



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

EXPEDIENTE N° : 18284-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y multa
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 21 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por **Contribuyente N°** contra la Resolución de Intendencia N° de 1 de setiembre de 2016, emitida por la Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, y la Resolución de Multa N° girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° (foja 318) y Requerimiento N° (fojas 284 y 285)², la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010.

Que como consecuencia de dicho procedimiento, se reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 por operaciones no reales, por lo que se emitió la Resolución de Determinación N° (foja 1424), cuyos anexos obran a fojas 1418 a 1423. Asimismo, se detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con el citado tributo y período, emitiéndose la Resolución de Multa N° (foja 1426).

Argumentos del recurrente

Que el recurrente sostiene que con motivo del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta N° y Requerimiento N° cumplió con lo requerido presentando las facturas observadas, que luego, mediante el Requerimiento N° la Administración le solicitó información y documentación adicional para el sustento de diversas facturas del período mayo de 2010, entre otro, y que posteriormente, se notificaron unas resoluciones de determinación y de multa, contra las cuales interpuso recurso de reclamación, adjuntando documentos que amparaban la

Cabe precisar que mediante la citada resolución de intendencia (fojas 1506 a 1512) la Administración modificó las deudas contenidas en los valores impugnados, disminuyéndolas, como consecuencia de levantar parcialmente el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 por operaciones no reales, respecto a los proveedores lo que no es cuestionado por el recurrente.

² Notificados el 24 de julio de 2012 (fojas 319 y 320), en el domicilio fiscal del recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 1533), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que correspondiera, (iii) Número de documento que se notificaba, (iv) Nombre de quien recibía y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realizaba la notificación. Agrega el citado artículo que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entendía realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien estaba dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encontrara en el domicilio fiscal del destinatario rechazara la recepción del documento que se pretendía notificar o, recibiéndolo, se negara a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcionara sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

adquisición de insumos y materiales, siendo resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° declarando nulo el procedimiento de fiscalización y nulos dichos valores.

Que refiere que después mediante los Requerimientos N° la Administración le solicitó que proporcione información y documentación complementaria que permita evidenciar la fehaciencia de las operaciones observadas, y comunicó los resultados de los cruces de información efectuados a diversos proveedores, pese a que no se puede determinar que tales operaciones no sean reales, que de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización se tiene que sí se realizó compras y que dicha fiscalización fue cerrada anteriormente, sin embargo, aquella pretende reabrirla.

Que agrega que en atención a que en la apelada se señala que la Carta N° el Requerimiento N° que dieron inicio al procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, fueron notificados en el año 2015, refiere que la fiscalización se inició cuando ya había excedido el plazo de prescripción, considerando además que la Administración declaró nulo el procedimiento de fiscalización anterior, y que la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° recién fueron notificadas el 17 de febrero de 2016, es decir, cuando ya había transcurrido más de 4 años del plazo de prescripción de la acción para exigir su pago.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado al recurrente, iniciado mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, por operaciones no reales, respecto de las operaciones de compra que aquél habría realizado a los proveedores

Que refiere que con anterioridad, mediante Carta N° y Requerimiento N° inició el procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, emitiendo adicionalmente los Requerimientos N° solicitando al recurrente diversa información y documentación, siendo que con este último requerimiento, solicitó información adicional respecto a diversos comprobantes de pago de compras, a fin de evaluar la efectiva realización de las operaciones y que constituyan costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta; asimismo, emitió los Resultados de los Requerimientos N°

Que indica que como consecuencia del referido procedimiento emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° entre otras, las cuales fueron reclamadas el 14 de febrero de 2013, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° se declaró la nulidad del Resultado del Requerimiento N° y en consecuencia de los referidos valores; por tanto, corresponde evaluar los anteriores requerimientos y sus resultados, precisando que con posterioridad a la nulidad, se apertura el procedimiento mediante Carta N° y Requerimiento N° siendo que a través de dicho requerimiento solicitó al recurrente documentación e información complementaria, y adicionalmente la realización de los cruces de información y las conclusiones directas.

