



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

EXPEDIENTE N° : 3681-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0260140185206/SUNAT, emitida el 31 de enero de 2020 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017 a diciembre de 2018, y contra las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que es una empresa dedicada al _____, a la venta de bienes al por mayor no especializada y demás servicios vinculados con el transporte terrestre; que por motivos de liquidez, el 5 de febrero de 2019 solicitó a la Administración la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio del Exportador de diciembre de 2018, no obstante, lejos de serle otorgada, la Administración le inició un procedimiento de fiscalización como consecuencia del cual determinó diversos reparos y le exigió el pago de montos que no puede soportar, pues la llevaría a la quiebra.

Que señala que las resoluciones de determinación impugnadas son nulas por no contener los motivos determinantes de los reparos, ni los fundamentos que los amparan, contraviniendo así lo establecido en los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, el numeral 5 del artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, además del derecho al debido procedimiento administrativo y defensa.

Que indica que los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario son fundamentales y permiten verificar de manera clara e indudable cuál fue el resultado final de la labor de fiscalización de la Administración; que en ese sentido, al emitir las resoluciones de determinación la Administración debió indicar en qué hechos sustentó el desconocimiento de las declaraciones juradas presentadas, cuál fue su postura, la documentación que analizó y la base legal que amparó su actuación.

Que precisa que si bien la debida motivación a la que hace referencia el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución está referida a la función jurisdiccional, esta es plenamente aplicable a la función administrativa, lo que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 8865-2006-PA/TC y 5085-2006-PA/TC, entre otras. Agrega que la indebida motivación de los actos administrativos contraviene la Constitución, por lo que de ocurrir ello deberá declararse la nulidad de pleno derecho de tales actos, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General; advierte que incluso en caso se consideren como actos anulables, según el artículo 109 del Código Tributario, la subsanación debe ser realizada por el órgano que emitió el acto administrativo y con anterioridad a cualquier impugnación efectuada en su contra, lo que no ocurrió en el presente caso, por lo que corresponde que se declare la nulidad de las resoluciones de determinación, tal como ha sido reconocido en las Resoluciones N° 03534-3-2003, 04881-3-2003 y 03465-6-2003.

Que indica que si bien las resoluciones de determinación impugnadas tienen 3 anexos en común, los cuales contendrían los fundamentos de hecho y de derecho que las sustentan, estos únicamente consignan ciertos cálculos realizados por la Administración, sin que se advierta fundamentación alguna de los motivos determinantes de los reparos, los fundamentos que amparan su emisión, ni el razonamiento efectuado para desconocer las declaraciones juradas presentadas, sino que en ellas se consignó un simple recuento de lo ocurrido en fiscalización y el cálculo respectivo. Agrega que si bien en los referidos

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

anexos se menciona que los valores se sustentan además en los Requerimientos N° y y sus resultados, ello no significa que los valores en cuestión se encuentren debidamente motivados, pues el artículo 77 del Código Tributario es claro al exigir que dichos actos administrativos deben contener los motivos determinantes del reparo y los fundamentos que los amparan, siendo dicha disposición de cumplimiento ineludible para la Administración. Invoca las Resoluciones N° 7635-5-2015, 1388-5-2016 y 3543-5-2016, e indica que en caso no se resuelva conforme a dichas resoluciones se estaría vulnerando los principios de predictibilidad, igualdad, debido procedimiento, confianza legítima, seguridad jurídica y debida motivación.

Que advierte que al declararse la nulidad de las resoluciones de determinación, deberá declararse la nulidad de las resoluciones de multa, en la medida que son accesorias a aquellas, y de la resolución apelada, en aplicación del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que señala que los anexos de las resoluciones de determinación no son fehacientes en la medida que: i) no hacen referencia a las resoluciones de determinación con las que están vinculadas; ii) ninguno se encuentra suscrito por algún funcionario competente; iii) las razones sociales consignadas en ellos difieren entre sí; y, iv) algunos cuadros consignados en ellos se encuentran incompletos. Agrega que en diversos pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que no procede que un contribuyente tenga que hacer un examen de su situación y especular o adivinar qué documento le fue notificado, sino que la labor de la Administración debe ser clara y precisa a fin de no transgredir los principios del derecho administrativo y derechos constitucionales.

