

## Tribunal Fiscal N.º 03120-8-2020

**Expediente N.º:** 11339-2018

**Interesado:**

**Asunto:** Impuesto a la Renta y Multas

**Procedencia:** Huánuco

**Fecha:** Lima, 15 de julio del 2020

**Vista** la apelación interpuesta por (...) con Registro Único de Contribuyente N.º (...), contra la Resolución de Oficina Zonal N.º (...) de 8 de junio del 2018, emitida por la Oficina Zonal Huánuco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N.º (...) giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del 2013 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y las Resoluciones de Multa N.º (...), giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 2 y 5 del artículo 175, el numeral 2 del artículo 176, los numerales 1 y 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**Considerando:**

Que de autos se tiene que mediante Carta N.º (...) (foja 446)<sup>2</sup> y Requerimiento N.º (...) (foja 416)<sup>3</sup>, se inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que como resultado del citado procedimiento, la administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de: i) Exceso de ventas declaradas; ii) Costo de ventas según libros mayor declarado; iii) Gastos administrativos según libros menor al declarado; iv) Gastos de ventas según libros mayor al declarado; v) Gastos financieros según libros no declarados; vi) Operaciones sin comprobante de pago; vii) Operaciones sin comprobante de pago y medio de pago; viii) Operaciones sin medios de pago; ix) Operaciones registradas por un importe mayor al que corresponde; y x) Gastos personales, razón por la que se emitió la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 504 a 515).

Que asimismo, la administración emitió las Resoluciones de Determinación N.º (...) a (...) (fojas 518 a 531), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del 2013.

Que además, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Multa N.º (...) (fojas 502, 503, 516 y 517), vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre del 2013, respectivamente.

Que de igual manera, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, razón por la que se emitió la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 496 y 497), vinculada con el período agosto del 2015.

Que adicionalmente, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 498 y 499), vinculada con el período octubre del 2014.

Que asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, razón por la que se emitió la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 500 y 501), vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que además, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 494 y 495), vinculada con el período agosto del 2015.

Que de igual manera, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, razón por la que se emitió la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 492 y 493), vinculada con el período agosto del 2015.

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos antes señalados y las multas se encuentran arregladas a ley. Sin embargo, previamente, corresponde analizar las nulidades invocadas por el recurrente.

### ***Nulidad del procedimiento de fiscalización***

Que el recurrente indica que los Resultados de los Requerimientos N.º (...) y (...) fueron cerrados en fechas distintas a las señaladas por la administración, lo que vulnera su derecho al debido procedimiento.

Que señala que el Requerimiento N.º (...) y su resultado fueron notificados indebidamente mediante negativa a la recepción en el domicilio del contador designado para atender los Requerimientos N.º (...) lo que vulnera sus derechos al debido procedimiento y defensa.

Que sostiene que el Requerimiento N.º (...) fue emitido con posterioridad al vencimiento del plazo previsto por el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario, toda vez que el 19 de agosto del 2015 se inició dicho plazo al haber cumplido con lo solicitado por la administración mediante Requerimiento N.º (...), por lo que el Requerimiento (...) y su resultado devienen en nulos.

Que refiere que el Requerimiento N.º (...) y su resultado son nulos toda vez que no se encuentran debidamente motivados, por lo que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 8-1-98, 0209-3-2000, 0462-3-2000, 04881-3-2003 y 03226-5-2008, a fin de sustentar sus argumentos.

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF<sup>4</sup>, señala que 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 la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del anotado código refiere que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, agregando que 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.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del mencionado código indica el plazo e inicio del cómputo del procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (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 asimismo, el numeral 2 del citado artículo dispone que excepcionalmente el plazo de fiscalización podrá prorrogarse por uno adicional cuando: a) Existiera complejidad de la

fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias; b) Existía ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal; y c) Cuando el deudor tributario fuera parte de un grupo empresarial o formara parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

Que de igual manera, el numeral 4 del aludido artículo establece que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo 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 ésta pueda elaborar.

Que según el numeral 5 del referido artículo señala que el vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste 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 primer párrafo del artículo 75 del mencionado código preceptúa que una vez concluido el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de acuerdo con el artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N.° 085-2007-EF<sup>5</sup>, 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, 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 el artículo 2° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N.° 207-2012-EF<sup>6</sup>, precisaba que durante el procedimiento de fiscalización la Sunat emitiría, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas. Los citados documentos debían contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y h) La firma del trabajador de la Sunat competente.

