



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

EXPEDIENTE Nº : 14753-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 11 de febrero de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002638/SUNAT de 5 de setiembre de 2007 emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0006168 a 054-003-0006180 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, así como por las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0010266 a 054-002-0010278, infracciones tipificadas en los numerales 5 del artículo 175º y el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que la Administración cuestiona la fehaciencia de las operaciones con sus proveedores Clemen S.A.C., Víctor Manuel Díaz Torres, Carlos Roberto Muñoz Espejo, Óscar Rolando Edén del Carpio, Mario David Basurco Salamanca, Fernando Alva Neyra, Tecnología de Ventas E.I.R.L., Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L., Apolinario Leopoldo Rosas Colque, Roberto Fidel Dávila Olivero, Jorge Luis Ramos Torres, Quebec E.I.R.L. y Rubén C. Huamba Ramos.

Que agrega que su actividad es la de prestar servicios complementarios, los mismos que se encuentran normados en la Ley Nº 27626 y el Decreto Supremo Nº 003-97-TR, Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, contando para ello con autorización vigente del Ministerio de Trabajo y Promoción Social, siendo su objeto social la realización de servicios de limpieza, mantenimiento de locales públicos y privados, guardianía, mensajería, courier y otros conexos a los anteriores.

Que sostiene que con la finalidad de prestar sus servicios en forma puntual y eficiente, en los contratos que celebra requiere de suministros y servicios diversos los cuales son adquiridos a múltiples proveedores formales. Así, menciona que durante el año 2004 prestó servicios al Banco de Crédito del Perú S.A., conforme al Contrato de Prestación de Servicios Complementarios de Limpieza de Instalaciones y Mensajería celebrado con la referida empresa.

Que asimismo expresa que sus proveedores son empresas formales inscritas en los registros de la Administración Tributaria, que se encuentran activas y con la condición de domicilio "habido" y que han cumplido con emitir, por los servicios prestados y los bienes vendidos, las facturas correspondientes, las cuales se encuentran debidamente autorizadas.

Que agrega que de lo expresado en los párrafos precedentes, las adquisiciones observadas por la Administración son operaciones reales que no pueden ser calificadas de falsas por el hecho que los proveedores no cumplieron con presentar la documentación que les fuera requerida, debiendo tenerse en cuenta que dicha circunstancia escapa a su voluntad y cuyos efectos no le alcanzan, criterio que ha sido recogido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Que en ese sentido precisa que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 533-5-99, 694-2-2000 y 3350-1-2004, este colegiado ha establecido que no es imputable al comprador la imposibilidad de efectuar el cruce de información con el proveedor, motivo por el cual no podría concluirse solo en base a ello que la

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

operación no sea real, siendo que el hecho que las compras se hayan pagado en efectivo tampoco conduce a cuestionar la realidad de las operaciones sustentadas en los comprobantes de pago reparados, ni aún el hecho que los proveedores no hayan declarado ni pagado los tributos a su cargo, situación que no ha sido merituada por la Administración de modo alguno en la instancia de reclamación.

Que asimismo indica que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 7376-4-2003 ha establecido que una operación es inexistente si una de las partes no existe o no participó en la operación, ambas partes no participaron en la operación, o el objeto materia de venta es inexistente o distinto, o se produce la combinación de alguno de estos supuestos; sin embargo, en el caso de las facturas reparadas (operaciones no reales), no se indica de manera expresa cual de los supuestos se ha producido en el caso de autos, más aún si se tiene en consideración que se cuenta con el original y copias de las facturas observadas, lo cual implica la participación de dos partes (comprador y vendedor), hecho que no ha sido explicado por la Administración, lo que acarrearía la insubsistencia de la recurrida.

Que agrega que si bien la Administración también repara las adquisiciones de pintura, thinner, laca, desinfectante, madera tornillo, un equipo de sonido y canastas efectuadas a las empresas Cilude Import Export E.I.R.L., O & M Obando Mendoza S.R.L., Eleuterio Ventura Così y Gallette S.A.C., al considerar que son gastos ajenos al giro del negocio, ello no se ajusta a los antecedentes por cuanto ha acreditado durante la fiscalización que tales gastos han sido utilizados en la generación de renta gravada, razón por la cual su deducción debe ser admitida tanto para el Impuesto General a las Ventas como para el Impuesto a la Renta.

Que finalmente refiere que en cuanto a las multas éstas deberán dejarse sin efecto, una vez que igualmente se dejen sin efecto las resoluciones de determinación que les dieron origen; con respecto a la multa por llevar con atraso mayor al permitido el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, sostiene que dicha infracción no se habría cometido por cuanto tal obligación no había sido establecida aún en la supuesta fecha de su comisión.