Que refiere que la Administración no realizó un análisis adecuado de sus operaciones, limitándose a afirmar en términos generales que estas no eran reales por no haber presentado documentación que las sustente; que en la resolución apelada tampoco se evaluó la múltiple documentación presentada, resultando falso que no presentó correspondencia comercial, cotizaciones y proformas; que adicionalmente a dicha documentación, presentó pruebas que acreditan la negociación de los productos, fotografías y valorizaciones, los cuales nunca fueron valorados de manera conjunta y razonable por la Administración, lo que evidencia que se vulneró el procedimiento legal establecido.

Que invoca la aplicación de la Sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 03956-2016, la cual indicó que cuando no exista una norma positiva que señale taxativamente cuáles son los medios de prueba idóneos y razonables para acreditar un determinado hecho, no es posible que la Administración considere insuficiente la documentación presentada por el contribuyente, pues ello constituiría un exceso irrazonable a lo dispuesto en la ley, conforme a lo previsto en el numeral 1.4 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que menciona que durante el procedimiento de fiscalización y reclamación presentó documentación suficiente para generar convicción en relación con las operaciones observadas, sin embargo, si en la Administración persistía la duda al respecto, debió desplegar las acciones pertinentes para alcanzar la verdad material y establecer la realidad de las operaciones, tales como cruces de información, lo que no hizo. Invoca las Resoluciones N° 05370-8-2014, 05226-2-2014, 03921-1-2014, 04043-8-2014 y 02609-7-2014.

Que advierte que la Administración cambió el fundamento de los reparos por no acreditar el destino de los servicios (causalidad), y no sustentar la anotación en el Registro de Compras, en instancia de reclamación, por lo que debe declararse la nulidad de dichos reparos conforme con lo señalado en las Resoluciones N° 5874-4-2015, 5619-10-2017 y 7486-3-2018; indica además que la Administración incurrió en contradicción, pues en fiscalización cuestionó la realización de las operaciones, mientras que en instancia de reclamación cuestionó la causalidad del gasto, lo que no corresponde, pues el análisis de la fehaciencia es anterior a la causalidad, no pudiendo hacerse de manera simultánea, conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 02697-5-2017.

Q.  2



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

Que agrega que en caso se considere que las operaciones observadas no son reales, deberá ordenarse la devolución de las detracciones pagadas derivadas de ellas, pues de lo contrario el Estado estaría enriqueciéndose a costa de operaciones que desconoce.

Que finalmente, menciona que la Administración nunca le notificó acto administrativo alguno que le permita acceder al Régimen de Gradualidad; y que las resoluciones de multa fueron erróneamente calculadas, pues de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario únicamente puede formar parte del cálculo de las multas el "tributo no pagado", y no el crédito fiscal; en tal sentido, la base de cálculo de las Resoluciones de Multa N° _____ debió ser S/ 4 912,00 y S/ 8 324,00, respectivamente, y no S/ 23 857,00 y S/ 13 172,00, como erróneamente consideró la Administración.

Que mediante escrito de alegatos, reitera que los valores impugnados y la resolución apelada son nulos, por las razones mencionadas en su escrito de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que, como consecuencia de la fiscalización parcial efectuada a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017 a diciembre de 2018 por: i) operaciones no reales; ii) no acreditar el destino de los servicios adquiridos (causalidad); y iii) no sustentar la operación de la Factura N° _____ anotada en el Registro de Compras.

Que agrega que las Resoluciones de Multa N° _____ fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con el reparo al crédito fiscal.

Que de lo actuado se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial¹ iniciado a la recurrente mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ (folios 593, 594, 601 y 602), se emitieron las Resoluciones de Determinación N° _____ por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017 a diciembre de 2018 (folios 780 a 782, 784, 786, 788, 790, 792, 794, 796, 798, 800, 802, 804, 806, 808, 810 y 812), y las Resoluciones de Multa N° _____ por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 767, 768, 770, 772, 774, 776 y 778).

Que en consecuencia, corresponde determinar si los reparos efectuados y la infracción imputada por la Administración se encuentran arreglados a ley. No obstante, previamente corresponde analizar las nulidades invocadas por la recurrente.

