



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

EXPEDIENTE N° : 1154-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 8 de agosto de 2019, por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo¹ que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que si bien el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que 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, en cuyo inciso b) se señala que se considera como operación no real, entre otras, aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, el mismo artículo precisa que, en caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual debe cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

Que refiere adicionalmente, que el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del reglamento de la citada ley, dispone que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal en la medida que cumpla los siguientes requisitos: i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6; ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago, y iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor; y agrega que aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no la efectuó verdaderamente.

Que en esa línea, indica que la Administración ha admitido que su empresa utilizó medios de pago, situación que no es materia de discusión ni en fiscalización ni en etapa de reclamación, por lo que da por cumplido el primer requisito; en cuanto al segundo requisito, menciona que en la página 18 de la resolución apelada, se deja constancia que no se cuestiona la existencia de los bienes o productos hidrobiológicos, ni que estos no hayan sido necesarios para el funcionamiento de la empresa, lo que se cuestiona es que los bienes hayan sido adquiridos y/o vendidos por los proveedores observados; asimismo, con relación al tercer requisito, aduce que la Administración ha reconocido que sus comprobantes de pago reúnen los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado

¹ De autos se verifica que la recurrente también interpuso apelación contra la Resolución de Intendencia N° en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° a (folios 7230 a 7282); no obstante, mediante Resolución de Intendencia N° se declaró su inadmisibilidad (folio 7458). De acuerdo con ello, se elevó la apelación a este Tribunal solo en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° a tal consta en la Hoja de Admisibilidad N° (folio 7459).

Z P

1

KY



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

la identificación del transferente o prestador del servicio, aspecto que no fue materia de cuestionamiento ni en el procedimiento de fiscalización ni en la etapa de reclamación.

Que en ese sentido, aduce que se encuentra acreditado que reúne los requisitos señalados en el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del reglamento de la citada ley; y que en el presente caso, la Administración no ha comprobado que ella tuviera conocimiento que el emisor que figura en el comprobante de pago no realizó la operación, habiéndose limitado a analizar la capacidad comercial, económica, financiera, patrimonial o de recursos humanos de sus proveedores, pese a que la carga de la prueba recae en ella; por lo que solicita se deje sin efecto el reparo.

Que la Administración señala que producto de la fiscalización practicada a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, por operaciones no reales con

y dado que la recurrente no sustentó de manera fehaciente la realidad de las operaciones observadas, puesto que no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la efectiva realización de las adquisiciones materia de observación; en ese sentido, procedió a reparar el crédito fiscal.

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 22 de enero de 2015 (folios 379 a 381 y 6524), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, siendo que como resultado del mencionado procedimiento efectuó, entre otros, reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por operaciones no reales, emitiendo las Resoluciones de Determinación N° a (folios 7214 a 7225).

Que del Anexo N° 11 de las citadas Resoluciones de Determinación N° a (folios 7123 a 7203), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, por concepto de operaciones no reales, citando como base legal el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el último párrafo del inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras.

Que sobre el particular, el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950², establece que 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, siendo que aquel que recibe el comprobante de pago o nota de débito 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. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella 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) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele 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.

² Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

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 al respecto, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 03292-1-2009 y 04100-4-2007, entre otras, que a fin de determinar si se trata de operaciones que no son reales, la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo; que en cuanto a los medios probatorios, 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 correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos; que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003, se ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, 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 125 del Código Tributario.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, tales como las Resoluciones Nº 256-3-99 y 238-2-98, si en la verificación y 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 este sentido, en la Resolución Nº 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. No obstante, también se ha señalado en la Resolución Nº 02289-4-2003, que tal criterio 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 las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, debe corresponder a una operación real, y asimismo, 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 directamente con sus proveedores, 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 haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que mediante el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folios 6279 a 6281), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia de las adquisiciones de recursos hidrobiológicos detalladas en el Anexo Nº 02 del mencionado requerimiento (folios 6276 a 6278), respecto de los proveedores:

y debiendo proporcionar la siguiente información y medios de prueba respecto de las adquisiciones realizadas a sus proveedores: i. Indicar cómo se vinculó con ellos, por intermedio de quienes (nombres y apellidos) y por qué medios (radio, televisión, revistas, periódicos, teléfono u otros, especificar); ii. Indicar qué acciones o medidas tomó a fin de verificar la identidad de los proveedores, o de ser el caso, de las personas que los representaron, de ser así, indicar cuáles y quiénes fueron; iii. Indicar si entregó a los proveedores o a sus



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

representantes, solicitud de cotizaciones, proformas, presupuestos u otros requiriéndole la valoración de los bienes o servicios adquiridos, debiendo exhibir los originales y proporcionar fotocopias de los mismos, de corresponder; **iv.** Indicar quiénes (nombres y apellidos) en su representación y en representación de los proveedores pactaron las operaciones detalladas, en qué fechas, lugares (precisar la calle, jirón, avenida, número, interior, urbanización, distrito y departamento) y en presencia de quién o quiénes (nombres, apellidos y número de DNI) se reunieron para pactar las operaciones comerciales referidas; **v.** Indicar qué cualidades o aspectos fueron evaluados a los proveedores para determinar su contratación como proveedores de bienes y servicios en los períodos tributarios indicados, qué antecedentes tuvo sobre la adquisición de estos bienes y servicios con otras empresas, debiendo indicar qué empresas, con quién o quiénes trató en las referidas empresas y con qué personal contaba; **vi.** Indicar si firmó contratos y/o adendas con los proveedores por la adquisición de bienes, señalando en qué fechas, lugares y en presencia de quién o quiénes (nombres, apellidos y número de DNI), y si fueron legalizados ante Notario Público de la jurisdicción, de corresponder; **vii.** Proporcionar un escrito con carácter de declaración jurada con nombre, firma y documento de identidad del contribuyente o representante legal que indique, si existe una relación que considere conjunto económico o vinculación económica con los proveedores.

Que también le requirió: **viii.** Indicar cómo se estableció el pago a los proveedores, en función a qué criterios (tales como: contra entrega, por partes, giro de letras, a la fecha de que la mercadería es puesta en sus almacenes, por obtención de resultados, tiempo transcurrido, etc.); **ix.** Indicar cómo se realizó el pago de los comprobantes de pago, señalando el nombre, apellido y Documento Nacional de Identidad de las personas que en su representación y de los proveedores, efectuaron y recibieron el pago, respectivamente, debiendo a su vez exhibir los originales o copias de los documentos internos emitidos en su oportunidad que acreditaran el cobro, tales como recibos de caja o vouchers; **x.** De ser el pago mediante cheques: Indicar el número, la fecha de cobro, número de la cuenta bancaria, nombre del banco, tipo de moneda, nombres, apellidos, entre otros; así como los datos de identificación de la persona que emitió el cheque y el que lo recibió; **xi.** De ser el pago mediante depósito en cuenta del proveedor, indicar: el número de la cuenta, tipo de la cuenta, moneda, banco y la fecha de cada depósito; exhibir los originales y proporcionar copia de los vouchers de depósito en los que se aprecie el abono; y, **xii.** De estar las facturas pendientes de pago: detallar el número de comprobantes de pago pendientes de pago al finalizar cada uno de los períodos tributarios materia de fiscalización.

Que respecto de las operaciones referidas a la adquisición de diversos bienes, le solicitó: **xiii.** Por tratarse de suministros de bienes, exhibir contratos de fecha cierta celebrados con los proveedores por la adquisición de tales bienes; **xiv.** Indicar en qué fueron utilizados los bienes adquiridos; **xv.** Indicar los nombres, apellidos y Documento Nacional de Identidad de las personas encargadas de suministrarle y entregarle los bienes; **xvi.** Indicar si los bienes fueron recogidos por su personal, de ser así proporcionar los datos de identificación de tales personas, el cargo que desempeñan y el tiempo que llevan trabajando para la empresa; **xvii.** Precisar la dirección exacta del lugar o depósito de dónde fueron recogidos los bienes y la persona encargada del despacho; **xviii.** Proporcionar los documentos que acreditaran el pago a las personas que efectuaron el recojo de los bienes, en caso fuera personal de su empresa acreditar con la planilla de trabajadores que las referidas personas son sus empleados u obreros y que desarrollaron las actividades; **xix.** Indicar los datos de la unidad de transporte que se utilizó para el traslado de los bienes adquiridos, de ser propia (transporte privado) debía exhibir la tarjeta de propiedad y el Registro de Control de Activo Fijo y/o Libro de Inventario y Balances si se encontraba registrada; y de ser transporte público, debía exhibir el contrato celebrado para tal fin e identificar la unidad de transporte y el chofer que realizó el mismo, el boleto de peaje cancelado en el traslado y el ticket de pesaje, de ser el caso; **xx.** Indicar cómo se pactó el precio correspondiente al flete, carga y descarga, de haberse contratado servicios de terceros para el traslado, adjuntando para ello los comprobantes de pago respectivos; y, **xxi.** Precisar la dirección exacta del lugar o depósito dónde fueron recibidos los mencionados bienes (señalando la calle, jirón, avenida, número, interior, urbanización, distrito y departamento) y apellidos, nombres y número de DNI de la persona encargada de la recepción de los bienes.

Z

P

/

4

14



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que a su vez, le solicitó que: **xxii.** Indicara en qué fueron utilizados los bienes descritos en el referido Anexo N° 02; **xxiii.** Relacionar los bienes adquiridos con cada uno de los comprobantes de compras indicando en qué servicio de sus clientes fue utilizado; **xxiv.** Exhibiera los documentos originales que acreditaran el control realizado por vigilancia respecto del ingreso y salidas de los bienes a las instalaciones de la empresa; **xxv.** Exhibiera el Kardex de almacén y toda la documentación relacionada con el control de ingresos y salidas del almacén; así como los partes diarios de almacén; **xxvi.** Exhibiera las guías de remisión remitente y/o transportista por el traslado de los bienes adquiridos desde el proveedor hasta sus almacenes y/o de esta hacia los lugares donde se hubiesen brindado los servicios a los clientes.

Que en cuanto a los comprobantes de pago emitidos por prestación de servicios, según se advierte del referido Anexo N° 02, le solicitó, entre otros, que: **xxvii.** Exhibiera el original o presentara las copias de los contratos de fecha cierta celebrados con sus proveedores, **xxviii.** Indicara los datos de identificación de las personas, que en su representación y de los proveedores, efectuaron el contacto para la realización de los servicios; así como, aquellos que celebraron y firmaron los contratos para la realización de los servicios; **xxv.** Indicara en qué consistía el servicio, la forma cómo este se brindaría y su tiempo de duración; y, **xxvi.** Precisara los lugares donde fueron brindados los servicios por parte de los proveedores.

Que finalmente, le indicó a la recurrente que en caso no acreditara la realización de las operaciones descritas en el mencionado Anexo N° 02, procedería a reparar el crédito fiscal de dichos comprobantes de pago y a realizar los ajustes correspondientes a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 6316 a 6368), la Administración indicó a la recurrente que luego de revisar documentación e información proporcionada y de haber realizado las investigaciones de todas las circunstancias del caso (que comprende cruces de información con los proveedores, la verificación de los documentos que sustentan el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, la información proporcionada por las municipalidades, Notarios, Registros Públicos y entidades financieras, actuando los medios probatorios y valorándolos en forma conjunta), determinó que no obstante que la recurrente cuenta con comprobantes de pago de los proveedores observados, órdenes de compra, guías de remisión y tickets de ingreso, entre otros, detectó diversas inconsistencias que la hacían concluir que las operaciones de ciertos proveedores corresponden a operaciones no reales.

Que así, la Administración concluyó, entre otros, que el hecho que los documentos (orden de compra, factura, ticket de ingreso, guía de remisión), eran emitidos el mismo día y con diferentes firmas por la misma operación (firmas de los proveedores), y que las facturas indiquen el domicilio fiscal en otro departamento; que los trabajadores supuestamente eran los encargados de recibir los productos hidrobiológicos por parte de la recurrente eran declarados como trabajadores de otra empresa, por lo que no se podía conocer quién es el sujeto que realmente recibió los bienes o productos, restaba fehaciencia a lo alegado por la recurrente y si bien ésta indicó que los criterios que le permitieron seleccionar a sus proveedores, consistían en que aquéllos efectuaran la entrega de materia prima apta para consumo humano directo y cumplan con acopiar la mayor cantidad de materia prima, así como que entregasen comprobantes de pago que sustenten costo o gasto, no se encontraba acreditada la capacidad para operar de sus proveedores, lo que desvirtuaba sus afirmaciones. Añadió que el hecho de que no existiera certeza respecto los contactos de los proveedores con quienes se pactaron las operaciones ni respecto del transporte y/o acopio de los bienes, y que con relación a 115 operaciones, no se pueda corroborar la embarcación que realizó la extracción de producto hidrobiológico, al no existir estas o no contar con permiso de extracción de productos hidrobiológicos, no otorgaba certeza de cómo se extrajo dichos productos.

Z P
5 Y



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que en cuanto a los cruces de información, precisó que si bien los supuestos proveedores no presentaron información, efectuó un análisis de su capacidad económica, financiera y de recursos humanos, concluyendo que estos no contaban con trabajadores, ni habían registrado contratos ante el Ministerio del Trabajo, existían diferencias en las imputaciones realizadas por terceros y las declaradas por ellos, así también detectó diferencias entre el ITF reportado por los bancos y los ingresos declarados por los proveedores, siendo que existían elementos vinculantes entre los referidos proveedores (teléfonos, domicilios, representantes legales). Agrega que inspeccionó sus domicilios fiscales y no se encontró elementos mínimos de un desarrollo económico relacionado con la extracción o acopio de productos hidrobiológicos, que no poseían establecimientos anexos ubicados en Piura o Tumbes; no contaban con vehículos, embarcaciones, ni predios a su nombre, según consulta realizada ante la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP; los proveedores no realizaban el pago de alquileres por bienes muebles o inmuebles, según la información de sus declaraciones juradas anuales, los capitales declarados eran ínfimos con relación a los ingresos declarados o imputados, según información de sus declaraciones juradas anuales, no poseían permisos de la entidad competente para realizar la extracción y/o extracción de productos hidrobiológicos, según consulta ante el Ministerio de la Producción - PRODUCE, los representantes legales (titulares gerentes de E.I.R.L.) estaban declarados como trabajadores de otras empresas con las categorías empleados u obreros, lo cual no resultaba razonable, pues las supuestas ventas declaradas o imputadas eran cuantiosas, llegando incluso a sobrepasar los 34 millones de soles.

Que en esa línea, señaló que teniendo en cuenta el volumen de las operaciones, las observaciones efectuadas a la documentación presentada y los cruces de información, las falencias en las guías de remisión, tickets de ingreso a planta, emisión cronológica de las facturas, la vinculación existente entre los proveedores y la falta de capacidad económica, operativa, financiera y de recursos humanos de los mismos, entre otras, debieron ser conocidas por la recurrente y concluye que se configura la hipótesis de una operación no real, por cuanto no es posible vincular al emisor que figura en el comprobante de pago con la realización de la operación, al amparo de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que agrega que, si bien ha verificado la existencia de medios de pago respecto de las operaciones observadas, procede a reparar el crédito fiscal según detalle en cuadro adjunto (folio 6319), en aplicación del numeral 15 del artículo 6 del reglamento de la anotada ley, toda vez que considera que la recurrente conoció lo anteriormente expuesto, dado el volumen y la cuantía de las mismas.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folio 6499), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° referidas a operaciones no reales.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito (folios 6250 a 6259), indicó que en este caso no se está cuestionando la existencia de los bienes, por lo que corresponde centrarse únicamente en el supuesto establecido en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y al respecto, anota que de acuerdo al numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, en el caso de operaciones que hayan sido calificadas como "no reales", el contribuyente conservará el derecho al crédito fiscal, siempre que este cumpla con los requisitos establecidos en dicha norma. En esa línea, indica que ha acreditado fehacientemente durante el procedimiento de fiscalización: (i) el uso de medios de pago para la cancelación de las facturas, (ii) la coincidencia de los bienes adquiridos con los descritos en tales comprobantes de pago y (iii) que estos reúnen los requisitos para gozar del crédito fiscal; asimismo, sostiene que la Administración no ha presentado pruebas que demuestren que tenía conocimiento de que los emisores a que se refieren los documentos observados no habrían realizado las operaciones que dieron lugar al crédito fiscal cuestionado.

2 P F 6 Ky



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que agrega que en el presente caso, el auditor no ha probado ello, sino que se ha limitado a mencionar que sería "inevitable" que aquella no haya conocido las falencias que atribuye a cada uno de los proveedores, las cuales corresponden a incumplimientos de la legislación laboral y tributaria que no pueden ser conocidos a través de medios de acceso público, tales como: (i) la falta de trabajadores declarados en planilla, (ii) inconsistencias en el DAOT y en sus declaraciones juradas, (iii) diferencias en su ITF, (iv) falta de bienes registrados en SUNARP, y (v) la no presentación de sus representantes legales ante las citaciones, entre otras similares; alega que, en reiteradas oportunidades, este colegiado ha señalado que el incumplimiento de obligaciones formales por parte de los proveedores de un contribuyente de ninguna forma puede serle imputado a este, más aún cuando la gravedad de las "falencias" atribuidas al emisor de un comprobante no puede, por sí misma, ser elemento probatorio irrefutable para concluir que el adquirente haya tenido conocimiento de la falta de coincidencia entre el emisor del comprobante y el vendedor, pues tal elemento es un nexo causal insuficiente para ese efecto, invocando para tal efecto las Resoluciones N° 1300-1-2014 y 03461-3-2009.

Que aduce que el auditor también hizo referencia a supuestas falencias respecto de la documentación presentada por la empresa, tales como: (i) facturas emitidas sin observar un orden cronológico, (ii) que no se evidenció la capacidad de operar de los proveedores, (iii) que no logró identificar las embarcaciones de sus proveedores en la página web de PRODUCE, (iv) supuestas coincidencias en las firmas de algunos documentos, entre otros; al respecto anota que pese a que, estas observaciones sobre de la documentación presentada y los cruces de información se efectuaron en años posteriores a la oportunidad en que sus proveedores le vendieron su mercadería, y que la Administración sustenta su reparo en que "era inevitable" que ella hubiera detectado estas falencias con anterioridad a la realización de tales compras.

Que añade que debe tenerse en cuenta que la norma es clara al establecer que "se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación", situación que no se ha producido en este caso, y que, además, refiere tampoco ha sido acreditado por el auditor en el procedimiento de fiscalización; por lo que aduce que al no existir prueba alguna que sustente que tenía conocimiento al momento de efectuar estas compras, que el emisor que figuraba en el comprobante de pago, no efectuaba verdaderamente la operación, el reparo debe ser levantado.

Que consta en el Resultado del Requerimiento N° (folios 6513 a 6519), que la Administración dio cuenta del escrito de descargo y señala que, tal como ha expuesto en el Resultado de Requerimiento N° el reparo efectuado se sustenta en el resultado de la evaluación integral de la información, según el cual los proveedores carecían de capacidad para operar; precisa que dadas las observaciones encontradas en el procedimiento, detalladas en las páginas 13 a 15 de dicho resultado (folios 6505 a 6507), la cantidad y magnitud de las operaciones, no es posible vincular a los proveedores con los bienes que supuestamente vendieron y por consiguiente, no pudieron haber participado de las operaciones observadas, siendo que la recurrente tenía conocimiento de ello; por lo que concluye que se trata de un supuesto de operaciones no reales en la que el emisor de la factura no participó en la operación, situación conocida por el adquirente (la recurrente), conforme con lo previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el numeral 15 del artículo 6 del reglamento de la citada ley y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003.

Que con relación al hecho de que el adquirente tenía conocimiento de las operaciones, precisa que debe tenerse en cuenta el contexto y otros elementos determinantes; en esa línea, menciona que la recurrente realizó la adquisición de aproximadamente 2 390 toneladas de producto hidrobiológico por el importe de S/ 5 069 072,47 a los 6 proveedores observados en un total de 418 operaciones, de las cuales en su mayoría presentó factura, orden de compra, guía de remisión, ticket de ingreso a planta, Kardex y medio de pago, es decir, se trataría de operaciones significativas y voluminosas; agrega que identificó un gran número de falencias asociadas a la emisión de documentos del propio contribuyente, los cuales eran



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

sometidos a controles junto con la información proporcionada por sus supuestos proveedores y detalla las razones por las que considera que el contribuyente tenía conocimiento de las operaciones que efectuaba de manera reiterada con sus supuestos proveedores