Que el artículo 3° del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N.° 207-2012-EF, indica que la Sunat a través de las cartas comunicará al Sujeto Fiscalizado lo siguiente: a) Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar; c) La ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva; d) El reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes; e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario; y

f) Cualquier otra información que deba notificarse al Sujeto Fiscalizado durante el Procedimiento de Fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4°, 5° y 6°.

Que el artículo 4° del mismo reglamento, modificado por Decreto Supremo N.° 207-2012-EF, 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. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6° del aludido reglamento, antes de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N.° 145- 2019-EF<sup>7</sup>, indicaba que el resultado del requerimiento era el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También podía 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. Asimismo, este documento se utilizaría para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la Sunat de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que el artículo 8° del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N.° 207-2012-EF, establece que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme con lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada, siendo que si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento; y b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que el artículo 10 del anotado reglamento señala 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 por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.° 27444<sup>8</sup>, vigente en el caso de autos, señalaba que el procedimiento administrativo se sustentaba en el principio del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que el artículo 3° de la referida ley disponía que la motivación constituía uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implicaba que este debía estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la misma ley preveían que la motivación debía ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 08716-10-2017 se ha establecido como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria que: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*<sup>9</sup>.

Que conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.° 14970-11-2011 y 07275-1-2012, el hecho que la administración exceda el plazo del procedimiento de fiscalización, tiene como efecto que ésta no pueda requerir al contribuyente mayor información y/o documentación de la solicitada dentro de dicho plazo.

Que asimismo, este tribunal en las Resoluciones N.° 01801-5-2009 y 12408-8-2015, entre otras, ha establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario señala que son nulos los actos de la administración cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, la administración mediante Carta N.° (...) <sup>10</sup> y Requerimiento N.° (...) emitidos el 13 de julio del 2015 (fojas 416 y 446), inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, siendo que dichos actos fueron notificados el 14 de julio del 2015 con arreglo a ley en el domicilio fiscal del recurrente, conforme con lo analizado en los considerandos anteriores.

Que es importante señalar que la administración emitió, dentro del citado procedimiento de fiscalización, los Requerimientos N.° (...) de 11 de agosto del 2015 y 25 de enero del 2017 (fojas 420, 421 y 427 a 433).

Que en el Requerimiento N.° (...) de 13 de julio del 2015 (foja 416), la administración solicitó al recurrente que exhibiera y/o presentara diversa información y/o documentación, tales como el Balance de Comprobación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el Libro Mayor y el Libro de Inventarios y Balances, entre otros, debiendo cumplir con lo solicitado el 21 de julio del 2015 en su domicilio fiscal.

Que el recurrente presentó un escrito mediante Expediente N.º (...) de 15 de julio del 2015 (foja 166), solicitando una prórroga a efectos de cumplir con lo solicitado por la administración mediante Requerimiento N.º (...)

Que en atención a dicha solicitud, la administración mediante Carta N.º (...) de 20 de julio del 2015 (foja 260), notificada el 20 de julio del 2015 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 260/reverso), aceptó parcialmente la prórroga solicitada por el recurrente, debiendo aquel cumplir con lo solicitado el 5 de agosto del 2015 en las oficinas de la administración.

Que en el Resultado Requerimiento N.º (...) de 5 de agosto del 2015 (fojas 418 y 419), notificado en la misma fecha con arreglo a ley, conforme con lo analizado por este tribunal mediante Resolución N.º 00153-Q-2018 (foja 1361), la administración dejó constancia de la información y/o documentación presentada por el recurrente, así como que no exhibió y/o presentó el Balance de Comprobación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el Libro Mayor y el Libro de Inventarios y Balances, entre otros. Asimismo, la administración indicó que no se inició el cómputo del plazo de fiscalización previsto por el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario, en virtud que aquel no cumplió con presentar y/o exhibir la totalidad de lo requerido (foja 418/reverso).

Que estando a lo expuesto, carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que el Requerimiento N.º (...) fue cerrado en una fecha distinta a la señalada por la administración, conforme con lo expuesto en el considerando precedente, por lo que no se advierte ninguna vulneración al derecho al debido procedimiento.

Que posteriormente, la administración emitió el Requerimiento N.º (...) de 11 de agosto del 2015 (fojas 420 y 421), solicitándole al recurrente que exhibiera y/o presentara diversa información y/o documentación, tales como el Balance de Comprobación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el Libro Mayor y el Libro de Inventarios y Balances, entre otros, debiendo cumplir con lo solicitado el 17 de agosto del 2015 en las oficinas de la administración.

Que en atención a dicho requerimiento, el 17 de agosto del 2015 el recurrente presentó un escrito a efectos de dar cumplimiento a lo requerido por la administración (foja 161).

Que en el Resultado del Requerimiento N.º (...) de 19 de agosto del 2015 (fojas 423 y 424), notificado en la misma fecha en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado código (foja 424), la administración dejó constancia de los aspectos que fueron cumplidos e incumplidos por el recurrente, tales como que, el recurrente no exhibió y/o presentó el Balance de Comprobación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el Libro Mayor y el Libro de Inventarios y Balances, entre otros.

Que asimismo, en el aludido resultado del requerimiento la administración dejó constancia, entre otros, que el Libro Diario fue legalizado el 22 de octubre del 2014 y contenía operaciones a partir de enero del 2013, por lo que el recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, se advierte que la administración procedió a efectuar el cierre del Requerimiento N.º (...) una vez culminada la evaluación de la información y/o documentación presentada por el recurrente, lo que es acorde con lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08716-10-2017, por lo que no se advierte ninguna vulneración al procedimiento de fiscalización, y en consecuencia, no resulta atendible la nulidad invocada por el recurrente

referida a que el citado requerimiento fue cerrado en una fecha distinta a la señalada por la administración.

Que carece de sustento lo alegado por el recurrente respecto a que el 19 de agosto del 2015 se inició el plazo previsto por el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario al haber cumplido con lo solicitado por la administración mediante Requerimiento N.º (...) conforme con lo expuesto en los considerandos anteriores.

Que prosiguiendo con el análisis, en el Requerimiento N.º (...) de 25 de enero del 2017 (fojas 425 a 433), notificado el 27 de enero del 2017 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante certificación de la negativa a la recepción por persona capaz, siendo que el notificador dejó constancia de sus datos de identificación y firma, conforme con lo previsto por el artículo 104 del referido código (foja 434), la administración solicitó al recurrente que sustentara las observaciones detectadas a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, así como que subsanará las infracciones tipificadas por el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario<sup>11</sup> a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad, debiendo cumplir con lo solicitado el 2 de febrero del 2017 en las oficinas de la administración.

Que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que el Requerimiento N.º (...) fue notificado en el domicilio fiscal del contador designado para atender los Requerimientos N.º (...), conforme con lo analizado en el considerando precedente, por lo que no se advierte ninguna vulneración a los derechos al debido procedimiento y defensa.

Que respecto a lo señalado por el recurrente en el sentido que el Requerimiento N.º (...) fue emitido con posterioridad al vencimiento del plazo previsto por el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario, cabe señalar que dicho argumento carece de sustento toda vez que el referido plazo no se había iniciado a la fecha de emisión y notificación del anotado requerimiento, de conformidad con lo analizado en los considerandos anteriores, por lo que no resulta atendible la nulidad invocada por el recurrente.

Que en cuanto a lo indicado por el recurrente acerca que el Requerimiento N.º (...) es nulo toda vez que no se encuentra debidamente motivado, debe indicarse que la administración consignó los motivos que considera válidos para sustentar las observaciones formuladas e infracciones imputadas, así como la base legal respectiva, siendo que el hecho que el recurrente se encuentre en desacuerdo con la motivación expuesta por la administración no conlleva a la nulidad del acto administrativo, por lo que carece de sustento lo argumento al respecto, y en consecuencia, no resultan aplicables las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por el recurrente.

Que ahora bien, el 30 de enero del 2017 el recurrente presentó un escrito mediante Expediente N.º (...) (foja 207), solicitando una prórroga a efectos de sustentar lo observado por la administración mediante Requerimiento N.º (...)

Que en atención a dicha solicitud, la administración mediante Carta N.º (...) de 1 de febrero del 2017 (foja 261), notificada en la misma fecha en el domicilio fiscal del recurrente, mediante certificación de la negativa a la recepción por persona capaz, de acuerdo con lo estipulado por el inciso a) del artículo 104 del referido código (foja 262), denegó la referida solicitud, por lo que el recurrente debía cumplir con lo solicitado en el plazo y lugar previsto en el Requerimiento N.º (...)

Que en el Resultado del Requerimiento N.º (...) de 15 de febrero del 2017 (fojas 435 a 443), notificado el 17 de febrero del 2017 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo con lo indicado en el inciso a) del artículo 104 del mencionado código (foja 444), la administración señaló que, vencido el plazo otorgado en el aludido requerimiento, el recurrente no cumplió con sustentar las observaciones detectadas a la renta

netamente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, así como tampoco subsanó la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario<sup>12</sup>. Asimismo, indicó que el recurrente subsanó la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, sin embargo, no efectuó el pago de la multa, por lo que se acogió a la subsanación voluntaria sin pago del Régimen de Gradualidad.

Que ahora bien, en cuanto a la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, cabe señalar que el recurrente no realizó ninguna actuación respecto a la indicada infracción en atención al Requerimiento N.º (...) toda vez que el atraso en el llevado del Libro Diario fue subsanado voluntariamente sin pago el 22 de octubre del 2014, esto es, con anterioridad al inicio del presente procedimiento de fiscalización (14 de julio del 2015).

Que por lo expuesto, el recurrente no presentó ninguna documentación o información que pudiera ser materia de evaluación por parte del auditor en atención al Requerimiento N.º (...), por lo que la administración debió cerrar el anotado requerimiento el 2 de febrero del 2017, lo que no ocurrió, conforme con lo analizado en los considerandos precedentes, por lo que corresponde declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N.º (...) al haberse vulnerado el debido procedimiento, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08716-10-2017 y lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat.

Que atendiendo a la nulidad del citado resultado de requerimiento, en virtud de lo previsto por el artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS<sup>13</sup>, según el cual, la declaración de nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a aquel, corresponde también declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.º (...), que se sustentan en el Resultado del Requerimiento N.º (...); de las Resoluciones de Multa N.º (...) que se fundamentan en las mencionadas resoluciones de determinación; y de la resolución apelada en estos extremos.

Que estando a lo expuesto, corresponde verificar si las Resoluciones de Multa N.º (...) a (...) giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 2 y 5 del artículo 175, el numeral 2 del artículo 176 y los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, han sido emitidas con arreglo a ley. Sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad de los valores invocada por el recurrente.

### ***Nulidad de los valores***

Que el recurrente manifiesta que los valores son nulos toda vez que adolecen de motivación.

Que al respecto, el artículo 77 del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1422<sup>14</sup>, señalaba que la resolución de determinación sería formulada por escrito y expresaría: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que correspondía; 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; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparaban; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresaría, además, los aspectos que habían sido revisados.

Que el citado artículo agregaba que tratándose de las resoluciones de multa, contendrían 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. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180 y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberían contener los aspectos que habían sido revisados.

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N.º (...) (fojas 492 a 501) se aprecia que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos por el citado artículo 77 del Código Tributario, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden establecer los importes y motivos que corresponden a cada infracción, la base legal correspondiente, y que fueron emitidas como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva, por lo que al no haberse transgredido el procedimiento legal establecido, la nulidad invocada por el recurrente carece de sustento.

Que cabe indicar que, cuestión distinta es la discrepancia respecto a los argumentos o fundamentos de la administración para sustentar los valores, lo cual no es sustento de una nulidad.

### ***Infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario***

Que la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 494 y 495) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir la documentación solicitada mediante los Requerimientos N.º (...)

Que el artículo 165 del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 177 del citado código indica que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante esta, no exhibir los libros, registros u otros documentos que aquella solicitase.

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 62 del referido código dispone que la administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de 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, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que el numeral 5 del artículo 87 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1315<sup>15</sup>, prescribía que los administrados estaban obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberían 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.

Que el numeral 7 del artículo 87 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1315, señalaba que era obligación de los administrados, entre otros, 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 constituían hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estuvieran relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del mismo código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1270<sup>16</sup>, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso del recurrente<sup>17</sup> precisaba que la referida infracción se sancionaba con la multa equivalente a 0.6% de los IN.

Que la Nota 10 de la mencionada tabla, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1372<sup>18</sup>, preceptuaba que cuando la sanción aplicada se calculaba en función a los IN anuales no podía ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>19</sup>.

Que de acuerdo con el artículo 180 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1270, la administración aplicaría, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multas, entre otras, las que se podrían determinar, según su inciso b), en función a los IN, que equivalía al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Precisándose que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encontraran en el Régimen General se consideraría la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según correspondía, en las que se consignaban los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N.° (...) <sup>20</sup>, establece que no resulta aplicable la subsanación voluntaria para la rebaja de la multa que sanciona la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del citado código, sino sólo la subsanación inducida, de tal manera que si el contribuyente subsana<sup>21</sup> la aludida infracción dentro del plazo otorgado por la administración para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento, fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 80% o 50%, dependiendo de si se realiza o no el pago de la multa impuesta.

Que este tribunal, mediante la Resolución N.° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha señalado que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que a su vez, según el criterio adoptado por este tribunal en las Resoluciones N.° 08975-3-2009 y 12189-3-2009, entre otras, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que en el punto 12 del Requerimiento N.° (...) (foja 416), la administración requirió al recurrente que presentara, entre otros, el Libro Mayor, debiendo cumplir con lo solicitado el 5 de agosto del 2015 en las oficinas de la administración.

Que en el punto 12 del Resultado del Requerimiento N.° (...) (foja 419/reverso ), la administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con exhibir el aludido libro, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en consecuencia, al no haber cumplido el recurrente con la exhibición de la documentación requerida en la fecha establecida se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, lo cual se configuró el 5 de agosto del 2015.

Que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que cumplió con exhibir y/o presentar lo solicitado por la administración mediante Requerimiento N.° (...), conforme con lo analizado en el considerando precedente.

Que ahora bien, en el punto 1.1 del Requerimiento N.º (...) (foja 421/reverso), la administración reiteró al recurrente que exhibiera el mencionado libro a efectos que se acogiera al Régimen de Gradualidad.

Que en el punto 1.1 del Resultado de Requerimiento N.º (...) (foja 423), la administración dejó constancia que el recurrente no exhibió lo solicitado, por lo que no se acogió del Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al importe de la sanción, se advierte que la Resolución de Multa N.º (...) asciende a la suma de S/ 385,00, más intereses, esto es, el equivalente al 10% de la UIT vigente en el año 2015, dado que el 0,6% de los IN consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada mediante Formulario (...) de 6 de abril del 2015 (fojas 226 y 227), resulta inferior al 10% de la UIT (S/ 63 915,00 x 0,6% = S/ 383,49), lo cual se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

### ***Infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario***

Que la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 492 y 493) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, dado que el recurrente no proporcionó la información requerida por la administración mediante los Requerimientos N.º (...)

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario dispone que constituye infracción tributaria no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del referido código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1270, señalaba que la citada infracción se sancionaba con una multa equivalente al 0,3% de los IN.

Que la Nota 11 de la referida tabla, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.º 1372, precisaba que cuando la sanción aplicada se calculaba en función a los IN anuales no podía ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que de otro lado, según el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, prevé que si se subsana la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según el caso, se aplicará una rebaja del 80% si no se efectúa el pago de la sanción, y de 90%, si dicho pago se realiza. Asimismo, se prevé que si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la administración para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 50% si no se efectúa el pago y del 70% si el pago de la multa se realiza.

Que este tribunal en las Resoluciones N.º 12189-3-2009 y 01326-8-2012, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que la administración le pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la administración.

Que en el punto 9 del Requerimiento N.º (...) (foja 416), la administración requirió al recurrente que proporcionara el análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las cuentas de la Clase 6 - Gastos y la Clase 7 - Ingresos (a tres dígitos), la que debería ser migrada y

presentada en archivos excel (xls), debiendo cumplir con lo solicitado el 5 de agosto del 2015 en las oficinas de la administración.

Que en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N.° (...) (foja 419), la administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con proporcionar lo solicitado, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en consecuencia, al no haber cumplido el recurrente con proporcionar lo solicitado por la administración en la fecha establecida se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, lo cual se configuró el 5 de agosto del 2015.

Que en el punto 2.3 del Requerimiento N.° (...) (fojas 421 y 421/reverso), la administración reiteró al recurrente que proporcionara lo solicitado a efectos que se acogiera al Régimen de Gradualidad.

Que en el punto 2.3 del Resultado de Requerimiento N.° (...) (foja 424/reverso), la administración dejó constancia que el recurrente cumplió con subsanar la referida infracción dentro del plazo, por lo que le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al importe de la sanción, se advierte que la Resolución de Multa N.° (...) asciende a la suma de S/ 385,00, más intereses, esto es, el equivalente al 10% de la UIT dado que el 0,3% de los IN consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 resulta inferior al 10% de la UIT, sin embargo, la administración no aplicó el Régimen de Gradualidad, a pesar que el recurrente subsanó la referida infracción, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la administración reliquidar el importe de la sanción.

#### ***Infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario***

Que la Resolución de Multa N.° (...) (fojas 496 y 497) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, al llevar el Registro de Compras y el Registro de Ventas sin observar la forma y condiciones establecidas, sustentándose en los Requerimientos N.° (...) y sus resultados.

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

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1270, preceptuaba que la referida infracción se sancionaba con una multa ascendente a 0,3% de los IN.