Que la Administración refiere en relación a los proveedores Clemen S.A.C., Víctor Manuel Díaz Torres, Carlos Roberto Muñoz Espejo, Óscar Rolando Edén del Carpio, Mario David Basurco Salamanca, Fernando Alva Neyra, Tecnología de Ventas E.I.R.L., Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L., Apolinario Leopoldo Rosas Colque, Roberto Fidel Dávila Olivero, Jorge Luis Ramos Torres, Quebec E.I.R.L. y Rubén C. Huamba Ramos, que la recurrente no exhibió documentación que sustentara la fehaciencia de las operaciones observadas, así como tampoco acreditó haber generado renta por los servicios y/o bienes adquiridos ni el uso dado a estos.

Que asimismo señala que en cuanto a los servicios de soporte técnico vehicular y alquiler de vehículos, no se exhibieron guías de remisión que sustentaran el traslado, ni documentación que acreditara la necesidad de los mismos, así como la existencia de los bienes transportados. Con relación a los servicios de mantenimiento y alquiler de maquinaria de limpieza, indica que la recurrente no acreditó la existencia de los bienes objeto de mantenimiento (no acredita tener estos bienes en su activo fijo). Respecto de los servicios de supervisión, no sustentó su efectiva prestación ya que no exhibió documentación que acreditara sus resultados, observaciones y recomendaciones. Finalmente, en el caso del servicio adquirido a Québec E.I.R.L., precisa que la contribuyente no exhibió documentación que acreditara su fehaciencia, la relación del personal que prestó el servicio así como la aceptación por parte del Banco de Crédito del Perú S.A. de la subcontratación de aquel.

Que indica que llevó a cabo cruces de información con los proveedores Clemen S.A.C., Mario David Basurco Salamanca, Fernando Alva Neyra, Tecnología de Ventas E.I.R.L., Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L., Apolinario Leopoldo Rosas Colque y Roberto Fidel Dávila Olivero, a fin de constatar la realidad de las operaciones que se habrían realizado con ellos, sin embargo, estos no presentaron la

M 4 9



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

información requerida, por lo que no se ha podido verificar la capacidad económica y/o de infraestructura con la que contaban para realizar las operaciones contenidas en las facturas observadas.

Que igualmente indica que los contribuyentes Víctor Manuel Díaz Torres, Carlos Alberto Muñoz Espejo y Óscar Rolando Eden del Carpio negaron haber efectuado las operaciones que se les imputan respecto de la recurrente, según se aprecia en las manifestaciones prestadas (fojas 372, 441, 442 y 564 a 566), señalando además no haber realizado operaciones comerciales con ella siendo que por las facturas emitidas recibían dinero a cambio.

Que añade que de las operaciones analizadas se tiene que la contribuyente no presentó pruebas fehacientes que acreditaran su efectiva realización, no habiéndose demostrado la capacidad operativa de los supuestos proveedores para la realización de los servicios y venta de bienes que se les atribuye; por el contrario, existen suficientes elementos que llevan a la conclusión que las mismas no se realizaron, motivo por el cual, a tenor de lo prescrito en las normas que cita, procede la confirmación de los reparos formulados en este extremo.

Que con relación a otros gastos observados la Administración refiere que de acuerdo con lo establecido en el punto B del Anexo 01 del Resultado del Requerimiento Nº 0522050000431 (fojas 196 y 197), se realizaron diversos reparos a gastos que son considerados ajenos al giro del negocio como la compra de pintura, teromayólica, thinner, laca y desinfectante a la empresa Cilude Import Export E.I.R.L., madera tornillo a la empresa O & M Obando Mendoza S.R.L., un equipo de sonido al contribuyente Eleuterio Ventura Cusi y canastas a la empresa Galletti S.A.C., debido a que no se presentó documentación que acreditara que dichas adquisiciones eran necesarias para mantener la fuente generadora de renta o para generar ingresos gravados.

Que en cuanto a la falta de acreditación del uso de medios de pago, la Administración expresa que la recurrente no ha acreditado su utilización en cuanto a la cancelación de las Facturas 001 Nº 00586 y 00588 emitidas por la empresa Clemen S.A.C. por el importe de S/. 8 960 00 y S/. 7 200 00, respectivamente, por febrero de 2004, de conformidad con lo establecido en el Decreto Legislativo Nº 939.

Que finalmente agrega que la recurrente no cumplió con sustentar el depósito del SPOT por la compra de madera tornillo a la empresa O & M Obando Mendoza S.R.L. por setiembre de 2004.