Que manifiesta que de la revisión de los papeles de trabajo advirtió que el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, no se sustenta en la inexistencia de las operaciones de compra sino en que los verdaderos proveedores son sujetos distintos a aquellos que emitieron los comprobantes de pago observados.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

Que en cuanto a refiere que de los cruces de información realizados con estos, existen indicios de la no realización de las operaciones observadas, que incluso en el caso del segundo proveedor se encuentra acreditada la no realización de las operaciones en base a la manifestación de aquel, y que pese a que el recurrente fue requerido en varias oportunidades en el procedimiento de fiscalización, no cumplió con presentar elementos adicionales a los comprobantes, registros contables o guías de remisión que acrediten la efectiva realización de las operaciones; y respecto a menciona que existen inconsistencias en la autoliquidación de tal proveedora, que adicionalmente, realizó una constatación domiciliaria, en la cual observó que el domicilio fiscal declarado es una tienda de postres, no acondicionado para la venta de ferretería industrial, por lo que las actuaciones realizadas acreditan que se está ante una operación no real.

Que agrega que el incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor no resulta imputable al adquiriente, por lo que para formular reparos, debe evaluar las observaciones efectuadas al proveedor en conjunto con otros indicios, sin embargo, pese a que fue requerido a efecto que sustente la efectiva adquisición de los bienes detallados en los comprobantes de pago observados, el recurrente no cumplió con ello, precisando que no se sustenta únicamente en las observaciones efectuadas a los proveedores sino básicamente en que el recurrente, no acreditó la realidad de las operaciones observadas, pese a que debía mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba, no siendo suficiente la presentación de los comprobantes de pago, los registros contables y la acreditación del ingreso – kardex, en tanto que no ha presentado proformas, órdenes de compra, cotizaciones, listas de precio, entre otros.

Que de otro lado, respecto a la Resolución de Determinación Nº refiere que carece de sustento la prescripción alegada por el recurrente, toda vez que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria relativa al Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, se interrumpió con la notificación del acto dirigido al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración para determinar la referida obligación, y el plazo de la acción para exigir el pago se suspendió durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Cuestiones previas

Que como antecedente, cabe indicar que en el procedimiento de fiscalización materia de autos, además del Requerimiento Nº se emitieron los Requerimientos Nº y (fojas 291 a 297 y 301 a 304), y los resultados de los anotados requerimientos (fojas 286 a 290, 299 y 306 a 310), emitiéndose finalmente, entre otras, la Resolución de Determinación Nº por el Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, por el reparo al crédito fiscal por no sustentar la causalidad y fehaciencia de las operaciones observadas (foja 714) y la Resolución de Multa Nº (foja 697) por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada a tal tributo y período⁴.

Que el 14 de febrero de 2013, el recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº entre otros, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Intendencia Nº de 3 de junio de 2013 (fojas 780 a 784), notificada el 18 de junio de 2013⁴ (foja 1538), mediante la cual, al amparo del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, se declaró la nulidad del Resultado del Requerimiento Nº y en consecuencia, de los citados valores.

Tales como las Resoluciones de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº

las cuales también fueron declaradas nulas.

⁴ En el domicilio fiscal del recurrente, mediante certificación de la negativa a la recepción, dejándose constancia de los datos de identificación y firma del notificador, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

Que en virtud a ello, la Administración emitió la Carta N° (foja 1329) y el Requerimiento N° (fojas 1302 a 1305)⁵, señalando que iniciaba al recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, siendo que adicionalmente emitió el Requerimiento N° (fojas 1312 a 1315), y los resultados de los mencionados requerimientos (fojas 1307 a 1310 y 1317 a 1322).

Que al respecto, el artículo 62º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y, que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 del citado artículo establece que la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades discretionales, podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustentaban la contabilidad y/o que se encontraran relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que debían ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encontraban obligados a llevar contabilidad; y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87º del aludido código precisa que los administrados están obligados a permitir el control por la Administración Tributaria, así como a presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según ésta señale, las declaraciones, informes, libros de actas, registros, libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como a formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el artículo 75º del anotado código preceptúa que concluida la fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuere el caso.

Que diversas resoluciones de este Tribunal, como la Resolución N° 07445-2-2010, entre otras, han establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral, pudiendo ser continuado incluso luego que se hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y período o períodos materia de revisión.

