada en tal extremo, a efectos que la Administración excluya del cálculo del reparo del costo de ventas del ejercicio 2017 el importe de S/ 848 193,72 y reliquide la Resolución de Determinación N° 1499.

Ejercicio 2018

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 814 (fojas 1780 y 1781), la Administración comunicó a la recurrente que había detectado diferencias entre el costo de ventas declarado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 y el costo de ventas calculado en función a la información contabilizada en su Libro Diario y en su Registro de Inventario Permanente Valorizado, detectándose una inconsistencia de S/ 5 636 716,35, por lo que le solicitó sustentar y/o desvirtuar dicha diferencia, en caso contrario se procedería a redeterminar el costo de ventas del citado periodo.

Que con escrito de 22 de diciembre de 2022 (fojas 1768 y 1769), la recurrente señaló que la referida acotación requiere un mayor análisis por parte del personal de su empresa, el que aún se viene realizando, por lo que solicitó a la Administración que considere otorgarle una ampliación del plazo para cumplir con lo solicitado en dicho requerimiento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 814 (fojas 1762 y 1763), la Administración indicó que la recurrente no sustentó la diferencia detectada entre el costo de ventas consignado en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 y el costo de ventas obtenido a partir de la información registrada en su contabilidad, al no haber presentado ninguna documentación que permita desvirtuar dicha inconsistencia.

Que de lo actuado se verifica que en base a la información presentada por la recurrente consistente en su Libro Diario y Registro de Inventario Permanente Valorizado, así como de la verificación de su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, la Administración determinó la diferencia acotada por exceso de costo de ventas, según lo siguiente (fojas 1780 y 1781):

CONCEPTOS	Según Contribuyente (S/)	Según SUNAT (S/)	Diferencia (S/)
Inventario inicial	9 095 500,51	1 069 718,40	
(+) existencias por recibir		5 721 088,69	
Compras	27 822 874,60	31 242 149,48	
(-) existencias por recibir		(5 721 088,69)	
Inventario Final (Anexo N° 3)	9 062 069,37	(9 362 457,00)	
(+) existencias por recibir		(729 821,49)	
AJUSTES	242 298,58	(242 298,58)	
COSTO DE VENTAS S/	27 614 007,16	21 977 290,81	5 636 716,35



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que toda vez que la recurrente no ha desarrollado ninguna actividad probatoria a efectos de desvirtuar la anotada diferencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, se colige que el presente reparo se encuentra debidamente formulado, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 735 y 736

Que de las Resoluciones de Multa N° 735 y 736 (fojas 3023, 3024, 3100 y 3101) se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo 1311¹¹, precisa que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° 735 se sustenta en el reparo al costo de ventas del ejercicio 2017, contenido en la Resolución de Determinación N° 499, el que ha sido mantenido parcialmente, según lo expuesto en los considerandos precedentes, por lo que es menester emitir similar pronunciamiento respecto de la anotada resolución de multa, en consecuencia, corresponde revocar este extremo de la resolución apelada, a efectos que la Administración reliquide la presente sanción, de corresponder.

Que la Resolución de Multa N° 736 se sustenta en el reparo al costo de ventas del ejercicio 2018, contenido en la Resolución de Determinación N° 500 (que contiene tributo omitido), el que ha sido mantenido en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la anotada resolución de multa, en consecuencia, es menester confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 737 y 738

Que de las Resoluciones de Multa N° 737 y 738 (fojas 3016 a 3021) se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, señalando como fechas de infracción el 15 de marzo y 18 de julio de 2022, respectivamente.

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1422¹², señala que constituye infracción 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, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del aludido código, la infracción antes señalada se sanciona con la multa equivalente a 0.3% de los ingresos netos (IN), siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 1372, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT, salvo en el caso de las infracciones vinculadas al beneficiario final.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, respecto de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del citado código, indica que si se subsana la infracción antes

¹¹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

¹² Vigente desde el 14 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según sea el caso, se aplicará una rebaja del 80% si no se efectúa el pago de la sanción, y de 90% con pago, mientras que si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 50% sin pago y del 70% con pago de la multa.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 12189-3-2009 y 01326-8-2012, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se encuentra relacionada con el incumplimiento de proporcionar información y documentación que la Administración pudiera solicitar, estando referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración.

Que adicionalmente, mediante la Resolución Nº 10346-9-2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria¹³, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: *"Se incurre en la infracción tipificada por el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario si llevándose contabilidad en sistema computarizado, no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la Administración, como por ejemplo, Excel (xls o xlsx), texto (txt) o dbf, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta"*.

Que respecto a la Resolución de Multa Nº 737, mediante el punto 7 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 130 (foja 2396), la Administración solicitó a la recurrente proporcionar en formato PDF/A los comprobantes de pago, informes, conformidad de servicio y documentación adicional vinculada a las operaciones de servicios de alimentación realizadas con sus proveedores Zoila López de Villalobos, Gregoria Trigos Grandez y Jhonatan Villalobos López, habiéndose dejado constancia al cierre de dicho requerimiento que aquella cumplió con presentar parcialmente lo solicitado (fojas 1847 a 1850), por lo que le comunicó que incurrió en la infracción bajo análisis (foja 1846).

Que a través del punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 462 (foja 1842), la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara la documentación y/o información a que se refiere el considerando precedente, dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento que aquella cumplió con proporcionar lo solicitado, por lo que subsanó la referida infracción, sin efectuar el pago de la multa respectiva (fojas 1787 y 1788).

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no cumplió con proporcionar la información solicitada dentro del plazo otorgado por el Requerimiento Nº 130, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, siendo el importe de la sanción equivalente a 12 UIT, esto es, S/ 55 200,00 (foja 3019), habiéndose aplicado a dicho monto una rebaja de 50%, ya que la recurrente subsanó la infracción dentro del plazo otorgado para tal efecto, sin el pago de la multa; en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en lo referido a la Resolución de Multa Nº 738, mediante el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 462 (foja 1841), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara en formato PDF el importe correspondiente a cada tipo de operación establecida en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando el detalle del Cuadro Nº 01 que figura en dicho requerimiento, así como el análisis de la pérdida por diferencia en cambio según Anexo Nº 03 a dicho requerimiento (foja 1839), habiéndose dejado constancia al cierre de dicho requerimiento que aquella no proporcionó el tipo de operación, según el citado artículo 61, y que presentó el análisis de la pérdida por diferencia en cambio de forma incompleta (foja 1787), por lo que incurrió en la infracción bajo comentario.

¹³ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 19 de diciembre de 2023.



Tribunal Fiscal

Nº 05001-11-2026

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 814 (foja 1781), la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara la información a que se refiere el considerando precedente, dejándose constancia al resultado de dicho requerimiento que aquella cumplió con proporcionar lo solicitado, por lo que subsanó la referida infracción, sin efectuar el pago de la multa respectiva (foja 1764).

Que en ese sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con proporcionar la información solicitada dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° 462, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, siendo el importe de la sanción equivalente al 0.3% de los IN del ejercicio 2021, esto es, S/ 22 889,00 (foja 3016), habiéndose aplicado a dicho monto una rebaja de 50%, ya que la recurrente subsanó la infracción dentro del plazo otorgado para tal efecto, sin el pago de la multa; en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la Administración, según constancia que obra en autos (foja 3304).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° 825 de 25 de julio de 2023, en el extremo de la Resolución de Determinación N° 499 y la Resolución de Multa N° 735, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/EM/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente