+VALUE

BOLETÍN TRIBUTARIO

Octubre 2025

I. PRESENTACIÓN

Estimados, los saludamos de parte de +Value, firma liderada por Tania Quispe y Martín Ramos, ambos exsuperintendentes de SUNAT, que se consolida para ofrecer asesoría especializada en Precios de Transferencia y Consultoría Tributaria en procesos de fiscalización y litigios tributarios.

En esta ocasión, es un gusto presentarles el Boletín Tributario de octubre 2025, el cual tiene la finalidad de mantenerlos informados con los cambios normativos más recientes, así como con los informes de SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias del Poder Judicial que se hayan emitido en el último mes. Esperamos que sea de su agrado y les deseamos un buen mes.

II. EDITORIAL

La facultad discrecional de sancionar en materia tributaria: evolución, límites y desafíos hacia un modelo de cumplimiento cooperativo

Por: Martín Ramos

La facultad discrecional de sancionar en materia tributaria constituye un hito importante en la evolución del Derecho Tributario peruano, al reflejar la transición de un modelo fiscalizador eminentemente punitivo, rígido y formalista hacia un enfoque más racional, basado en los principios de razonabilidad, proporcionalidad y eficiencia administrativa. En su concepción original, esta facultad fue diseñada como un mecanismo destinado a dotar a la Administración Tributaria de un margen de apreciación técnica y jurídica que le permitiera valorar las circunstancias concretas de cada caso —incluyendo la intencionalidad, el nivel de colaboración y el impacto económico del incumplimiento— antes de aplicar una sanción. Su finalidad era clara: sustituir la aplicación automática y mecánica de sanciones por un sistema más justo, pedagógico y orientado al fomento del cumplimiento voluntario. Sin embargo, la evolución normativa y operativa de esta potestad evidencia que su ejercicio actual requiere una reconfiguración profunda, alineada con los estándares modernos de cumplimiento cooperativo y gestión del riesgo tributario, que privilegien la transparencia, la confianza y la corresponsabilidad fiscal entre la SUNAT y los contribuyentes.

En el plano histórico, los antecedentes normativos de la facultad discrecional se remontan al Decreto Legislativo N.º 773 (Código Tributario de 1993), cuyo artículo 166° otorgó a la Administración la facultad de graduar las sanciones, cuya aplicación consideraba de forma limitada las circunstancias del infractor y la gravedad de la infracción. Aunque el texto no utilizó expresamente el término “discrecionalidad”, introdujo un margen de apreciación administrativa que supuso un verdadero cambio de paradigma: la sanción dejaba de ser una consecuencia automática del incumplimiento para convertirse en un instrumento de corrección, prevención y orientación al cumplimiento. Posteriormente, el Decreto Legislativo N.º 816 (1996) reafirmó esta visión en su artículo 82°, al reconocer expresamente que la potestad sancionadora debía ejercerse “de manera discrecional”, consolidando así la idea de que la Administración Tributaria debía actuar con prudencia, ponderación y justicia material en el ejercicio de su poder punitivo.

El marco normativo vigente fue consolidado con el Decreto Legislativo N.º 1117 (2012), que incorporó al actual artículo 166° del Código Tributario, disposición que establece que la Administración Tributaria puede ejercer de manera discrecional su facultad para determinar y sancionar infracciones, que en su ejecución considera la naturaleza y circunstancias de los hechos que las generen, así como la conducta del infractor en determinado momento de los procedimientos tributarios. Este reconocimiento legislativo elevó a rango expreso un principio ya consolidado en la práctica administrativa: la discrecionalidad como manifestación del principio de razonabilidad, recogido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual toda actuación estatal debe ser proporcional, razonable y orientada a fines legítimos de interés público. En el ámbito tributario, ello implicaría que la sanción debe ser necesaria, justa y adecuada a la conducta del contribuyente, evitando respuestas desproporcionadas ante errores formales o incumplimientos sin perjuicio fiscal.

La aplicación progresiva de esta facultad discrecional a lo largo del tiempo ha contribuido de manera significativa a consolidar su interpretación y alcance, reafirmando que la discrecionalidad no constituye una licencia para actuar de forma arbitraria, sino una obligación jurídica y técnica de la Administración Tributaria de valorar integralmente el contexto fáctico y normativo del incumplimiento. En este sentido, el ejercicio de dicha facultad exige ponderar la gravedad de la infracción, la existencia o no de perjuicio fiscal, así como la conducta y grado de colaboración del contribuyente, asegurando que la respuesta sancionadora sea razonable y proporcional.