Que así, concluye que dado que el contribuyente o adquirente era quien elaboraba la orden de compra, la cual ya indicaba la matrícula y/o embarcación que extraía el producto y que el supuesto proveedor emitía una factura y una guía de remisión con la misma dirección de inicio y partida, siendo que posteriormente, aquél elaboraba un ticket de ingreso a la planta y ambas partes supuestamente firmaban el documento, dando la conformidad respectiva, evidencia inconsistencias más aún si, en algunas operaciones, las firmas eran similares y las matrículas no existían y que la documentación se realizaba generalmente en un solo día (hecho por sí solo cuestionable considerando las diferencias geográficas de los proveedores); asimismo, dado que no se acreditó que estos contaran con trabajadores, lo que pudo verificar en 363 operaciones, siendo que la totalidad de la información que sustentaba las operaciones quedaba en el archivo del adquirente quien la sometía diversos controles como se aprecia de los sellos consignados en la documentación, evidencia que la recurrente tenía conocimiento de todo ello.

Que de igual forma, indica que también se debe considerar que si bien la recurrente manifestó en su escrito de 26 de abril de 2016, que evaluó, entre otros, los proveedores que cumplían con acopiar la mayor cantidad de materia prima, estos no declararon activos significativos o relacionados a la actividad de acopio de productos hidrobiológicos (unidades de transporte, cámaras frigoríficas, redes embarcaciones, entre otros), no declararon haber pagado alquileres de bienes muebles e inmuebles, ni tampoco se les atribuyó costos o gastos significativos o relacionados a esta actividad, ni compras de combustibles, energía eléctrica, hielo, entre otros, no declararon trabajadores ni establecimientos anexos a domicilios fiscales dentro de los departamentos en donde supuestamente se efectuaban las operaciones, siendo además que, de la verificación de los domicilios fiscales, estos tampoco contaban con elementos mínimos o necesarios para realizar dicha labor (eran oficinas o departamentos); en ese sentido, anotó que no pudo verificar qué elementos de los supuestos proveedores evaluó el contribuyente.

Que precisa que lo detallado anteriormente fue evaluado en forma conjunta con los resultados de los cruces de información efectuados a los proveedores observados, según los cuales estos carecían de capacidad para operar, lo cual también se evidenció de la información obrante en sus sistemas; pues además de las observaciones relacionadas a la DAOT, ITF y Notarios, los representantes legales (algunos de ellos eran declarados en las categorías de empleado y u obreros de otras empresas) y que otros incluso se encontraban omisos a la presentación de la declaración anual o declaraban importe 0,00 (cero), pese a que tuvieron ingresos mensuales.

Que en esa línea, la Administración indica que discrepa de lo argumentado por la recurrente respecto a que no se ha comprobado que el adquirente o usuario haya tomado conocimiento de estas observaciones al momento de haber realizado las operaciones, pues de la evaluación efectuada concluye que la recurrente fue quien ha elaborado y emitido parte de la información, además de haber resguardado y sometido a control la totalidad de ella a través de sus diferentes áreas, secciones y trabajadores, tal como se aprecia en los diferentes sellos de control consignados en cada uno de los documentos proporcionados durante la fiscalización, por lo que al amparo del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013.

2

P

X

8

KY



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que sobre el particular, el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950³, establece que 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, siendo que aquel que recibe el comprobante de pago o nota de débito 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. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella 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) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele 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 de la norma antes glosada se aprecia que el supuesto de operaciones no reales bajo examen no conlleva necesariamente la pérdida del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, dado que el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, permite mantener el derecho al crédito fiscal en caso el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en dicha norma.

Que por su parte, el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, dispone que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente: i) se utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6; ii) los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago; y iii) el comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Que añade la citada disposición que, aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

Que conforme se aprecia de lo actuado, la recurrente no niega que las operaciones califiquen como no reales, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y la Administración reconoce que la recurrente presentó los medios de pago a los que se hace referencia en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a través de los cuales canceló los montos contenidos en las facturas observadas, siendo la materia controvertida únicamente la aplicación de la excepción regulada por el inciso b) del numeral 15.4 del aludido artículo 6, al considerar que la recurrente tuvo conocimiento, al momento de realizar las operaciones, que los emisores que figuraban en los comprobantes de pago, no efectuaron verdaderamente las operaciones.

Que mediante Resolución N° 06636-3-2018 este Tribunal ha indicado que, tratándose de operaciones no reales, no corresponde convalidar el derecho al crédito fiscal cuando de la evaluación de lo actuado se establece que la recurrente conocía que los emisores de los comprobantes de pago observados no participaron en las operaciones comerciales, aun cuando la totalidad de las adquisiciones hayan sido canceladas con cheque que tiene la cláusula "no negociable".

³ Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que en el caso de autos, se verifica que para la Administración, no fue posible identificar quienes actuaban como los supuestos contactos de los proveedores con quienes se pactaron las operaciones observadas, toda vez que la recurrente no ha proporcionado el número de DNI de tales, se ha limitado a proporcionar un nombre y apellido de los mismos o si bien cumplió con comunicar el número de la identificación, aquél no existe en el archivo magnético de la RENIEC (folios 6258 y 6366); adicionalmente, debe indicarse que durante los meses o períodos en que se habrían realizado las operaciones materia de cuestionamiento, algunos proveedores observados no declaraban a trabajadores; tal como se detalla en los cuadros siguientes:

DNI	Nombre	Observación
		3
-		-
-		1 y 2
-		1 y 2
-		1
-		1
-		1
-		1 y 2
-		1 y 2
-		1 y 2
-		-
-		1 y 2
-		1 y 2
-		1 y 2
		-

- (1) No indica número de identidad.
(2) Sólo indica un nombre y un apellido.
(3) El DNI no existe en el archivo magnético de la RENIEC.