Que de lo actuado se tiene que mediante Orden de Fiscalización Nº 050053129900 de 21 de julio de 2005 (foja 226), Carta Nº 050053129900-01 SUNAT de 21 de julio de 2005 (foja 225) y Requerimientos Nº 0521050000814² (fojas 214 a 214/vuelta), 0522050000431³ (fojas 207 a 207/vuelta) y 0522050000619⁴ (fojas 190 a 190/vuelta), la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, como resultado de la cual efectuó los siguientes reparos con incidencia en el crédito fiscal y el gasto tanto para efectos del Impuesto General a las Ventas como Impuesto a la Renta: 1) Comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales, 2) Gastos ajenos al giro del negocio, 3) No utilización de

² La Carta Nº 050053129900-01SUNAT y Requerimientos Nº 0521050000814 fueron notificados el 05 de agosto de 2005, mediante Cedulón Nº 050-01731, al encontrarse cerrado el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia que los citados documentos fueron dejados en sobre cerrado bajo la puerta, de conformidad con lo establecido por el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 212, 213 y 224).

³ Notificado el 13 de octubre de 2005 mediante Cedulón Nº 050-008290, al encontrarse cerrado el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia que el citado documento fue dejado en sobre cerrado bajo la puerta, de conformidad con lo establecido por el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 202 a 203).

⁴ Notificado el 1 de diciembre de 2005 mediante Cedulón Nº 050-17824, al encontrarse cerrado el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia que el citado documento fue dejado en sobre cerrado bajo la puerta, de conformidad con lo establecido por el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 188 a 189).



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

medios de pagos en la cancelación de comprobantes de pago mediante el uso de los medios de pago, y
4) No acreditar el depósito del SPOT en la compra de madera.

Que como consecuencia de ello, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0006168 a 054-003-0006180 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, así como por las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0010266 a 054-002-0010278, por las infracciones tipificadas en los numerales 5 del artículo 175º y el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los citados reparos y las sanciones impuestas se encuentran arregladas a ley.

Operaciones No Reales

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 950, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que de acuerdo al artículo 44º de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo Nº 950, el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, mientras que el que recibe estos documentos no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que adicionalmente, el citado artículo indica que se consideran operaciones no reales las siguientes: a) Aquélla en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y, b) Aquélla en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación, agregando que si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

Que añade que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que por su parte, el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones Nº 00057-3-2000, 00120-5-2002, 01218-5-2002, 1923-4-2004, 01807-4-2004 y 325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y gastos para efectos del Impuesto a la Renta en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

en la Ley del Impuesto General a las Ventas y/o el Reglamento de Comprobantes de Pago y demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que estos correspondan a operaciones reales, toda vez que si bien constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias.

Que en ese sentido, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho al crédito fiscal y/o gasto correspondan a operaciones reales, por lo que resulta pertinente verificar los medios probatorios presentados por el recurrente para acreditar la efectiva realización de las operaciones descritas en las facturas observadas.

Que asimismo se ha señalado en múltiples pronunciamientos que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haberse adquirido.

Que conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003, una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) ó de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que si bien en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 05640-5-2006, se ha señalado que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal y/o la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197º del Código Procesal Civil, en las Resoluciones Nº 19094-2-2011, 9247-10-2013 y 12011-10-2013, se ha dejado establecido que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Nº 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99, que si efectuado un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, y en la misma línea, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06440-5-2005, si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de un contribuyente ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por estos.

Que no obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, se ha expresado que el criterio de las resoluciones citadas en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de los criterios antes expuestos, resulta claro que este Tribunal, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, ha fijado como criterio general que la carga de la prueba



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, pudiendo la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar la inexistencia de estas, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que en ese orden de ideas, la Administración podía efectuar una serie de comprobaciones -como en efecto lo ha hecho en el caso de autos-, consistentes en toma de manifestaciones, cruces de información, con la finalidad de sustentar que en efecto, las operaciones que la recurrente alegó haber realizado no eran reales, nunca se produjeron, o que no se produjeron en las condiciones y con las personas que se alega se produjeron.

Que mediante Requerimiento Nº 0522050000431, notificado el 13 de octubre de 2005, mediante Cedulón Nº 050-008290 (fojas 204 y 205), se solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la efectiva realización de la compra de bienes, tales como pernos, mayólica, pegamento, esmalte, escobillones, pintura, laca, rodillos y brochas, entre otros, así como la efectiva prestación de servicios, tales como alquiler de camionetas y maquinarias, capacitación de personal, entre otros, por las que sus supuestos proveedores Clemen S.A.C., Mario David Basurco Salamanca, Roberto Fidel Dávila Olivero, Quebec E.I.R.L., Tecnología de Ventas E.I.R.L., Jorge Luis Ramos Torres, Rosas Colque Apolinario Leopoldo, Rubén Huamba Ramos, Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L. y Eden del Carpio Oscar Rolando, le emitieron diversos comprobantes de pago que se detallan en el Anexo Nº 1 al citado requerimiento.