Desde el año 2015, la SUNAT ha emitido diversas resoluciones de discrecionalidad, aplicables principalmente en contextos excepcionales, como los desastres naturales o la pandemia de la COVID-19, lo que demuestra que esta potestad puede y debe ejercerse bajo criterios de transparencia, uniformidad y predictibilidad, siempre que se sustente en parámetros objetivos, verificables y coherentes con los fines del sistema tributario.

No obstante, en su desarrollo reciente, el ejercicio de esta facultad ha quedado circunscrito a un enfoque formalista y reactivo, aplicándose de manera limitada y, en muchos casos, desvinculada del análisis del perfil de riesgo, la conducta histórica o los antecedentes de cumplimiento del contribuyente. Este uso restrictivo desnaturaliza su finalidad moderna: la discrecionalidad no debe entenderse como un privilegio o indulgencia ocasional, sino como un instrumento de gestión estratégica del cumplimiento tributario. Los modelos más avanzados de administración fiscal —particularmente los promovidos por la OCDE, el CIAT y el FMI— integran la discrecionalidad sancionadora dentro de un sistema de gestión del riesgo, en el cual las sanciones son aplicadas con mayor severidad en los casos de incumplimiento doloso, sistemático o con perjuicio fiscal relevante, mientras que en situaciones de bajo riesgo, errores accidentales o infracciones sin daño económico, se incentiva la autocorrección, la cooperación y la transparencia mediante la reducción o exoneración de sanciones.

Este enfoque de cumplimiento cooperativo no solo fortalece la legitimidad de la Administración Tributaria, sino que optimiza la eficiencia del sistema, al enfocar los recursos de fiscalización en los contribuyentes de alto riesgo y fomentar la participación voluntaria de aquellos que muestran conductas conformes o transparentes. La sanción, en este marco, deja de ser un fin en sí mismo para convertirse en un mecanismo pedagógico que incentiva la educación fiscal, la corrección temprana y la generación de confianza entre el Estado y los contribuyentes.

En contraste, el modelo peruano mantiene aún una lógica punitiva y uniformista, en la que la aplicación automática de sanciones prevalece sobre la valoración de la conducta y las circunstancias del caso. Esta práctica genera una percepción de rigidez e inequidad, especialmente en los casos donde no existe perjuicio fiscal o donde el incumplimiento responde a la complejidad normativa antes que a la mala fe. Como resultado, la SUNAT corre el riesgo de consolidarse como una entidad sancionadora antes que promotora del cumplimiento, apartándose de los estándares internacionales que vinculan la discrecionalidad con la gestión del riesgo, la confianza y la cooperación tributaria.

Frente a ello, se hace necesario un rediseño institucional y normativo que permita a la SUNAT utilizar la facultad discrecional no solo como una herramienta sancionadora, sino como un mecanismo de política fiscal moderna, capaz de equilibrar la firmeza del control con la promoción del cumplimiento voluntario. Para lograrlo, la Administración debe establecer parámetros técnicos y objetivos que orienten el ejercicio de esta potestad: historial de cumplimiento del contribuyente, materialidad del incumplimiento, intencionalidad de la conducta, nivel de colaboración y riesgo fiscal. Bajo este enfoque, la discrecionalidad se transformaría en un incentivo positivo, promoviendo la transparencia, la autocorrección y la cooperación, en lugar de limitarse a su aplicación en contextos excepcionales o de indulgencia colectiva.

En suma, la facultad discrecional de sancionar nació como una expresión del principio de razonabilidad y del Estado de Derecho tributario, destinada a equilibrar la potestad sancionadora con la equidad y la eficacia administrativa. No obstante, para cumplir plenamente su función en el siglo XXI, debe evolucionar hacia una herramienta integral de gestión del cumplimiento y del riesgo fiscal, donde la prioridad no sea sancionar, sino construir confianza, prevenir el incumplimiento y promover la corresponsabilidad fiscal. Solo mediante esta evolución la discrecionalidad podrá convertirse en un verdadero pilar del cumplimiento cooperativo y en un elemento esencial de un sistema tributario más justo, eficiente y sostenible.