Que el citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación⁶, de modo que, en caso que estas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización sino que este continúa en trámite.

Que estando a las normas antes citadas y lo expuesto en los considerandos precedentes, la Administración mediante Carta N° y Requerimiento N° inició un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, entre

⁵ Notificado el 6 de octubre de 2015 (foja 1306), en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que tiene la misma redacción que el artículo 104º antes citado.

⁶ Según el artículo 76º del Código Tributario, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

otros, el cual no culminó con la emisión de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° puesto que estos valores fueron declarados nulos mediante la Resolución de Intendencia N° de modo que si bien posteriormente la Administración señaló que iniciaba un nuevo procedimiento de fiscalización mediante Carta N° y Requerimiento N° en tanto existía un procedimiento en trámite no cabe considerar que se inició un nuevo procedimiento, sino que se estaba continuando con la fiscalización previamente iniciada, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que el procedimiento de fiscalización fue cerrado con la citada resolución de intendencia, pues conforme se indicó anteriormente, mediante dicha resolución no se declaró la nulidad de todo el procedimiento de fiscalización, sino del Resultado del Requerimiento N° y de los mencionados valores.

Prescripción

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

Que el último párrafo de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el artículo 129° del citado código, modificado por el citado decreto legislativo, dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, en caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150° del referido código.

Que el último párrafo del artículo 150° del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el artículo 48° del Código Tributario señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que en la Resolución N° 9028-5-2001, entre otras, este Tribunal ha establecido que la prescripción puede oponerse: i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria y, ii) En vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que en el presente caso, se aprecia que mediante escrito de 8 de marzo de 2016 (fojas 1407 a 1413), el recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° alegando, entre otros, que se encontraba prescrita la acción para exigir el pago de la deuda contenida en estas.

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 1506 a 1512), se advierte que la Administración emitió pronunciamiento únicamente sobre la prescripción alegada respecto de la Resolución de Determinación N° omitiendo pronunciarse con relación a la prescripción relacionada con la



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

Resolución de Multa N° por lo que al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, en aplicación del último párrafo del artículo 150° del referido código, según el cual en caso el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, lo que ocurre en el presente caso, procede emitir pronunciamiento sobre la prescripción invocada respecto a la Resolución de Multa N°

Que según el artículo 43° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que de conformidad con los numerales 2 y 4 del artículo 44° del anotado código, el término prescriptorio se computaba desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación fuera exigible, respecto de tributos que debían ser determinados por el deudor tributario, distintos a los tributos de liquidación anual; y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Que el numeral 7 del artículo 44° del citado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113, texto recogido por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que el plazo prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de la resolución de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que a su vez, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 señala que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el uno (1) de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario⁷.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, preceptuaba que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 45° del mencionado código, modificado por el referido decreto legislativo, establecía que el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la aplicación de las sanciones.

Que el último párrafo del referido artículo 45°, modificado por el anotado decreto legislativo, agregaba que el nuevo término prescriptorio se computaría desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 46° del referido código, modificado por el aludido decreto legislativo, establecía que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar

⁷ Cabe indicar que al respecto, el Tribunal Constitucional ha emitido la Sentencia N° 556/2020 en el Expediente N° 00004-2019-PI.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

sanciones se suspendía durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que de otro lado, mediante la Resolución N° 00161-1-2008, precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que la notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de las acciones de la Administración para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, sin embargo, dicho plazo se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

Que tal como se ha señalado previamente, el recurrente refiere que a la fecha en que se notificaron los valores materia de autos, 17 de febrero de 2016, había prescrito la acción de la Administración para cobrar la deuda contenida en ella, siendo que de acuerdo con las normas antes glosadas, el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación y de multa indicados se computará a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44º del Código Tributario, siempre que los plazos de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se haya iniciado hasta el 1 de enero de 2012, y los valores se hayan notificado a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, por lo que corresponde establecer si dicha disposición es aplicable al caso concreto en tales términos.

Que en primer término, tal como lo acepta el recurrente, los indicados valores fueron notificados el 17 de febrero de 2016, en el domicilio fiscal, mediante acuse de recibo, apreciándose los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (fojas 1424 y 1426).