Que la Nota 11 de la mencionada tabla, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1372, preceptuaba que cuando la sanción aplicada se calculaba en función a los IN anuales no podía ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N.° 063-2007/Sunat establece como forma de subsanación de la referida infracción, rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, pudiendo ésta ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja de 100%, e inducida si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surta efecto la notificación de la fiscalización o del documento en el que se le comunica al

infractor que ha incurrido en infracción, correspondiendo en este último caso una rebaja de 80% si va acompañada del pago y de 50%, en caso éste no se produzca.

Que el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, dispone que los administrados están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la Sunat; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que por su parte, el numeral 5.1 del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° (...), indica que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas deberán empastarse, de ser posible, hasta por un ejercicio gravable, y que dicha obligación no será de aplicación cuando el número de hojas sueltas o continuas a empastar sea menor a veinte (20), en cuyo caso el empaste podrá comprender dos (2) o más ejercicios gravables.

Que en el punto 16 del Requerimiento N.° (...) (foja 416), la administración solicitó al recurrente que exhibiera, entre otros, el Registro de Compras, debiendo cumplir con lo solicitado el 5 de agosto del 2015 en las oficinas de la administración.

Que en el punto 16 del Resultado del Requerimiento N.° (...) (foja 419/reverso ), la administración dejó constancia que el recurrente exhibió y/o presentó el anotado registro y que este se encontraba en hojas sueltas sin empastar, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario.

Que de la revisión del Registro de Compras (fojas 128 a 151), se aprecia que era llevado en hojas sueltas y que superaba el límite establecido en la Resolución de Superintendencia N.° (...) (20 hojas), por lo que el mencionado registro debía encontrarse empastado, lo que no ocurrió, por lo que, al no haber sido llevado de acuerdo con la forma y condiciones establecidas en la citada resolución, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario<sup>23</sup>.

Que ahora bien, en el punto 3 del Requerimiento N.° (...) (foja 421), la administración solicitó al recurrente que subsanara la referida infracción a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que en el punto 3 del Resultado de Requerimiento N.° (...) (foja 424), la administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que no le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al importe de la sanción, se advierte que la Resolución de Multa N.° (...) asciende a la suma de S/ 385,00, más intereses, esto es, el equivalente al 10% de la UIT dado que el 0,3% de los IN consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 resulta inferior al 10% de la UIT, lo cual se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

### ***Infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario***

Que la Resolución de Multa N.° (...) (fojas 498 y 499) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, esto es, por llevar con atraso mayor al permitido el Libro Diario, sustentándose en los Requerimientos N.° (...) y sus resultados.

Que el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario precisa que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o

registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la Sunat, que se vinculen con la tributación.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1270, precisaba que la aludida infracción se sancionaba con una multa equivalente al 0.3% de los IN.

Que la Nota 11 de la mencionada tabla, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N.° 1372, preceptuaba que cuando la sanción aplicada se calculaba en función a los IN anuales no podía ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N.° (...), en lo referente a la infracción contemplada en el numeral 5 del artículo 175, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y el pago, consistiendo la primera en poner al día los libros y registros que fueron detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes. Dicha subsanación puede ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes de que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja del 90% si va acompañada del pago y de 80% en caso éste no se produzca. Asimismo, 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 en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, y si se paga la infracción la rebaja será de 70%, de lo contrario, será de 50%.

Que el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° (...) modificado por Resolución de Superintendencia N.° (...), señala que 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.

Que según el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N.° (...) el plazo máximo de atraso permitido para llevar el Libro Diario es de tres (3) meses computados desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que conforme con el criterio establecido por este tribunal en la Resolución N.° 08665-3-2001, entre otras, la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la administración al revisar los libros y registros contables.

Que de acuerdo con los artículos 112 y 113 del Decreto Legislativo N.° 1049, Decreto Legislativo del Notariado, el Notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la certificación en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asigne, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros.

Que este tribunal a través de las Resoluciones N.° 00981-4-2013, 06511-1-2011 y 05768-1-2004, entre otras, ha señalado que de los artículos 112 y 113 del citado decreto, se infiere que la legalización se realiza antes de la utilización del libro u hoja suelta.

Que en el punto 1.1 del Requerimiento N.° (...) (foja 421), la administración solicitó al recurrente que exhibiera y/o presentara, entre otros, el Libro Diario, siendo que en el resultado del mencionado requerimiento (fojas 424), aquella dejó constancia que el mencionado libro era llevado con atraso mayor al permitido toda vez que fue legalizado el 22 de octubre del 2014 y contenía operaciones a partir de enero del 2013, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que de la copia del Libro Diario (fojas 58 a 101), se advierte que tiene operaciones anotadas desde el 1 de enero del 2013 (foja 100), sin embargo, dicho libro fue legalizado el 22 de octubre del 2014 (foja 101).