III. RESOLUCIONES

Se remite al Congreso de la República la documentación relativa al "Convenio entre la República del Perú y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Eliminar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre las Ganancias de Capital y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal". –

Mediante la Resolución Suprema N° 151-2025-RE, publicada el 21 de octubre de 2025, se remite al Congreso de la República la documentación relativa al "Convenio entre la República del Perú y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Eliminar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre las Ganancias de Capital y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal", firmado en Londres el 20 de marzo de 2025.

Se aprueba el porcentaje requerido para determinar el límite máximo de devolución del Impuesto Selectivo al Consumo a que se refiere el Reglamento del Decreto de Urgencia N° 012-2019. –

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 000319-2025/SUNAT, publicada el 22 de octubre de 2025, se tiene por objeto aprobar el porcentaje a que hace referencia el literal b) del numeral 4.4 del artículo 4 del Reglamento del Decreto de Urgencia N.º 012-2019, aprobado por el Decreto Supremo N.º 419-2019-EF, aplicable a los meses de julio, agosto y setiembre de 2025.

La finalidad de la presente resolución es hacer posible la atención de las solicitudes de devolución del ISC que presenten los transportistas por el tercer trimestre del año 2025, conforme lo establece el numeral 2.6 del artículo 2 del Decreto de Urgencia N.º 012-2019.

Se dispone publicación del proyecto de resolución de superintendencia que modifica el procedimiento general "Restitución simplificado de derechos arancelarios" DESPA-PG.07 (versión 5) y su exposición de motivos. –

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 000317-2025/SUNAT, publicada el 22 de octubre de 2025, se resuelve disponer la publicación del proyecto de resolución de superintendencia que modifica el procedimiento general "Restitución simplificado de derechos arancelarios" DESPA-PG.07 (versión 5) y su correspondiente exposición de motivos, en la sede digital de la SUNAT (www.sunat.gob.pe), el mismo día de la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano, por el plazo de quince (15) días calendario, contado desde el día calendario siguiente de la publicación de la presente resolución, para recibir los comentarios, aportes u opiniones de los operadores y del público en general.

IV. INFORMES

INFORME N°000105-2025-SUNAT/7T0000

Mediante el informe publicado el 24 de octubre del 2025, la SUNAT, en relación con un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, como resultado del cual, la Administración Tributaria emite una resolución de determinación por dicho impuesto y otra por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, únicamente se ha reclamado la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta, realiza la siguiente consulta:

1. ¿Procede la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, aun cuando esté vinculada con los reparos que sustentan la resolución de determinación emitida por el Impuesto la Renta, que se encuentra reclamada?

La SUNAT concluye lo siguiente:

"En el marco de un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, como resultado del cual, la Administración Tributaria emite resoluciones de determinación por dicho impuesto y por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24 -A de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, únicamente se ha reclamado la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta:

Procede la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, aun cuando esté vinculada con los reparos que sustentan la resolución de determinación emitida por el Impuesto la Renta, que se encuentra reclamada."

INFORME N°000107-2025-SUNAT/7T0000

Mediante el informe publicado el 24 de octubre del 2025, frente a la consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, se analiza si, en virtud del principio de accesoriedad, se encuentra exonerado del Impuesto General a las Ventas (IGV) el servicio de intermediación en la oferta y la demanda del servicio de taxi, prestado por empresas no domiciliadas a usuarios que tienen su residencia habitual en el país, a través de un aplicativo que permite a los prestadores de servicio de taxi debidamente autorizados por la Autoridad de Transporte Urbano de Lima y Callao (ATU) y los interesados en su utilización, poder acordar su contratación, tomando en cuenta que este último servicio está exonerado del IGV.

La SUNAT concluye lo siguiente:

"No se encuentra exonerado del IGV el servicio de intermediación en la oferta y la demanda del servicio de taxi, prestado por empresa s no domiciliadas a usuarios que tienen su residencia habitual en el país, a través de un aplicativo que permite a los prestadores de servicio de taxi debidamente autorizados por la ATU, y los interesados en su utilización, poder acordar su contratación."