Que en el caso de autos se tiene que los plazos de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar la sanción por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada al citado impuesto y período, son de 4 años, al haber presentado el recurrente la declaración jurada respectiva (foja 1502) y debido a que dicho plazo es el aplicable para el ejercicio de la facultad sancionadora, siendo que los indicados plazos empezaron a computarse el 1 de enero de 2011 y culminarían el primer día hábil de enero de 2015, de no verificarse causales de interrupción o suspensión.

Que conforme se indicó anteriormente, mediante Carta N° y Requerimiento N° la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, entre otros, los cuales fueron notificados con arreglo a ley el 24 de julio de 2012, por lo que en dicha se fecha se interrumpió el cómputo de los plazos de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria relativa a dicho tributo y período y aplicar la sanción por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada a tal tributo y período, iniciándose un nuevo cómputo el 25 de julio de 2012, y de no existir ninguna causal de interrupción o suspensión, culminaría el 25 de julio de 2016.

Que asimismo, en virtud de lo antes señalado, el cómputo de los referidos plazos de prescripción se suspendió durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario iniciado el 14 de febrero de 2013 (fojas 720 a 731) contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° emitidas por el citado tributo y período y por la comisión de la indicada infracción, el cual culminó con la Resolución de Intendencia N° (fojas 780 a 784), notificada el 18 de junio de 2013, que declaró la nulidad de los anotados valores, por lo que, a partir del día siguiente se reinició el cómputo de los mencionados plazos de prescripción.

Que en tal sentido, a la fecha de notificación de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° no se había cumplido el cómputo de los plazos de

En la Resolución de Multa N°

se indica como fecha de la comisión de la infracción el 17 de junio de 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 y aplicar la sanción por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada a dicho tributo y período.

Que en cuanto a lo alegado por el recurrente respecto a que la Carta N° y el Requerimiento N° fueron notificados cuando ya había excedido el plazo de prescripción, es del caso precisar que el procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, entre otros, se inició con la Carta N° Requerimiento N° y si bien posteriormente la Administración señaló que iniciaba un nuevo procedimiento de fiscalización mediante Carta N° y Requerimiento N° conforme con lo antes mencionado, en tanto existía un procedimiento en trámite, no se inició un nuevo procedimiento, sino que se estaba continuando con la fiscalización previamente iniciada, por lo que no se puede considerar que a la fecha de notificación de esta última carta y requerimiento ya había vencido el referido plazo.

Que ahora bien, a continuación corresponde establecer la legalidad de los valores materia de autos, lo que servirá para establecer si existe deuda susceptible de ser cobrada por la Administración Tributaria.

Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1, 3 y 4 a la citada resolución de determinación (fojas 1419 a 1421 y 1423), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, por operaciones no reales, vinculadas a los proveedores al amparo de lo dispuesto por el

inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de conformidad con el artículo 18° 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° 1116¹⁰, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el citado artículo agrega que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el artículo 44° de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950¹¹, 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

Conforme se indicó anteriormente, mediante la resolución apelada la Administración modificó la deuda contenida en el referido valor, como consecuencia de levantar parcialmente el citado reparo respecto a los proveedores

¹⁰ Vigente desde el 1 de agosto de 2012.

¹¹ Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

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 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 este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, 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. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003 se ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, 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.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones Nº 09239-3-2009 y 12183-3-2012, 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 esta.

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 establecer la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones efectuadas 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



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

adquisición de los contribuyentes 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 Requerimiento N° (fojas 284 y 285), la Administración solicitó al recurrente que exhibiera los comprobantes de pago de compras y ventas, comprobantes de diario, vouchers y todo documento tributario, que sustente costo o gasto, constancias de detacciones, Registros de Ventas, Compras y Control de Activos Fijos, Libro Planilla de Pagos, Libros Diario, Mayor, Caja, Inventarios y Balances, entre otros. En el resultado del anotado requerimiento (fojas 286 a 290), se dejó constancia que el recurrente exhibió parcialmente dichos comprobantes de pago y que exhibió el resto de la documentación mencionada.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (fojas 291 a 297), la Administración solicitó al recurrente que presentara los comprobantes de pago de compras y ventas, medios de pago¹². En el resultado del referido requerimiento (foja 299), se dejó constancia que exhibió parcialmente los comprobantes de pago de compras, que exhibió los comprobantes de pago de ventas y los medios de pago¹³.