Nulidad de las Resoluciones de Determinación N° _____

Que en el presente caso la recurrente deduce la nulidad de las resoluciones de determinación al considerar que no se encuentran motivadas, al incumplir lo previsto en los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, y porque los anexos: i) no hacen referencia a las resoluciones de determinación con las que están vinculadas; ii) ninguna se encuentra suscrita por algún funcionario competente; iii) las razones sociales consignadas en ellas difieren entre sí; y iv) algunos cuadros consignados en ellos se encuentran incompletos.

Que de conformidad con el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. el deudor tributario, 2. el tributo y el período al que corresponda, 3. la base imponible, 4. la tasa, 5. la cuantía del tributo y sus intereses, 6. los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. los fundamentos y disposiciones que la amparen, y 8. el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados. Asimismo, señala que tratándose de

¹ En el que el elemento del tributo a fiscalizar fue el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y los aspectos contenidos en dicho elemento fueron todos los aspectos.

[Firma]

[Firma]

[Firma]

[Firma]



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que al respecto, en las Resoluciones de Determinación N° (folios 784, 786, 788, 790, 792, 794, 796, 798, 800, 802, 804, 806, 808, 810 y 812), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2017 a noviembre de 2018, se consigna lo siguiente: "Ver Anexos N° 1, 2 y 3, **ADJUNTOS A LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN DEL PERIODO DICIEMBRE 2018**". Por su parte, en la Resolución de Determinación N° (folio 782), girada por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2018, se consigna lo siguiente: "Ver Anexos N° 1, 2 y 3, **ADJUNTOS A LA PRESENTE RESOLUCIÓN QUE INCLUYE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE LOS PERIODOS DE SETIEMBRE 2017 A DICIEMBRE 2018**".

Que sobre los cuestionamientos de la recurrente a los referidos anexos, los que obran a folios 780/vuelta a 782/vuelta, cabe señalar que si bien no hacen referencia al número de las resoluciones de determinación, ello carece de relevancia, pues las Resoluciones de Determinación N° a expresamente se remitieron a los citados anexos, con lo cual era evidente que dichos anexos correspondían a estos valores, siendo que, además, fueron notificados conjuntamente; y adicionalmente, los citados anexos consignan el mismo número de la orden de fiscalización consignado en las resoluciones de determinación, así como el tributo y los periodos objeto de dicha fiscalización.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre que los anexos no se encuentran suscritos por algún funcionario competente y respecto a que las razones sociales consignadas en ellos difieren entre sí, cabe señalar que los referidos anexos forman parte integrante de las citadas resoluciones de determinación, los cuales fueron firmados por el Intendente de la Intendencia Regional de la Libertad², y en dichos anexos se consigna la razón social de la recurrente así como su número de RUC, y si bien en el Anexo N° 1 se consigna el que se haya consignado constituye un error material. Respecto a lo señalado por la recurrente sobre que algunos cuadros consignados en dichos anexos se encuentran incompletos, cabe indicar que la recurrente no ha dado mayor precisión sobre ello, siendo que por el contrario, del Anexo N° 1 (folio 781 y 781/vuelta) se consigna la determinación del saldo a favor materia de beneficio de setiembre de 2017 a diciembre de 2018, en el Anexo N° 2 (folio 780) se consigna la determinación del crédito fiscal de los citados periodos, y en el Anexo N° 3 (folio 780/vuelta) se consignan los reparos efectuados.

Que ahora bien, en cuanto a la motivación de los citados valores, cabe indicar que en ellos se señala expresamente cuál es la sustentación y base legal, entre ellos, los artículos 18, 19, e inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, en el Anexo N° 3 se señala expresamente cuáles fueron las facturas cuyo crédito fiscal se reparó en cada periodo, y respecto de cada factura se especifica cuál fue el motivo del reparo, precisándose que el detalle se encuentra en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° y en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se advierte del Resultado de los Requerimientos N° y sus Anexos N° 01³ (folios 533 a 547 y 556 a 574), la Administración determinó que las operaciones consignadas en los comprobantes de pago observados emitidos por

correspondían a operaciones no reales, en aplicación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, observó las facturas emitidas por

² Cabe precisar que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente pertenecía al directorio de la Intendencia Regional La Libertad, y conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folio 817), el 6 de setiembre de 2019 cambió al directorio de la Intendencia Lima.