Que de las normas glosadas se tiene que la legalización tuvo que haberse producido en la primera hoja útil del aludido libro y antes de su uso, es decir, cuando aún se encontraba en blanco, por lo que atendiendo a lo señalado en el considerando precedente, se encuentra acreditado que a la fecha de su legalización (foja 101), esto es, el 22 de octubre del 2014, el recurrente no tenía anotadas las operaciones correspondientes a meses anteriores de modo que dicho registro fue llevado con un atraso mayor al permitido, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la mencionada infracción.

Que en el punto 1 del Anexo N.º 01 al Requerimiento N.º (...) (foja 432), la administración solicitó al recurrente que subsanara la citada infracción a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que no obstante, el Resultado del Requerimiento N.º (...) (fojas 435 a 443) ha sido declarado nulo en esta instancia, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la administración verificar si efectivamente dicha infracción fue subsanada a fin de aplicar la rebaja prevista en el Régimen de Gradualidad.

#### ***Infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario***

Que la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 500 y 501) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, por no anexar el Balance de Comprobación en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, sustentándose en los Requerimientos N.º (...)

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario indica que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.

Que por otro lado, el numeral 3 del artículo 176 del aludido código señala que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.

Que mediante Resolución de Superintendencia N.º (...) se aprueban las disposiciones y formularios para la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y del Impuesto a las Transacciones Financieras del ejercicio gravable 2013, disponiéndose en el numeral 11.1 del artículo 11 que los contribuyentes a que se refiere el inciso a) del numeral 3.1 del artículo 3º<sup>26</sup> que al 31 de diciembre del 2013 hubieran generado ingresos en dicho ejercicio iguales o superiores a 500 (quinientas) Unidades Impositivas Tributarias correspondientes al referido ejercicio<sup>27</sup> estarán obligados a consignar en la

declaración presentada mediante el PDT N.º (...) como información adicional, un balance de comprobación. Agrega dicho numeral que el monto de los ingresos se determinará por la suma de los importes consignados en las casillas 463 ventas netas, 473 ingresos financieros gravados, 475 otros ingresos gravados y 477 enajenación de valores y bienes del activo fijo, del PDT Tratándose de la casilla 477 solamente se considerará el monto de los ingresos gravados.

Que ahora bien, en el punto 12 del Requerimiento N.º (...) (foja 416), la administración solicitó al recurrente que exhibiera y/o presentara el Balance de Comprobación, siendo que en el resultado del anotado requerimiento (foja 419/reverso), aquella dejó constancia que el recurrente se encontraba obligado a presentar el citado balance y que este no fue anexado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario.

Que en el punto 4 del Requerimiento N.º (...) (foja 420 y 421/reverso), la administración solicitó al recurrente que subsanara la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario a efectos que se acogiera al Régimen de Gradualidad.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (foja 423), la administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con subsanar la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario, por lo que no se acogió al Régimen de Gradualidad.

Que en el punto 2 del Requerimiento N.º (...) (fojas 431 y 432/reverso), la administración señaló que erróneamente comunicó, en el punto 12 del Resultado del Requerimiento N.º (...) y el punto 4 del Requerimiento N.º (...) que el recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario, siendo que la infracción que le correspondía era la tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del anotado código, por lo que procedió a dejar sin efecto la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del aludido código.

Que asimismo, la administración solicitó al recurrente que subsanara la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del referido código a efectos que se acogiera al Régimen de Gradualidad.

Que no obstante, en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (fojas 441 y 442/reverso), que ha sido declarado nulo por esta instancia, conforme con lo analizado en los considerandos precedentes, la administración concluyó que el recurrente no subsanó la infracción prevista por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario, por lo que no le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que estando a lo expuesto, la administración detectó que el recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario, y no en la infracción que se le imputa, esto es, el numeral 2 del artículo 176 del mencionado código, por lo que la Resolución de Multa N.º (...) no se encuentra debidamente sustentada, y en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto el valor.

Que sin perjuicio de lo expuesto, y a título ilustrativo cabe señalar que la infracción por no anexar el Balance de Comprobación en la declaración jurada del Impuesto a la Renta se sanciona con el numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario<sup>28</sup>, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00936-8-2018.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Vásquez Rosales.

#### **Resuelve:**

1. Declarar **nulos** el Resultado del Requerimiento N.º (...) las Resoluciones de Determinación N.º (...), las Resoluciones de Multa N.º (...) y (...) y la Resolución de Oficina Zonal N.º (...) de 8 de junio del 2018, en tales extremos.