Que luego, mediante el Requerimiento N° (fojas 301 a 304), la Administración señaló que de los comprobantes de pago de compras exhibidos, respecto al período mayo de 2010, entre otro, observó diversas adquisiciones de materiales, equipos, servicios, entre otros, detallados en el Anexo N° 01 al referido requerimiento, por lo que, a fin de contar con los elementos necesarios y poder verificar que las compras son fehacientes, normales para la actividad y cumplen con el principio de razonabilidad, requirió al recurrente que proporcionara información y documentación complementaria que permitiera evidenciar dichos aspectos. Asimismo, le requirió, entre otros, que presentara contratos, indicara los datos de las personas encargadas de las operaciones de compra, de cancelar las facturas y de recibir los materiales adquiridos, así como los detalles de la cancelación, de la recepción, si se firmó algún documento por la conformidad de la recepción, si se recibieron guías de remisión, el lugar donde se depositaron los materiales, la forma cómo se utilizaron, a quién le fueron entregados los comprobantes de pago, las características del inmueble donde hizo el contacto, y presentara copia de las guías de remisión remitente emitidas por los proveedores.

Que de autos se aprecia que mediante escrito de 2 de enero de 2013 (fojas 604 a 608), el recurrente manifestó que no hubo contrato con ningún proveedor, que las compras las realizó personalmente, que en el despacho de las mercaderías era atendido por el mismo proveedor o su personal, que contrataba personal que trasladaba su mercadería a sus almacenes, que contaba con las guías de remisión remitente, que las transacciones las realizaba con dinero en efectivo, que los productos adquiridos eran trasladados a su embarcación y eran colocados en un ambiente especial para su almacenamiento, y que fueron usados de acuerdo a la necesidad requerida, que acudió al domicilio señalado en los comprobantes de pago para la adquisición de los productos que requería para su embarcación, que presentó las referidas guías, y que en virtud de lo señalado, acredita que las adquisiciones son reales.

¹² Asimismo, a través del Anexo N° 01 al referido requerimiento, le solicitó que presentara un cuadro sobre los medios de pago en medio magnético, que sustentara las anotaciones en el Registro de Compras con la exhibición de diversos comprobantes de pago, el uso de un bien determinado, y las diferencias entre las ventas declaradas y las determinadas a partir de los depósitos en su cuenta de detacciones.

¹³ Asimismo, en el mencionado resultado, sobre lo solicitado mediante Anexo N° 01 al referido requerimiento, se dejó constancia que presentó un detalle en escrito pero no en medio magnético, no exhibió los comprobantes de pago requeridos, señaló el uso dado a un bien y cumplió con lo solicitado respecto a las detacciones.

Dentro de las operaciones observadas en dicha oportunidad se encontraban también las operaciones observadas en el presente caso, relacionadas a los proveedores



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

Que conforme se indicó anteriormente, a través de la Resolución de Intendencia N° de 3 de junio de 2013 (fojas 780 a 784), la Administración declaró la nulidad del Resultado del Requerimiento N° señalando que si bien la Administración consideró que el recurrente no acreditó la realización de las operaciones contenidas en las facturas observadas, no llegó a concluir que estas no eran reales ni obraba evidencia que demostrara ello ni que haya realizado algún cruce de información que desvirtuara la realidad de tales operaciones, por el contrario, aquel presentó guías de remisión remitente que mostraban que las transacciones realizadas con dichas facturas, originaron el traslado de los bienes. Asimismo, a fin de acreditar las operaciones observadas, el recurrente proporcionó información adicional y; por otro lado, en el Requerimiento N° solicitó el sustento del traslado de los bienes desde el local del proveedor hasta su domicilio fiscal o almacén, no obstante, debió requerirle la exhibición de otros documentos sustentatorios, no resultando razonable concluir que no haya sustentado el traslado de los bienes; agregando que si bien corresponde al recurrente acreditar las adquisiciones, traslado y uso de los bienes, es labor de la Administración efectuar una completa revisión de los documentos presentados, y partir de ello, requerir mayor información y formular observaciones, lo que no hizo. En tal sentido, indicó que a fin de establecer la realidad de las operaciones observadas, la Administración debía efectuar cruces de información, determinar los lugares a los que debió efectuarse el traslado de los bienes, y luego solicitar el sustento documentario correspondiente, considerando las guías de remisión presentadas y la toma de manifestación efectuada al recurrente