Proveedor	Períodos en los cuales la recurrente registra operaciones	Cantidad de trabajadores -Ejercicio 2013 (Folio 6296)												Declara trabajadores
		01/13	02/13	03/13	04/13	05/13	06/13	07/13	08/13	09/13	10/13	11/13	12/13	
	Julio a diciembre	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	6	6	SI
	Enero y febrero	11	11	11	12	1	-	-	-	-	-	-	-	SI (folio 5790)
	Diciembre	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	NO
	Febrero a junio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	SI (folio 5882)
	Enero y febrero	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	NO (folio 5683)
	Febrero a julio	-	-	-	-	10	10	10	10	10	8	4	-	SI

Z

P

/

10

1y



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Que así también, en cuanto a que no existe certidumbre respecto a la afirmación de la recurrente según la cual ella seleccionó a sus proveedores siempre que reúnan las siguientes condiciones: empresa legalmente constituida, que cumplan con efectuar la entrega de materia prima apta para consumo humano directo, que acopien la mayor cantidad de materia prima y que entreguen comprobantes de pago que sustenten costo o gasto (folio 6257), se aprecia que no se encuentra acreditado en autos que los proveedores observados tuvieran la capacidad para operar, pues los proveedores no han declarado activos significativos o relacionados a la actividad de acopio de productos hidrobiológicos (unidades de transporte, cámaras frigoríficas, redes, embarcaciones, entre otros), ni pagaron alquileres de bienes muebles e inmuebles (folio 6314), y adicionalmente de la consulta que la Administración efectuó ante la Superintendencia Nacional de Registros Públicos – SUNARP, comprobó que los proveedores carecían de algún bien mueble y/o inmueble registrado (folio 6365), conforme se detalla a continuación:

Proveedor	Declaración jurada	Inmueble, maquinaria y equipo	Pago de alquiler por algún bien mueble o inmueble en el ejercicio 2013, según la Cas. 829
	PDT 684 N°	24 490,00 por concepto de equipos diversos	No ha pagado
	No presentó	No aplica	No ha pagado
	PDT 684 N°	0,00	No ha pagado
	No presentó	No aplica	No ha pagado
	No presentó	No aplica	No ha pagado
	No presentó	No aplica	No ha pagado

Que por otra parte, se tiene que en etapa de fiscalización, la Administración verificó de la documentación ofrecida por la recurrente, a fin de sustentar las operaciones materia de observación, esto es, las facturas, órdenes de compra, guía de remisión y ticket de ingreso a planta, correspondientes a 353 de 418 operaciones observadas, fueron emitidas el mismo día, no siendo posible verificar la(s) hora(s) de elaboración de cada documento, lo cual fue detallado en los Anexos Nº 01 y 05 del Resultado de Requerimiento Nº (folios 6304 a 6310 y 6328).

Que en efecto, de la documentación que obra en autos, se advierte, por ejemplo, lo siguiente:

Proveedor	Documentación	Fecha de emisión	Folios
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de Remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	06/08/13	3396 a 3399
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de Remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	02/08/13	3381 a 3384
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de Remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	15/08/13	3365, 3367 a 3369
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	21/08/13	3343 a 3346
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	01/02/13	4134 a 4137
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	05/02/13	4144 a 4147
	Factura N° que es objeto de reparo, así como la Orden de compra N° la Guía de remisión N° y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	10/12/13	4093 a 4097

Z P K Ky



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº la Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	10/12/13	4101 a 4105
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	15/02/13	4086 a 4089
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	13/03/13	3963 a 3966
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	25/03/13	4057 a 4060
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de Compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	11/06/13	2796 a 2800
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	04/04/13	2757 a 2760
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	06/04/13	2675 a 2678
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	13/04/13	2555 a 2558
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	04/01/13	1437 a 1440
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	09/01/13	1283 a 1286
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	10/01/13	1270 a 1273
	Factura Nº que es objeto de reparo, así como la Orden de compra Nº Guía de remisión Nº y el ticket de ingreso a planta vinculados a dicho comprobante.	12/02/13	1475 a 1478

Que asimismo, se aprecia que en el Resultado de Requerimiento Nº (folio 6329), la Administración dejó constancia que en 328 de las 418 operaciones observadas, apareció que en las guías de remisión, tanto el lugar de partida y llegada de mercadería es el mismo, esto es, la dirección Jr.