³ Notificados a la recurrente el 9 y 25 de julio de 2019, respectivamente (folios 576 y 549).

Q. *[Firma]* *[Firma]* 4



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

porque correspondían a servicios respecto de los cuales no se había acreditado el destino y su vinculación con la generación de las actividades generadoras de renta gravada; y observó la Factura N° _____ anotada en el Registro de Compras, por no sustentar la operación consignada en ella con documentación adecuada.

Que como se indicó, los referidos reparos y sus motivos fueron consignados en el Anexo N° 3 a dichas resoluciones de determinación, en el que se detalló el monto del crédito fiscal reparado en cada factura; y en el Anexo N° 2 se estableció la determinación del crédito fiscal de los períodos setiembre de 2017 a diciembre de 2018, en el que se aprecia los montos reparados y su efecto en el crédito fiscal de dichos períodos.

Que en consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° _____ cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario, y contrariamente a lo sostenido por la recurrente, dichos valores consignan los motivos determinantes del reparo y los fundamentos y disposiciones que las amparen, y se encuentran debidamente motivadas, por lo que la nulidad invocada por la recurrente en base a que los citados valores no se encuentran motivados carece de sustento, y en ese sentido, no resultan aplicables las resoluciones y sentencias invocadas al respecto.

Que cabe precisar que en el caso de autos, en los anexos a dichas resoluciones de determinación se señala expresamente cuáles fueron los reparos efectuados al crédito fiscal, y los motivos de estos, y aun cuando se considere que la motivación de estos se sustenta en el Resultado de los Requerimientos N° _____ y sus Anexos N° 01, cabe indicar que ello no acarrea la nulidad, pues de conformidad con el numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el acto administrativo puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero⁴.

Que en ese sentido, al haberse establecido que las mencionadas resoluciones de determinación no contienen ningún vicio de nulidad, carece de sustento lo alegado por la recurrente, sobre que las Resoluciones de Multa N° _____ y la resolución apelada son nulas por ser accesorias a aquellas y por aplicación del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, respectivamente.

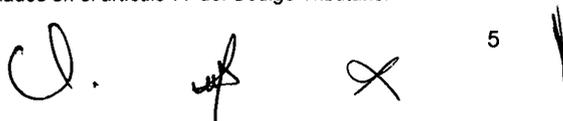
Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07635-5-2015, 01388-5-2016 y 3543-5-2016, invocadas por la recurrente, no resultan aplicables, pues en el caso de dichas resoluciones se declaró la nulidad de las resoluciones de determinación por cuanto no consignaban los reparos que sustentaban su emisión, supuesto distinto al caso de autos.

Nulidad de la resolución apelada

Que la recurrente deduce la nulidad de la resolución apelada, al considerar que la Administración no meritó la totalidad de la documentación presentada, y que esta varió el fundamento de los reparos por no acreditar el destino (causalidad) de los servicios, y por no sustentar la operación de la Factura N° _____ anotada en el Registro de Compras.

⁴ Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00470-11-2020 se ha señalado que: "el hecho de que en los anexos de los valores se haga referencia a los resultados de los requerimientos que la sustentan, corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada, la que es validada en el numeral 6.2 del artículo 6° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General".

⁵ Asimismo, en las Resoluciones de Multa N° _____ (folios 767, 768, 770, 772, 774, 776 y 778), se indica que fueron emitidas por la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, habiéndose efectuado una remisión al Anexo N° 1 a las citadas resoluciones de multa (folio 767), de cuya revisión se observa la sustentación, base legal y cálculo de las citadas multas, verificándose que se cumple con los requisitos señalados en el artículo 77 del Código Tributario.