Que se verifica del resultado del citado requerimiento, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (foja 195), que la recurrente, en respuesta a aquel, se limitó a presentar un escrito el 16 de noviembre de 2005, en el que alegó en forma genérica que todos los comprobantes cumplían con el principio de causalidad, adjuntando copia de contratos de servicios suscritos con diversos clientes, algunas declaraciones juradas suscritas por Leopoldo Rojas Colque, Rubén Cristóbal Huamba Ramos, Jorge Media Arce y Mario David Basurco Salamanca, copias de algunas Guías de Remisión – Remitente emitidas por Carlos Alberto Muñoz Espejo, Roberto Fidel Dávila Olivero y Tecnologías de Ventas E.I.R.L., cotizaciones de esta empresa y de S.S.E. Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L. y proformas, contratos y recibos de pago suscritos con y por Clemen S.A.C. y Jorge Luis Ramos Torres, respectivamente.

Que al respecto cabe señalar que los contratos suscritos con sus clientes no acreditan que las adquisiciones de bienes y/o servicios de terceros observadas por la Administración sean reales⁵, algunos de los cuales no corresponden siquiera a servicios prestados durante los meses materia de observación, siendo importante precisar que las declaraciones juradas presentadas por terceros no son medios probatorios admitidos en el procedimiento contencioso tributario en virtud a lo dispuesto en el artículo 125º del Código Tributario.

Que asimismo las Guías de Remisión – Remitente por si solas no acreditan que los productos a que aluden fueron efectivamente adquiridos, siendo además que en el caso de Carlos Alberto Muñoz Espejo este ha señalado que nunca realizó operaciones con la recurrente y las presentadas respecto a él no cuentan con sello ni fecha de recepción por parte de la recurrente (fojas 77 y 78)⁶.

Que asimismo, en los demás casos, la copia de la Guía de Remisión Remitente – Destinatario 001 Nº 50, emitida por Roberto Fidel Davila Olivero, que sustentaría las compras a que se refieren las Facturas 002 Nº 25 y 26, se emitió seis días antes de la última de las mencionadas, no señala punto de llegada y no tiene firma o sello de recepción y la copia de la Guía de Remisión Remitente – SUNAT 003 Nº 060, emitida por Tecnologías de Ventas E.I.R.L., que sustentaría la compra a que se refiere la Factura 002 Nº

⁵ Contratos suscritos con el Banco de Crédito del Perú S.A., con Edpyme Nueva Visión S.A. y BHP Billiton Tintaya S.A.C. (fojas 83 a 117).

⁶ Victor Manuel Díaz Torres, Carlos Alberto Muñoz Espejo y Oscar Rolando Eden del Carpio.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

0063, no tiene firma y/o sello de recepción, ni datos específicos del punto de partida, ni de llegada (fojas 75 y 76).

Que en cuanto a las cotizaciones de Tecnologías de Ventas E.I.R.L. y Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L., estas por sí solas no pueden acreditar las operaciones de compra anotadas en el Registro de Compras; por su parte los recibos, proformas y contratos de Clemen S.A.C. no solo no tiene fecha cierta, sino que al corresponder al aparente alquiler de vehículos, maquinaria de limpieza y transporte de bienes, así como por el servicio de mantenimiento de vehículos y/o maquinaria, debió acreditarse la propiedad o posesión por parte del proveedor de los vehículos y/o maquinaria cuyo alquiler y/o servicios se contrataba o al menos identificarse los vehículos con los que dichos servicios se prestarían a fin de determinar la realidad de la operación, así como la propiedad o posesión de la maquinaria y equipo que eran objeto de mantenimiento⁷.

Que en cuanto a las charlas y/o jornadas de capacitación al personal de la recurrente y la compra de mercadería, cabe señalar que no se acredita la realización de algún tipo de capacitación, ni se identifica a que personal se capacito, ni, por otro lado, el transporte e ingreso a almacenes de las mercadería adquirida, siendo importante precisar que dada la cantidad tuvieron que ser llevadas en algún tipo especial de transporte, por lo que no se acredita con ello la realidad de las operaciones.

Que finalmente en cuanto a los recibos y contratos suscritos con Jorge Luis Ramos Torres por los servicios de supervisión de desempeño de personal de la recurrente, cabe señalar que estos no tienen fecha cierta, no obrando documento alguno que acredite que el servicio que se habría contratado se hubiese realizado, las fechas en que ellos se produjo, el personal y el lugar donde se superviso.

Que tal como aparece del Informe General de Fiscalización (fojas 218 y 219), la Administración procedió a llevar a cabo cruces de información con varios de los proveedores de la recurrente en vista que ésta no sustentó fehacientemente la realización de las operaciones observadas, con la finalidad de corroborar su realidad.