2. **Revocar** la Resolución de Oficina Zonal N.º (...) de 8 de junio del 2018, en el extremo referido a la Resolución de Multa N.º (...) debiendo la administración proceder conforme con lo expuesto.

3. **Revocar** la Resolución de Oficina Zonal N.º (...) de 8 de junio del 2018, en el extremo referido a la Resolución de Multa N.º (...) y **dejar sin efecto** el anotado valor.

4. **Confirmar** la Resolución de Oficina Zonal N.º (...) de 8 de junio del 2018, el extremo referido a las Resoluciones de Multa N.º (...)

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

Huertas Lizarzaburu

Vocal Presidente

Sarmiento Díaz

Vocal

Vásquez Rosales

Vocal

Rubio Mendoza

Secretaria relatora

---

1 Vinculada con la Orden de Fiscalización N.º (...) (foja 445).

2 Notificada el 14 de julio del 2015 en el domicilio fiscal del recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 209), mediante acuse de recibo (fojas 447), dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, que dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación. La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

3 Notificado el 14 de julio del 2015 en el domicilio fiscal del recurrente con arreglo a ley (foja 1362), conforme con lo analizado por este tribunal mediante Resolución N.º 00153-Q-2018 de 16 de enero del 2018 (fojas 1360 a 1364), la que resolvió una queja presentada por el recurrente cuestionando, entre otros, la adopción de medidas cautelares previas trabadas por la administración, siendo que este tribunal únicamente emitió pronunciamiento respecto de dicho extremo, y precisó que, al haberse emitido valores, no correspondía que en la vía de la queja se emitiera pronunciamiento sobre los cuestionamientos planteados por el recurrente referidos al procedimiento de fiscalización y la procedencia de la emisión de los valores, correspondiendo que dichos aspectos sean discutidos en el procedimiento contencioso tributario iniciado (foja 1360).

4 Publicado el 22 de junio del 2013.

5 Publicado el 29 de junio del 2007.

6 Publicado el 23 de octubre del 2012.

7 Publicado el 6 de mayo del 2019.

8 Publicada el 11 de abril de 2001.

9 En los fundamentos de dicha resolución se indica que: *“Tomando en cuenta lo señalado, se considera que cuando el segundo párrafo del anotado inciso b) del artículo 8º dispone que “De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento”, sólo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en dicho caso no hay documentación o información a evaluar.*

*En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado y en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine.”*

10 Cabe señalar que la administración mediante Carta N.º (...) de 6 de diciembre del 2016 (foja 448), notificada el 9 de diciembre del 2016 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, siendo que el notificador dejó constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como que dicha persona no exhibió su documento de identidad, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del

Código Tributario (foja 449), presentó a los funcionarios que reemplazarían a los funcionarios presentados mediante Carta N.º (...)

11 Cabe señalar que la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario se encuentra vinculada a la no presentación del Balance de Comprobación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, lo que será materia de análisis en los siguientes considerandos.

12 Ver nota al Pie de Página N.º 11.

13 Publicado el 25 de enero del 2019.

14 Publicado el 13 de setiembre del 2018.

15 Publicado el 31 de diciembre del 2016.

16 Publicado el 20 de diciembre del 2016.

17 Según su Comprobante de Información Registrada (foja 209).

18 Publicado el 2 de agosto del 2018.

19 De acuerdo con el Decreto Supremo N.º 374-2014-EF, la UIT aplicable para el ejercicio 2015 asciende a S/ 3 850,00.

20 Publicado el 31 de marzo de 2007.

21 El numeral 13.7 del artículo 13 del Reglamento del Régimen de Gradualidad, modificado por Resolución de Superintendencia N.º (...) la subsanación implica la regularización de la obligación en la forma y momento previstos en los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

22 Publicado el 30 de diciembre del 2006.

23 Similar criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03983-4-2015.

24 Publicada el 19 de setiembre del 2012.

25 Publicado el 21 de diciembre del 2013.

26 Dicho dispositivo establece que están obligados a presentar la declaración por el ejercicio gravable 2013 los que hubieran generado rentas o pérdidas de tercera categoría como contribuyentes del Régimen General del impuesto.

27 Mediante el Decreto Supremo N.º 264-2012-EF se estableció que la UIT del ejercicio 2013 ascendía a S/ 3 700,00, por lo que el producto de dicho importe multiplicado por 500 da como resultado S/ 1 850 000,00.

28 El numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario establece que constituye infracción el presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la administración.

Documento publicado en la página web del Tribunal Fiscal.