Que a fin de continuar con el procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Carta N° (foja 1329) y el Requerimiento N° (fojas 1302 a 1305), señalando que de los comprobantes de pago de compras exhibidos, observó diversas adquisiciones de materiales, equipos, servicios, entre otros, por lo que, a fin de contar con los elementos necesarios y poder verificar que las compras son fehacientes, entre otros, requirió al recurrente que proporcione información y documentación complementaria que permita evidenciar dicho aspecto. Asimismo, comunicó los resultados de los cruces de información efectuados a los proveedores

entre otros, concluyendo que las operaciones contenidas en las facturas observadas, detalladas en dicho requerimiento, correspondientes al período mayo de 2010, eran no reales, por lo que requirió al recurrente que presentara sus descargos debidamente documentados a las observaciones por operaciones no reales.

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito signado con Expediente N° (fojas 1240 a 1243), señalando que no se puede determinar que sus operaciones sean no reales porque algunos proveedores tienen la condición de "no habidos", que se debe demostrar que existen diferencias entre los ingresos declarados, que adjuntó la documentación sobre la adquisición de productos al segundo proveedor y que las operaciones son reales.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1307 a 1310), la Administración dejó constancia que el recurrente presentó el anotado escrito, en el cual no cumple con presentar la documentación solicitada, por lo que se reiterará con nuevo requerimiento.

Que luego, mediante el Requerimiento N° (fojas 1312 a 1315), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó que de la realización de los cruces de información a los proveedores

entre otros, determinó que las operaciones observadas eran no reales, por lo que requirió al recurrente que presente por escrito los descargos correspondientes, debidamente sustentados.

Que precisó que los mencionados proveedores no presentaron la documentación e información requerida, que sustentara la realización de las operaciones observadas; que dichos proveedores, excepto el segundo, no declararon trabajadores a su cargo o contaban con un solo trabajador; que en la



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT, el primer y segundo proveedor no declararon operaciones efectuadas con el recurrente, sin embargo, este les imputó ingresos, y el último proveedor no presentó dicha declaración ni la declaración anual del ejercicio 2012; y que el segundo manifestó que no tuvo vínculo comercial con el recurrente.

Que en respuesta, el recurrente presentó el escrito signado con Expediente Nº (fojas 1245 a 1248), reiterando lo manifestado en el escrito anterior.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1317 a 1322), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por el recurrente en el mencionado escrito, e indicó que en virtud de lo dispuesto en la Resolución de Intendencia Nº verificó de las guías de remisión remitente presentas, así como de la toma de manifestación efectuada a aquél, que el traslado fue realizado hacia el muelle Gildemeister – Chimbote, lugar de las faenas de pesca y donde señala el recurrente se encontraba su embarcación, sin embargo, de la evaluación de los cruces de información realizados a los anotados proveedores y las verificaciones a su sistema, determinó que las operaciones observadas eran no reales, precisando que no está basando su sustento en los proveedores tengan la condición de "no habidos", sino que ha efectuado cruces de información con estos, no habiendo obtenido respuesta, y que además, efectuó verificaciones a su sistema, evidenciando que aquellos no han efectuado alguna acción normal en el comercio que permita suponer que la operación sea real; asimismo, indicó que la anotada resolución de intendencia fue derivada a auditoría, habiéndose efectuado los cruces y verificaciones; en consecuencia, concluyó que procedía efectuar el reparo por operaciones no reales. En virtud a ello, se emitió la resolución de determinación materia de autos.

Que sobre el particular, del Comprobante de Información Registrada del recurrente (foja 1533) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1340), se aprecia que este tiene como actividad económica principal la pesca, explotación y criadero de peces.