Que así, mediante Orden de Fiscalización Nº 050053133070 se dispuso el cruce de información respecto del contribuyente Clemen S.A.C., motivo por el cual el 30 de setiembre de 2005 se solicitó a través del Requerimiento Nº 0522050000392 (foja 424) en los puntos 01, 02 y 03 la presentación de documentación original que sustentara la adquisición de todos los bienes facturados tales como cables, escobillones, pintura, laca, rodillos y brochas, proporcionando, entre otros, cotizaciones, presupuestos, contratos, órdenes de compra, guías de remisión recibidas y emitidas, partes de ingreso y salida de almacén, documentos de cancelación a proveedores, así como información respecto a con quienes llevó a cabo las transacciones y a quienes canceló las operaciones, y cualquier otro documento que sustentase el ingreso y salida de los bienes vendidos.

Que adicionalmente se le requirió documentación que sustentara los servicios prestados, los documentos de cobranza y la cancelación a los clientes, movimientos de cuentas en el sistema financiero, entre otros, sin embargo, dicho requerimiento fue cerrado el 18 de octubre de 2005, dejándose constancia que no exhibió la documentación requerida (foja 422). Cabe indicar que tal como se aprecia en el detalle de las facturas emitidas de enero de 2002 a mayo de 2005 (fojas 415 a 419), su principal cliente es la recurrente y aquel el principal proveedor de esta.

Que de otro lado, respecto de los proveedores Víctor Manuel Díaz Torres, Carlos Alberto Muñoz Espejo y Óscar Rolando Eden del Carpio, estos niegan haber realizado las operaciones que se le imputan respecto de la recurrente, tal como se aprecia en las manifestaciones prestadas por los mismos cuyas copias corren en autos (fojas 564 a 566, 441, 442 y 372).

⁷ El denominado Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos está en blanco.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

Que en efecto, estos afirman no haber realizado operaciones comerciales, expresando que por las facturas emitidas recibían dinero a cambio. Adicionalmente, ante los requerimientos de la Administración solicitando libros y registros contables y demás documentos pertinentes, a efecto que sustentaran la fehaciencia de las operaciones observadas, se tiene que no exhibieron la documentación requerida, tal como se verifica en los resultados de los requerimientos (fojas 560, 557, 448 y 373).

Que los proveedores Mario David Basurco Salamanca, Fernando Alva Neyra, Tecnología de Ventas E.I.R.L., Suministros y Servicios Especiales E.I.R.L., Apolinario Leopoldo Rosas Colque y Roberto Fidel Dávila Olivero, no exhiben la documentación requerida a efecto de acreditar la fehaciencia de las operaciones realizadas con la recurrente, tales como planillas o declaraciones del personal con el que contaban para la prestación de los servicios contra todo detalle de los activos fijos, cuentas corrientes y de ahorros, facturas de compra de mercaderías, conforme se verifica en los resultados de los requerimientos (fojas 600, 591, 578, 574, 542, 501, 475, 402 y 391), por lo que no se ha podido verificar si tenían la capacidad económica y/o de infraestructura para efectuar las operaciones contenidas en los comprobantes observados.

Que de lo expuesto se determina que respecto de la totalidad de los proveedores de la recurrente materia de análisis no se ha podido acreditar que hubieran podido participar en las operaciones materia de reparo, en la forma y condiciones descritas en el presente procedimiento, siendo importe recalcar que según múltiple jurisprudencia, aun cuando el bien adquirido pudiese existir, la operación aun calificaría como irreal, sino se demuestra en autos que su transacción se realizó en la forma y condiciones que describen los comprobantes y/o guías emitidas, es decir, con los sujetos descritos en los comprobantes de pago correspondientes, en las fechas y por los bienes y cantidades en ellos detallados.

Que asimismo, si bien este Tribunal ha señalado también en múltiple jurisprudencia que la información que se obtenga, o no se pueda obtener de los proveedores, así como las omisiones en que estos pudieran incurrir, no son imputables a los contribuyentes, y por ende no son determinantes, por si solas, para concluir automáticamente que respecto a una o varias operaciones no se ha acreditado su realidad, en el caso de autos no solo se ha procedido a efectuar un análisis de la información y/o documentación presentada por los proveedores de la recurrente, sino principalmente se ha verificado la información y documentación presentada por esta a fin de acreditar la realidad de aquellas, para finalmente, analizando todos los medios probatorios obrantes en autos, en forma conjunta con las manifestaciones tomadas en la fiscalización, concluir si está acreditado en autos la realidad de las operaciones bajo estudio.