 5



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

Que debe indicarse que de la resolución apelada (folios 853 a 860), se observa que contiene los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, habiendo decidido sobre todas las cuestiones planteadas y cuantas suscita el expediente, siendo que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, de su revisión se aprecia que la Administración analizó la documentación que presentó durante el procedimiento de fiscalización a fin de desvirtuar los reparos efectuados⁶, y en consecuencia, de su emisión no se verifica ninguna infracción al deber de motivación de los actos administrativos ni la ocurrencia de algún vicio de nulidad. Cabe precisar que el hecho que la recurrente discrepe con el análisis efectuado por la Administración en la resolución apelada, y con las conclusiones a las que arribó, no implica que dicha resolución no se encuentre motivada o que haya incurrido en algún vicio de nulidad.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que en la resolución apelada se ha variado el fundamento de los reparos por no acreditar el destino (causalidad) de los servicios, y por no sustentar la operación de la Factura N° [redacted] anotada en el Registro de Compras, cabe señalar que de la revisión de los actuados se aprecia que los reparos efectuados por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, y que se encuentran plasmados en las resoluciones de determinación impugnadas y sus anexos, referidos a las facturas emitidas por [redacted] y por [redacted] corresponden al desconocimiento del gasto por servicios cuya causalidad no fue acreditada y por no haber sustentado la operación anotada en el Registro de Compras, respectivamente. Respecto del primer reparo, la Administración precisó además, que la documentación de exportación presentada para acreditar la causalidad de los servicios observados no se encontraban a nombre de la recurrente, que durante el periodo que se emitieron dichos comprobantes de pago no se realizó ninguna exportación y que no se presentó documentación que acreditara la cancelación de las facturas ni el pago de detracciones, apreciándose incluso, que respecto de algunas facturas observadas la recurrente aceptó que no cumplían con el principio de causalidad (folios 533 a 537, 556 a 560 y 780/vuelta); y en cuanto al segundo reparo, mencionó que la documentación presentada correspondía a otro comprobante de pago (folio 565).

Que del mismo modo, en la resolución apelada, en cuanto al primer reparo, el órgano resolutor señala expresamente que de la evaluación efectuada, verificó que la recurrente no había cumplido con acreditar el destino de los servicios facturados por [redacted], y respecto del segundo reparo, el órgano resolutor volvió a mencionar que la documentación exhibida no correspondía a la Factura N° [redacted] por lo que no obraba documentación que sustentara la operación consignada en dicha factura⁷; y asimismo, analizó los hechos, la información y documentación exhibida por la recurrente, por lo que se tiene que ha considerado los aspectos jurídicos y fácticos, aunado a su argumentación jurídica, lo cual no implica de modo alguno un cambio de fundamento. En ese sentido, al emitir la resolución apelada, la Administración expresó la relación de los hechos relevantes de los casos en específico y expuso las razones jurídicas que sustentan sus conclusiones, no evidenciándose la vulneración de lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario.

Que por lo tanto, no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente, y asimismo, tampoco resultan aplicables las resoluciones invocadas, debiendo precisarse que cuestión distinta es que no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos por la Administración como consecuencia de la actuación de los medios probatorios presentados, lo que no conlleva la nulidad deducida.

Que al haberse determinado en el presente caso, que la Administración no ha incurrido en causal de nulidad, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en las citadas resoluciones de determinación, así como de la sanción aplicada mediante las referidas resoluciones de multa.

⁶ Cabe señalar que la documentación presentada por la recurrente anexa a su recurso de reclamación es la misma que ya obraba en el expediente, tales como copia de requerimientos y de sus resultados, y de los escritos presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización.

⁷ En ese sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre que en la resolución apelada la Administración sostuvo que el fundamento del reparo es porque la factura no se encontraba anotada en el Registro de Compras.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

Resoluciones de Determinación N°

Que conforme se advierte del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N°

(folio 780/vuelta), la Administración efectuó los siguientes reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto y octubre a diciembre de 2018: 1) operaciones no reales⁸ y ⁹; 2) no acreditar el destino de los servicios adquiridos (causalidad)¹⁰; y 3) no sustentar la operación de la Factura N° anotada en el Registro de Compras¹¹; y en ese sentido, corresponde determinar si los referidos reparos se encuentran arreglados a ley.

1. Operaciones no reales

Que del citado Anexo N° 3 (folio 780/vuelta), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto, noviembre y diciembre de 2018, por no haber la recurrente sustentado la realidad de las operaciones, consignando como base legal, entre otros, el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, establece que 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; y, el segundo párrafo de dicho artículo añade que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones 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; y, que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950¹², 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 estos, 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 este 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. Agrega este inciso b) que en caso que el adquirente cancele la

⁸ Reparos relacionados a las facturas emitidas por

⁹ Cabe precisar que por la Factura N° emitida por la Administración señaló dos motivos de reparo: operaciones no reales, y registro duplicado de la misma factura tanto en abril de 2018 como en mayo de 2018 (ver Nota Pie 13), siendo que este segundo motivo de reparo no ha sido cuestionado por la recurrente, tal como se advierte de su recurso de reclamación (folios 729 a 741).