Nº – Paita, Piura, pese a que ninguno de los proveedores tenía su domicilio fiscal o establecimiento anexo en dicho departamento durante los períodos en los que se realizaron las operaciones, conforme se corrobora a continuación:

Proveedor	Domicilio Fiscal	Establishimiento anexo	Folio	Guía de remisión	Lugar de partida y llegada de mercadería	Folio
	Mz. Lt Nuevo Chimbote, Santa, Ancash (Desde 20 de junio de 2012 a 8 de julio de 2013)	Jr. Nº – Chimbote, Santa, Ancash	5578 y 6313			3396
	Calle Nº Lima, Lima (Desde 8 de julio de 2013 a 21 de marzo de 2014)	Pasaje Nº Bolognesi, Tacna				
	Calle Nº Chorrillos, Lima	-	5783 y 6313			4134
	Calle Nº Lima, Lima	Av. Nº Chimbote, Santa, Ancash	5633 y			4094



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

		Cal. Nº La Victoria, Lima	6313		
	Mz. Lt. etapa, Nuevo Chimbote, Santa, Ancash (Hasta el 2 de mayo de 2013)	Mz. Lt. Etapa, Piura, Piura, Piura			
	Av. N° Pueblo Libre, Lima	Mz. Lt. etapa, Nuevo Chimbote, Santa, Ancash	5877 y 6313		4086
	Jr. N° Int. Chimbote, Santa, Ancash (Desde 20 de julio de 2012 a 16 de marzo de 2013)	Mz. Lt. Nuevo Chimbote, Santa, Ancash	5526 y 6312		2796
	Calle N° Urb. Chorrillos, Lima (Desde el 16 de marzo de 2013)	Jr. N° Chimbote, Santa, Ancash	5675 y 6313		1475
	Av. N° Pueblo Libre, Lima (Desde 19 de marzo de 2012 a 25 de febrero de 2013)				
	Av. N° S/N Sechura, Sechura, Piura (Desde 25 de febrero a 3 de abril de 2013)				

Que respecto a las embarcaciones consignadas en los tickets de ingreso, de acuerdo al Anexo Nº 08 al Resultado de Requerimiento Nº (folios 6297 a 6299), se tiene que la Administración advirtió que en 115 operaciones las matrículas no existían, según consulta del Ministerio de la Producción (PRODUCE), siendo que en esta instancia se ha corroborado a través de la consulta de la página web de PRODUCE⁴, que las matrículas consignadas en la muestra de tickets que se detallan a continuación no se encontraban registradas; en consecuencia, no se encontraban autorizadas para realizar la extracción o no existían, lo cual también resta certidumbre a lo alegado por la recurrente en el sentido que, tenía como criterio para seleccionar a sus proveedores que estos acopien la mayor cantidad de materia prima.

Proveedor	Factura N°	Embarcación consignada en la orden de compra	Embarcación consignada en el ticket de ingreso a planta	Folios
	y	UBERRIMO Matrícula PT-42463	UBERRIMO Matrícula PT-42463	3367 a 3369 y 3382 a 3384
	y	IRMA VICTORIA II Matrícula PT-41257-CM	IRMA VICTORIA II Matrícula PT-41257-CM	3911 a 3913, 3918, 3920, 3921, 4080 a 4082 y 4087 a 4089
		ESTRELLITA DE BELÉN Matrícula ZS-39617-CM	ESTRELLITA DE BELÉN Matrícula ZS-39617-CM	2929 a 2931
		SANTA CATALINA Matrícula PT-03456-BM	SANTA CATALINA Matrícula PT-03456-BM	2798 a 2800
		NAZARETH IV Matrícula PT-38348-CM	NAZARETH IV Matrícula PT-38348-CM	1797 a 1799
	y	ESTRELLITA DE BELÉN Matrícula ZS-39617-CM	ESTRELLITA DE BELÉN Matrícula ZS-39617-CM	1783 a 1785 y 1790 a 1792

Qué asimismo, se corrobora de la documentación que obra en autos que una misma embarcación fue utilizada por más de un proveedor como ocurrió en el caso de la embarcación "Rey de las Olas", con matrícula "CO-30306-CM", la cual fue consignada en 12 tickets de ingreso a planta relacionadas con las operaciones con los proveedores y como el vehículo encargado de extraer y transportar los recursos hidrobiológicos, por un total de 88.6 toneladas métricas. El detalle se aprecia a continuación:

⁴ Fuente: <https://www.produce.gob.pe/index.php/shortcode/servicios-pesca/embarcaciones-pesqueras>. Visualizado el 27 de noviembre de 2020.



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

Proveedor	Factura N°	Folio	Detalle de la venta	Cantidad en toneladas métricas del producto vendido (folio 6333)	Embarcación consignada en el ticket de ingreso a planta	Folio del ticket de ingreso a planta
		4162	Loligo gahi entero	6.2	Embarcación "Rey de las Olas"	4161
		4176		5.1		4175
		4190		6.6		4189
		4182		4.7		4181
		4197		5.0		4196
		4170		8.7		4169
		4154		2.4		4153
		4026		9.2	Matrícula N° CO-30306-CM	4025
		4052		9.5		4051
		4068		9.8		4067
		3868		5.8		3867
		3851		10.5		3850
		3813		5.1		3812

Que al respecto, si bien de acuerdo al resultado de la página de PRODUCE, dicha embarcación posee una autorización de realizar extracción de productos en atención a la RD. N° 052-2011-GOB.REG.PIURA-DIREPRO-DR, pertenece al régimen artesanal, su capacidad a bordo es menor a una (1) tonelada métrica y le pertenece al armador⁵ Mary Claudia; información que no guarda coherencia con la naturaleza de la operación considerando el volumen de los bienes y que, tal como se ha indicado previamente, ninguno de los proveedores antes mencionados posee embarcaciones ni existe evidencia de que las hubiese alquilado.