Que en virtud de lo expuesto y del análisis del conjunto de lo que obran en autos, se tiene que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente hubiesen permitido acreditar en forma fehaciente las adquisiciones realizadas descritas en las facturas observadas, ni se pudo obtener el cruce de información en sus proveedores elementos probatorios adicionales, por lo que resulta evidente que la suma de una serie de elementos probatorios son los que han llevado a la convicción de la Administración, y de esta instancia, que no se encuentra acreditado en autos que las operaciones de adquisición que la recurrente alega haber efectuado en la forma y condiciones que describe, en realidad se produjeron, siendo ello así, procede confirmar la apelada en este extremo, no correspondiendo amparar lo expuesto en el sentido que los reparos únicamente se han basado en los cruces de información con los proveedores o porque las compras se hayan realizado en efectivo o porque los proveedores no declararon ni pagaron los tributos a su cargo.

Reparos por Gastos Ajenos al Giro del Negocio

Que el artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

fuelle, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que por su parte la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356 establece que para efecto de determinar que los gastos sean considerados necesarios para producir y mantener la fuente, estos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, debiendo cumplir el criterio de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que mediante Requerimiento Nº 0522050000431, notificado el 13 de octubre de 2005, mediante Cedulón 050 Nº 008290, se solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la causalidad del gasto en la venta de bienes y prestación de servicios, por las que sus proveedores le emitieron diversos comprobantes de pago, que se detallan en el Anexo Nº 1 al citado requerimiento, verificándose en su resultado, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (fojas 195 y 204), que la recurrente, en respuesta a aquel se limitó a presentar un escrito el 16 de noviembre de 2005, en el que alegó en forma genérica que todos los comprobantes cumplían con el principio de causalidad.

Que en autos se verifica que los reparos al gastos que son considerados ajenos al giro del negocio, son el servicio de un teléfono ubicado en la calle Jerusalem Nº 113 B emitido por Telefónica del Perú S.A.C., la compra de pintura, teromayólica, thinner, laca y desinfectante a Cilude Import Export E.I.R.L., supermate, base y lijas al agua a Jesus Hamcco Huaman, un equipo de sonido al contribuyente Eleuterio Ventura Cosi, canastas a la empresa Galletti S.A.C. y madera a O & M Obando Mendoza S.R.L. por lo que en tanto y en cuanto la recurrente no presentó documentación que acreditara que tales adquisiciones eran necesarias para mantener la fuente generadora de renta o para generar ingresos gravados, los reparos están arreglados a ley.

Que con la finalidad que las adquisiciones realizadas por la recurrente otorguen derecho a gozar del crédito fiscal, éstas deben ser consideradas costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el uso o consumo debe ser necesario para generación de renta o mantener la fuente generadora, debiendo cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con los ingresos de la recurrente.

Que siendo ello así, dado que la recurrente no ha demostrado que la adquisición de los referidos bienes hayan sido gastos necesarios para ello, resulta pertinente confirmar los reparos correspondientes a gastos ajenos al giro del negocio y el crédito fiscal.

Que por otro lado, al haberse concluido que las operaciones efectuadas con Fernando Alva Neyra, Clemen S.A.C., Mario David Basurco Salamanca, Carlos Alberto Muñoz Espejo, Victor Manuel Diaz Torres, Roberto Fidel Davila Oliveros, Ruben C. Huamba Ramos, Apolinario Leopoldo Rosas Colque y Oscar Rolando Eden del Carpio no son reales, carece de objeto analizar su causalidad con la generación de rentas gravadas.

Reparos por no acreditar el uso de medios de pago

Que mediante Requerimiento Nº 0522050000431, notificado el 13 de octubre de 2005, mediante Cedulón Nº 050-008290, se solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la utilización de medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago, que se detallan en el Anexo Nº 1 al citado requerimiento, verificándose en su resultado, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (fojas 195 y 204), que en respuesta a



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

aquel se limitó a presentar un escrito el 16 de noviembre de 2005, en el que alegó en forma genérica que todos los comprobantes cumplían con el principio de causalidad.

Que según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 0521050000814, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (foja 195), se señala que la recurrente cumplió con presentar diversa documentación contable, mercantil y tributaria, habiéndose precisado en el punto 4 del mismo lo siguiente: *"El contribuyente señala no usar cuentas corrientes ni cuentas de ahorro de instituciones del sistema financiero"*.

Que la Administración indica que la recurrente no ha acreditado la utilización de medios de pago correspondientes respecto de la cancelación de las Facturas 001 Nº 00586 y 00588 emitidas por Clemen S.A.C. por el importe de S/. 8 960 00 y S/. 7 200 00, respectivamente, por el período febrero de 2004, de conformidad con lo establecido en el Decreto Legislativo Nº 939, siendo que la recurrente sostiene que dichas facturas fueron canceladas en efectivo, por cuanto sólo a través de la Ley Nº 28194, vigente a partir del 27 de marzo de 2004, se fijó el monto a partir del cual se debía cumplir con utilizar medios de pago.