¹⁰ Reparos relacionados a las facturas emitidas por

¹¹ Reparos relacionados a la factura emitida por

¹² Vigente desde el 1 de marzo de 2004.

7



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

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 realidad 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 asimismo, de acuerdo con los criterios anotados, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que al respecto, de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 580 a 586), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con los argumentos técnicos y/o legales las operaciones de compra consignadas, entre otras, en las Facturas N°

emitidas por los proveedores

, y anotadas en el Registro de Compras computarizado de noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto, noviembre y diciembre de 2018, conforme con el detalle del Anexo N° 02 adjunto (folios 577 a 579), debiendo adjuntar documentación fehaciente que acreditara su realización, naturaleza, cuantía y necesidad, así como que proporcionara documentos originales de fecha cierta y las fotocopias correspondientes debidamente referendadas con el sello de la empresa y firma del representante legal, además de responder por escrito a las preguntas consignadas en los puntos 1.1 a 1.12, 2.1 a 2.12, y 2.3, según corresponda a bienes o servicios adquiridos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 260, 261, 266 y 267), indicando respecto de la recepción y traslado de los bienes, que estos datos se detallaban en las guías de remisión respectivas, que las personas que intervinieron en dichas actividades (socios y trabajadores) estaban registrados en la planilla de remuneraciones, que su empresa se encargó del traslado de los bienes, que no contaba con el Inventario Permanente de Unidades Físicas o Valorizado (Kardex), lo que se encontraba conforme con el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, que el lugar donde recibió los bienes fue cedido en uso de forma gratuita, conforme lo acreditaba con el contrato respectivo, y que en el Cuadro N° 2 adjunto detallaba los datos vinculados con el traslado y destino de los bienes, así como los medios de pago utilizados. Agregó que el tipo de los servicios recibidos y las personas encargadas de su prestación, forma de pago y demás datos solicitados estaban detallados en las guías de remisión y el Anexo N° 2 adjunto (folio 228), que no contaba con contratos, presupuestos, valorizaciones, informes, actas u otros documentos relacionados la supervisión y control de los servicios observados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 556 a 574), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y respecto de esta indicó lo





Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

siguiente: en algunas guías de remisión solo se aprecian rúbricas, sin nombres, lo que no permite identificar que correspondan a los socios trabajadores como indica la recurrente; el Anexo N° 02 presentado por la recurrente es un cuadro en el que no figuran nombres de las personas que hayan sido responsables del traslado, ni se identifica a las personas encargadas de brindar los servicios; en el cuadro N° 2 no se indica quién es el propietario de las unidades de transporte que habrían realizado el traslado, solo se alude al nombre del emisor de las facturas por transporte; no se adjunta el documento de cesión gratuita del lugar donde fueron recibidos los bienes, y por el contrario, adjunta un contrato de arrendamiento entre personas que no tienen relación con la recurrente; y no adjunta informes, órdenes de servicios, liquidaciones, contratos u otros documentos que acrediten los servicios recibidos.

Que asimismo, en dicho resultado, en relación a las facturas antes mencionadas, la Administración señaló lo siguiente: las facturas por sí solas no acreditan la realización de las operaciones; los vouchers de pago únicamente acreditan los pagos efectuados, mas no que las operaciones se hubiesen realizado; no se presentó documentos que acrediten el traslado de los bienes adquiridos; y no se acreditó la recepción e ingreso a los almacenes, así como su destino. Adicionalmente a ello, la Administración hizo precisiones respecto de determinadas facturas: i) Factura N°

las fotografías y el cuadro simple presentados no acreditaban la realidad de la operación observada, siendo que las fotografías tampoco evidenciaban que corresponda a los bienes de la citada factura; ii) Factura N° : la constancia de depósito de detracción no acreditaba la realización de la operación, que la Guía de Remisión Remitente N° indicaba el mismo punto de partida y de llegada, no consignaba los datos de la unidad de transporte del conductor y los datos de la empresa de transporte; y iii) Facturas N° y las guías de remisión remitente indicaban el mismo punto de partida y llegada.