Que asimismo, de la revisión de las facturas que son materia de acotación (fojas 331, 333, 334, 336, 338, 340, 346, 349, 354, 359, 363, 367, 368, 371, 373, 374, 376, 377, 382, 384, 388, 389, 390, 406, 408, 409, 412, 414, 417, 418 y 425), detalladas en el Requerimiento Nº (fojas 1312, 1313 y 1314 reverso), se advierte que fueron emitidas por

a favor del recurrente, por la compra de botas de jebe, corcho, trapo industrial, cabo nylon, aceite de motor, chalecos salvavidas, manguera, cáñamo, cable de acero, mamelucos, casacas rompeviento, motores, grillete, entre otros.

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración determinó que las operaciones comerciales materia de análisis calificaban como no reales, sustentándose exclusivamente en los resultados de las verificaciones y cruces de información efectuados a los anotados proveedores, no obstante, el reparo no puede fundamentarse en el incumplimiento de los proveedores y en otros elementos vinculados directamente con ellos y no con el recurrente.

Que teniendo en cuenta lo indicado y los criterios jurisprudenciales antes glosados, se tiene que el reparo no fue formulado con arreglo a ley, por lo que no se encuentra debidamente sustentado; y en tal sentido, corresponde levantarla, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos del recurrente orientados a desvirtuar el reparo.

Que cabe precisar que si bien la Administración solicitó al recurrente que sustente la realización de las operaciones observadas, no obstante, conforme se indicó anteriormente, ha sustentado el reparo exclusivamente en los resultados de las verificaciones y cruces de información efectuados a los anotados proveedores, sin haber desvirtuado durante el procedimiento de fiscalización el valor probatorio de la



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

documentación presentada por aquel durante dicho procedimiento ni los argumentos expuestos por este en el escrito presentado el 2 de enero de 2013, por lo que carece de sustento lo alegado sobre el particular por la Administración.

Que asimismo, no se advierte que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración hubiese valorado de manera conjunta la documentación presentada por aquel y los resultados obtenidos de las verificaciones efectuadas por aquella, pues tal como ya se ha indicado, ha sustentado el reparo exclusivamente en los resultados de las verificaciones y cruces de información efectuados a los anotados proveedores, por lo que no resulta amparable lo señalado al respecto por la Administración.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, sobre lo argumentado por la Administración en el sentido que dos de los proveedores no declararon operaciones efectuadas con el recurrente en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT y otro no presentó dicha declaración ni la declaración anual del ejercicio 2012, cabe indicar que el incumplimiento de los proveedores y otros elementos vinculados directamente con ellos, no puede ser imputado al usuario o adquirente.

Que asimismo, sobre lo alegado por la Administración en el sentido que los mencionados proveedores no declararon trabajadores o contaban solo con uno, cabe indicar que ello no implica que no cuente con trabajadores o que estos pudieran ser subcontratados o encontrarse bajo diversas formas de contratación.

Que finalmente, con relación a las constataciones efectuadas por la Administración en el domicilio fiscal del tercer proveedor (foja 1136), es del caso mencionar que existen diferencias temporales entre la fecha en que se habría realizado tal constatación y la fecha que se realizaron las transacciones con el recurrente.

Resolución de Multa Nº

Que la anotada resolución de multa (foja 1426) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010.

Que el numeral 1 del artículo 178º Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituyan infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa Nº se sustenta en el reparo por operaciones no reales, que originó la emisión de la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, la cual ha sido dejada sin efecto, no está acreditada la comisión de la infracción imputada, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto tal resolución de multa.

Que finalmente, atendiendo a que se han dejado sin efecto la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº no existe deuda susceptible de ser cobrada, por lo que en tal sentido, no cabe pronunciarse sobre la prescripción de la acción de la Administración para exigir su pago.

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



Tribunal Fiscal

Nº 05945-8-2020

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° en el extremo que no emitió pronunciamiento sobre la prescripción de la acción para aplicar la sanción por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada al mencionado tributo y período, debiendo la Administración tener en cuenta lo expuesto por la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores.

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



HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE



SARMIENTO DÍAZ
VOCAL



VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL



Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/SR/gt