Que no obstante, al haberse concluido que las operaciones analizadas, realizadas con Clemen S.A.C., incluyendo las contenida en las Facturas 001 Nº 00586 y 00588 no son reales, carece de objeto pronunciarse sobre el cumplimiento del requisito bajo análisis.

Reparos por no acreditar el depósito del SPOT por la venta de madera

Que de conformidad con lo previsto en el Anexo Nº 1 de la Resolución de Superintendencia Nº 183-2004/SUNAT, vigente desde el 15 de setiembre de 2004, la madera es un producto que se encuentra incluido dentro del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT.

Que en cuanto al reparo correspondiente a no cumplir con sustentar el depósito por la compra de madera tornillo a la empresa O & M Obando Mendoza S.R.L., respecto de la Factura 001 Nº 000060 del 20 de setiembre de 2004, cabe señalar que la recurrente no lo acredita, motivo por el cual procede confirmar el reparo.

Resoluciones de Multas Nº 054-002-0010266 a 054-002-0010277

Que respecto de las Resoluciones de Multas Nº 054-002-0010266⁸ a 054-002-0010277, emitidas por declarar cifras o datos falsos que influyen en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, dichas infracciones se encuentran tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, las mismas que se encuentran sancionadas con el 50% del tributo omitido, conforme a las Tabla I aprobadas el Decreto Legislativo Nº 953.

Que teniendo en consideración que las resoluciones de multa se derivan de los reparos al crédito fiscal y al gasto previamente analizados y mantenidos por esta instancia, que originaron la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0006168 a 054-003-0006180, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en relación a las citadas sanciones.

⁸ Respecto a la Resolución de Multa Nº 054-002-0010267 que consigna como período tributario marzo 2002, debe tenerse presente que la referida infracción se deriva de la determinación del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2004, tal como se aprecia de la "Cédula de Determinación de Multas" (foja 176), motivo por el cual al encontrarnos frente a un error material, se encuentra arreglado a ley el proceder de la Administración, de conformidad con lo previsto en el artículo 108º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

Resolución de Multa Nº 054-002-0010278

Que de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, entre otros, 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 a la tributación.

Que de conformidad con lo previsto en el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, los libros de actas, así como los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando éstos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas.

Que de conformidad con lo previsto en el numeral 7 del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, los libros de contabilidad y los libros y registros exigidos por las normas legales correspondientes, no podrán tener un atraso mayor de tres (3) meses, tratándose de Registro de Activos, Libro Auxiliar, tarjeta o cualquier otro sistema de control de los bienes del activo fijo.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0522050000431, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (foja 195), se refiere que la recurrente cumplió con exhibir el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, el mismo que se encuentra con atraso ya que fue legalizado el 19 de agosto de 2005 y no registraba ningún activo fijo (fojas 196 a 200).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0522050000619, notificado el 20 de diciembre de 2005 (foja 181), se indicó que la recurrente no cumplió con subsanar la infracción de llevar con atraso mayor al permitido el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, señalándose igualmente que en los Anexos Nº 01 a 05 se hace de conocimiento las observaciones formuladas y las infracciones que se imputan (fojas 182 a 186).

Que la Administración verificó en la etapa de fiscalización que la contribuyente llevaba con atraso mayor al permitido el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos toda vez que fue legalizado el 19 de agosto de 2005 y no registraba ningún activo fijo, tal como se observa en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0522050000431 (foja 201); posteriormente, mediante Requerimiento Nº 0522050000619 (foja 190), se le solicitó que subsanase la omisión, lo que no cumplió, conforme al Resultado del Requerimiento Nº 0522050000619 (foja 187), por lo que se ha configurado la infracción del numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, en consecuencia corresponde confirmar la apelada, en este extremo.

Que si bien es cierto de acuerdo con el Decreto Supremo Nº 134-2004-EF los deudores tributarios deben llevar un control permanente de los bienes del activo fijo a partir de la vigencia de la norma, la obligatoriedad de llevar un control de los bienes del activo fijo en libros, registros, tarjetas o cualquier otro medio, se encontraba regulado en el inciso f) del artículo 22º del Decreto Supremo Nº 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual carece de sustento lo expresado en sentido contrario.

Que en relación con las demás alegaciones de la recurrente, carece de objeto el pronunciamiento sobre las mismas, en tanto no influyen en el sentido de la presente resolución.

Con los vocales Marquez Pacheco y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada, con su voto discrepante en parte.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002638/SUNAT de 5 de setiembre de 2007.

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

MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
VLR/JS/MM/jcs.