INFORME N°000112-2025-SUNAT/7T0000

Mediante el informe publicado el 29 de octubre del 2025, la SUNAT, con relación al Régimen Especial de Recuperación Anticipada (RERA) del Impuesto General a las Ventas (IGV), aprobado por el Decreto Legislativo N.°973, se consulta si respecto del IGV pagado en la adquisición de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción con el financiamiento

otorgado por el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones (FITEL) en el marco de un contrato de financiamiento no reembolsable, resulta aplicable dicho beneficio.

La SUNAT concluye lo siguiente:

"Resulta aplicable el RERA del IGV respecto del IGV pagado en la adquisición de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción con el financiamiento otorgado por el FITEL en el marco de un contrato de financiamiento no reembolsable, siempre y cuando sean empleados por los beneficiarios del Régimen directamente en la ejecución del compromiso de inversión del proyecto respectivo y se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones."

V. JURISPRUDENCIA

Incremento patrimonial no justificado y deber de acreditar el origen de los fondos en sede contencioso administrativa

Mediante la Casación N°25314-2024 Lima publicada el 13 de octubre del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

"En los procesos por incremento patrimonial no justificado corresponde al contribuyente acreditar documentariamente el origen de los fondos observados. La Corte Suprema precisa que la verificación de una eventual vulneración al derecho a la motivación debe centrarse en los fundamentos de la resolución impugnada, sin revalorar pruebas. En el caso, la sentencia de vista cumplió con dicho estándar al concluir, de manera motivada, que los depósitos en cuentas nacionales y en el exterior carecían de sustento probatorio suficiente, resultando conforme a derecho el reparo efectuado por la Administración Tributaria".

Procedimiento de Fiscalización

Mediante la Casación N°33748-2024 Lima publicada el 13 de octubre del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

"Conforme a lo establecido en la Casación N° 16018-2023 (precedente vinculante), concluido el procedimiento de fiscalización tributaria con la notificación de la resolución de determinación y/o de multa, según corresponda, en mérito al numeral 1 del artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario la administración tributaria no podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, a fi n de aplicar la sanción contemplada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuando sustente sus actos en los mismos hechos o circunstancias de los que tuvo conocimiento durante el procedimiento de fiscalización que ya ha finalizado"

Fehaciencia y Causalidad en la Deducibilidad de Gastos

Mediante la Casación N°23815-2024 Lima publicada el 13 de octubre del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

Problemática planteada:
¿Resulta factible reparar la deducibilidad del gasto cuestionando la fehaciencia y causalidad al mismo tiempo?

Posición de la Sala Suprema:
No, la deducibilidad de un gasto, conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, exige que se acrediten dos elementos diferenciados: la fehaciencia, entendida como la existencia real y comprobable del gasto, y la causalidad, que exige que dicho gasto esté vinculado con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Estos elementos deben ser analizados de manera secuencial y preclusiva, es decir, primero debe verificarse la fehaciencia y, solo en caso de estar acreditada, evaluarse la causalidad. No es jurídicamente válido que se observen ambos elementos de forma simultánea como si fueran indistintos o acumulables. En el presente caso, se constató que la sentencia de vista confirmó reparos sustentados en una doble observación (falta de

fehaciencia y de causalidad), sin identificar cuál constituía el fundamento determinante.

Resolución de Cumplimiento

Mediante la Casación N°633-2025 Lima publicada el 13 de octubre del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

"El artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dirigido contra una resolución de cumplimiento, debe tener por finalidad que el Tribunal Fiscal verifique si la Administración Tributaria dio cumplimiento o no al mandato previamente dispuesto, y no la reevaluación de la controversia resuelta mediante anterior resolución por el mismo Tribunal Administrativo, pues una posición distinta permitiría generar de modo objetivo el ingreso (innecesario o indebido) a un círculo reevaluador de lo decidido en sede administrativa, con la generación y admisión de defensas reiteradas y la imposibilidad de entender concluido el procedimiento contencioso tributario, en contravención de lo dispuesto en el artículo 153° del mencionado Texto Único Ordenado"

Notificación conjunta del Resultado de Requerimiento y del Requerimiento – Artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y otros temas

Mediante la Casación N°30328-2024 Lima publicada el 29 de octubre del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

Problemática planteada:

1. *¿Transgrede la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos la notificación conjunta de un resultado de requerimiento y de un requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y basado en el antes mencionado resultado de requerimiento? ¿Tal situación acarrea la nulidad del requerimiento, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, y de los actos posteriores?*
2. *En el caso concreto, ¿se ha producido una afectación del derecho a la prueba y un apartamiento inmotivado de la jurisprudencia vinculante contenida en la Casación N.º 546-2022?*
3. *¿La facultad de reexamen permite que el órgano cambie el fundamento del reparo?*
4. *¿Resulta aplicable el Decreto Legislativo N.º 1311, que modifica el artículo 178 (numeral 1) del Código Tributario, en virtud del principio de retroactividad benigna?*
5. *¿La emisión de las resoluciones de multa debe seguir el procedimiento previsto en el artículo 254 de la Ley del Procedimiento Administrativo General?*
6. *¿Se produce la vulneración del principio de tipicidad si en el tipo infractor referido a "declarar cifras y/o datos falsos" no se toma en cuenta el elemento subjetivo del tipo (dolo o culpa)?*
7. *¿Se vulnera el principio de igualdad si no se aplica la Ley N.º 31962 a las resoluciones de multa notificadas antes de su entrada en vigencia?*

Posición de la Sala Suprema:

1. *Ninguna de las normas que regulan el procedimiento de fiscalización seguido por la SUNAT proscriben la notificación conjunta de un resultado de requerimiento y del requerimiento discrecional a que hace alusión el artículo 75 del Código Tributario, lo que, además, no contraviene la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos. En el presente caso, no corresponde declarar la nulidad del Requerimiento N.º 0122100002262, emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, y de los actos posteriores, por cuanto con él se pone en conocimiento del administrado las conclusiones del procedimiento de fiscalización basado en el resultado del requerimiento anterior, lo cual no generó — al menos en el presente caso— alguna afectación al administrado que resulte relevante jurídicamente, por lo que menos aún se podría generar una consecuencia de nulidad no prevista en la ley.*
2. *En el caso concreto, no se observa una afectación del derecho a la prueba ni un apartamiento inmotivado de la Casación N.º 546-2022, en tanto se han actuado los medios*

3. *probatorios presentados, siendo que la discrepancia con el criterio valorativo vertido por la instancia de mérito no guarda relación con las infracciones normativas denunciadas.*
4. *El artículo 127 del Código Tributario regula la facultad de reexamen, en virtud del cual el órgano resolutor se encuentra habilitado para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados. De este modo, conforme antes esta Sala Suprema ha precisado en la Casación N.º 30245-2023-Lima, la facultad de reexamen se encuentra circunscrita al asunto controvertido, por lo que el órgano resolutor no podría modificar algún aspecto vinculado a ello, toda vez que podría implicar una vulneración del debido proceso y/o del derecho a defensa, lo que no ha ocurrido en el presente caso.*
5. *Sobre el caso en particular, en que la notificación de la resolución de multa se produjo antes de la entrada en vigor de la modificación del artículo 178 (numeral 1) del Código Tributario introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311, corresponde aplicar el criterio vinculante contenido en el fundamento 9.3.3. de la Casación N.º 11947-2022- Lima, en virtud del cual se debe tener en cuenta la teoría de los hechos cumplidos, por lo que corresponde la aplicación inmediata de la norma y lo dispuesto en el artículo 168 del Código Tributario. Por ende, no resulta aplicable a la administrada la modificación legislativa antes aludida.*
6. *Apreciándose que el ordenamiento tributario contempla de manera expresa regulación acerca del ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria, no resulta factible la aplicación supletoria de la norma administrativa general; por ello, en principio, exigir de modo insoslayable que en el caso concreto para el ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria se haya tenido que seguir el procedimiento sancionador previo no es acertado, máxime si la resolución de multa ha sido resultado de un procedimiento regulado, como lo es el procedimiento de fiscalización.*
7. *La determinación de la infracción tributaria se realiza en forma objetiva, lo que resulta acorde con lo señalado en el segundo*
8. *párrafo del artículo 165 del Código Tributario, toda vez que la actividad realizada por los fiscalizadores se presume veraz.*
9. *En el caso de autos, no se demuestra la presunta inobservancia del principio de igualdad, por cuanto el contenido normativo de la Ley N.º 31962 no le resulta aplicable.*