Que así, de la evaluación de lo actuado en el presente procedimiento se establece que la recurrente conocía que los emisores de los comprobantes de pago observados no participaron en las operaciones de compra de recursos hidrobiológicos, esto es, no eran los vendedores de la mercadería, debido a que con base en la operatividad comercial que la propia recurrente describe que tuvo con los pretendidos proveedores, no proporcionó la información necesaria para identificar a los supuestos contactos de tales proveedores, con quiénes se pactaron las operaciones observadas, de modo que se corroborara con ellos el vínculo comercial; además, la documentación elaborada y resguardada por la propia recurrente, hace referencia anticipadamente a las embarcaciones que supuestamente utilizarían los proveedores observados para entregarle la mercadería que adquiriría, sin que se acreditara cómo tomó conocimiento de ello desde que emitió las órdenes de compra; más aún, las embarcaciones identificadas por la recurrente en los documentos que ella elaboró, en algunos no existían o no estaban autorizadas para la extracción de material hidrobiológico, conforme se ha corroborado de la consulta en la página web de Ministerio de la Producción (PRODUCE), por tanto, era imposible que a través de aquellas se le pudiera entregar producto alguno; y en gran parte, tal documentación inconsistente fue emitida y elaborada el mismo día, por lo que resulta evidente que la recurrente la gestionó conociendo las verdaderas circunstancias bajo las cuales se estaban llevando a cabo las compras.

Que en tal orden de ideas, se puede concluir válidamente que la recurrente conocía que los emisores de los comprobantes de pago no participaron en las operaciones de compra de recursos hidrobiológicos, toda vez que no se trata de situaciones aisladas que no pudieran ser advertidas por la recurrente, más aún cuando esta conclusión se desprende de documentación elaborada por la propia recurrente o que

⁵ Según lo señalado por la Administración, en la Directiva 001-2014-PRODUCE se precisa que el término armador se define como una persona natural o jurídica que cuenta con una embarcación pesquera con permiso de pesca otorgado por el Ministerio de la Producción para realizar actividades de extracción (folio 6334).

Z P J Y



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

conservaba en sus archivos, así como de información pública como la extraída por la Administración de las consultas de las páginas de SUNARP y PRODUCE; por tanto, al amparo de lo dispuesto por el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la recurrente no tiene derecho a utilizar el crédito fiscal originado en dichas operaciones observadas, aun cuando hubiera cancelado las operaciones con los medios de pago previstos en el citado reglamento.

Que carece de sustento la invocación a las Resoluciones N° 01300-1-2014 y 03461-3-2009, toda vez que en tales casos los reparos por operaciones no reales fueron confirmados por este Tribunal, luego del análisis conjunto de los medios probatorios en cada caso.

Que en relación con lo alegado por la recurrente respecto a que no se encuentra acreditado que conocía que los emisores de las facturas no eran los sujetos que vendían los recursos hidrobiológicos, se debe indicar que de acuerdo al artículo 125 del Código Tributario, constituyen medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Que sobre la valoración de la prueba, el artículo 197 del Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS -aplicable al procedimiento tributario supletoriamente conforme a lo dispuesto por la Norma IX⁶ del Título Preliminar del Código Tributario- dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada.

Que de otro lado, la valoración conjunta encierra el principio de la unidad del material probatorio, el que según el autor Devis Echeandía⁷ supone que: “*los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, un conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó*”, señala además que la valoración conjunta entraña una triple tarea: “*fijar los diversos elementos de prueba, confrontarlos para verificar y apreciar su verosimilitud y obtener la conclusión coherente que de ellos resulte. Para esto debe utilizarse un método crítico de conjunto, luego de analizar cada prueba aisladamente⁸, teniendo en cuenta las necesarias conexiones, concordancias o discrepancias, con las demás. Y en la motivación debe el juez explicar su concepto sobre cada prueba y sobre el conjunto de ellas*”.

Que en el presente caso, la valoración adecuada de los diversos medios probatorios aportados, así como las acciones realizadas por la Administración, analizados en conjunto conforme a una apreciación razonada, permiten concluir que la recurrente conocía que los emisores de los comprobantes de pago no eran los verdaderos vendedores de los recursos hidrobiológicos adquiridos.

Que atendiendo a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo venido en grado.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 18 de noviembre de 2020 con la participación de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 1503-2020-EF/TF, que obra en autos (folio 7474).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

⁶ Dicha Norma IX señala que: “*En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen*”.

⁷ Devis Echandía, Hernando. Compendio de la Prueba Judicial. Rubinzal Culzoni Editores. 2000. Pág. 146 y 147.

⁸ Subrayado nuestro.



Tribunal Fiscal

Nº 07230-3-2020

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____
extremo impugnado.

de 8 de agosto de 2019, en el

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

A handwritten signature in black ink.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, enclosed in a circle.

TOLEDO SAGASTEGUI
VOCAL

A handwritten signature in black ink, enclosed in a circle.

HUERTA LLANOS
VOCAL

A handwritten signature in black ink.

Fafán Castillo
Secretaria Relatora
GC/FC/MR/ZL/ra