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA

Que el numeral 5 del artículo 175° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y registros, 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 en el Resultado del Requerimiento Nº 0522050000431, cerrado el 2 de diciembre de 2005 (foja 195), se refiere que la recurrente cumplió con exhibir el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, el mismo que se encuentra con atraso ya que fue legalizado el 19 de agosto de 2005 y no registraba ningún activo fijo (fojas 196 a 200).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0522050000619, notificado el 20 de diciembre de 2005 (foja 181), se indicó que la recurrente no cumplió con subsanar la infracción de llevar con atraso mayor al permitido el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, señalándose igualmente que en los Anexos Nº 01 a 05 se hace de conocimiento las observaciones formuladas y las infracciones que se imputan (fojas 182 a 186).

Que la Administración verificó en la etapa de fiscalización que la contribuyente llevaba con atraso mayor al permitido el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos toda vez que fue legalizado el 19 de agosto de 2005 y no registraba ningún activo fijo, tal como se observa en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0522050000431 (foja 201); posteriormente, mediante Requerimiento Nº 0522050000619 (foja 190), se le solicitó que subsanase la omisión, lo que no cumplió, conforme al Resultado del Requerimiento Nº 0522050000619 (foja 187).

Que respecto a la infracción de llevar con atraso libros y/o registros contables debe indicarse que esta, al calificar como una infracción continuada⁹, involucra que su comisión no se produce en una fecha determinada, sino que tiene una fecha de inicio y una fecha de conclusión, es decir se inicia el día en que empiezan a anotarse con atraso las operaciones de la empresa en cualquier libro y/o registro contable y culmina el día en que estas se anotan dentro de los plazos previstos para cada uno de estos,

⁹ Numeral 7 del artículo 230° de la Ley Nº 27444.



Tribunal Fiscal

Nº 01874-5-2014

computándose dicho atraso desde el primer día en que se acredita que efectivamente se llevaban y solo respecto de las operaciones realizadas desde ese día en adelante¹⁰.

Que de lo expuesto resulta claro que como presupuesto para que se produzca la comisión de la citada infracción, deviene en necesario que este acreditado en autos que el contribuyente llevaba el libro y/o registro contable correspondiente, ya que no sería posible cometer la infracción de llevar con atraso cualquier libro y/o registro contable, sin que éstos efectivamente fueran llevados¹¹.


Que asimismo, es importante recalcar que la obligación de llevar un libro y/o registro contable no implica legalizar un cuaderno u hojas sueltas con el título que pudiera corresponderle, como en el caso de autos "Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos", sino la anotación y/o registro de las operaciones o hechos que correspondan a aquel.


Que en efecto, la legalización de un cuaderno u hojas sueltas no determina la existencia de un libro y/o registro contable, ni que este se esté llevando, ya que estos pueden ser llevados sin cumplir con dicha formalidad, sin perjuicio de incurrirse en la comisión de alguna infracción formal y porque, como ya se mencionó, su existencia depende de la anotación de hechos u operaciones en algún tipo de formato físico o digital.

Que en el caso de autos la recurrente no alega que carecía de activos fijos, ni alega ni acredita haber llevado el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos antes de la legalización producida el 19 de agosto de 2005 en el formato que exhibe en la fiscalización, aun cuando con dicha legalización podría tenerse certeza, que al menos desde entonces dicho registro podría haber sido llevado¹², no está acreditado en autos que en efecto así se hubiera producido, ya que este no registraba operación alguna.

Que en virtud a lo expuesto, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción sancionada, sino en todo caso que el referido registro no se llevaba, siendo importante precisar que si hasta la fecha el recurrente no anota operaciones en él, este no puede calificar como el registro solicitado.

Que por lo expuesto, mi voto es por revocar la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002638/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Multa Nº 054-002-0010278, la que debería dejarse sin efecto, estando al voto de la mayoría en lo demás que contiene.


Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
VLR/JS/jcs.


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

¹⁰ En virtud a lo expuesto consideramos que un libro y/o registro contable que recién se empieza a llevar no puede encontrarse atrasado desde el primer día que existe y/o se lleva, ya que para tipificar esta infracción resulta necesario que transcurra la cantidad de días, semanas o meses necesarios para que las operaciones realizadas desde el día en que el libro y/o registro empieza a llevarse comiencen a anotarse fuera del plazo previsto.

¹¹ Antes que estos fueran llevados la infracción que podría estar cometiendo sería la de no llevar libros y/o registros contables.

¹² Legalización que según los artículos 112º y 113º de la Ley del Notariado, Decreto Ley Nº 26002, vigente en mayo de 2003, se produce con la certificación por parte del notario de la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señale, con una constancia puesta en el primer folio útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asignará, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros. Los artículos 3º de las Resoluciones de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT y 234-2006/SUNAT, señalan que los libros de actas, así como los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas, y que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.