Que por lo antes indicado, en el citado resultado, la Administración consideró que las operaciones observadas eran no reales en los términos expuestos en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folios 553 y 554), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación efectuada a las facturas detallada en el Anexo N° 1 adjunto¹³ (folios 550 a 552).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 18 de julio de 2019 (folios 405 a 420), indicando, entre otros, que adjuntaba un cuadro explicativo y documentación que sustentaba las operaciones observadas, y que respecto de aquellas que no cumplían con el principio de causalidad, presentaría las declaraciones juradas rectificatorias, regularizando los saldos respectivos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 533 a 547), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, no obstante, mantuvo la observación, al considerar que la recurrente no acreditó la realidad de las indicadas operaciones. Así, la Administración reiteró lo indicado en el Resultado del Requerimiento N° y adicionalmente, indicó lo siguiente:

Factura N° , por la que la guía de remisión no consignaba ningún dato relacionado con el medio de transporte utilizado para el traslado del bien, la propuesta económica era una tentativa de venta, y que el bien no fue declarado como activo fijo en el ejercicio 2017; ii) por la Factura N° , por la que los correos electrónicos no acreditaban la entrega de los bienes, ni sustituyen a las guías de remisión como pretende la recurrente, que no era posible sostener que los bienes que aparecían en las fotografías fueran los mismos que los consignados en la referida factura, que el cuadro denominado "Detalle de lote de lingoteras y toberas adquiridas" no otorgaban certeza de la operación de

¹³ En este anexo la Administración precisa que en abril de 2018 se registró la Factura N° correcta es siendo que en mayo de 2018 se registró nuevamente la Factura N° anotación duplicada de dicha factura en el Registro de Compras.

pero que la serie por lo que hay una

10



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

compra, y que no se acreditó la recepción e ingreso de los bienes al almacén ni su destino; iii)
, por la Factura N° que la recurrente aceptó la observación¹⁴; iv)
por la Factura N° que la factura no se encontraba anotada en el Registro de Compras, que no
presentó documentos que acrediten el traslado de los bienes adquiridos, que no se acreditó la recepción y
el ingreso de los bienes al almacén, así como tampoco su destino, que el bien no fue declarado como
activo fijo en el ejercicio 2018, y que si bien la recurrente indicó que el activo fijo fue trasladado por sus
propios medios, no consignó la guía de remisión respectiva; v)
por la Factura N° que no presentó documentos adicionales a los proporcionados con anterioridad,
que según la recurrente se encargó del traslado del bien, no obstante, no consignó guía de remisión
alguna, y que no se acreditó la recepción y el ingreso de los bienes al almacén, así como tampoco su
destino; vi)
por la Factura N° que no presentó documentos adicionales a los proporcionados con anterioridad, que no consignó número de guía
de remisión, y que no acreditó la recepción y el ingreso de los bienes al almacén, ni su destino; vii)
, por la Factura N° que no presentó documentos que acrediten
el traslado de los bienes, que no consignó número de guía de remisión, y que no acreditó la recepción y el
ingreso de los bienes al almacén, ni su destino; viii)
por la Factura N° que no presentó documentos adicionales a los proporcionados con anterioridad, que
no consignó número de guía de remisión, y que no acreditó la recepción y el ingreso de los bienes al
almacén, ni su destino; ix)
por las Facturas N°

que presentó la misma documentación
proporcionada con anterioridad, que las guías de remisión (presentadas en relación a las Facturas
señalaban como punto de destino el domicilio del
proveedor, lo que no acredita el traslado de los bienes, los documentos denominados "Pasaje de Salida"
emitidos por el referido proveedor (presentados en relación a las Facturas
indican la salida de los bienes, sin embargo, no acreditó con las guías de remisión que dichos
bienes hayan ingresado a sus almacenes, y no presentó el comprobante de pago correspondiente a la
Factura N°

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folio 1020), la recurrente es una
empresa que tiene como actividad económica principal el transporte de y como
actividad secundaria la venta mayorista de otros productos, siendo que las facturas observadas de los
proveedores

corresponden a la adquisición de analizador portátil, lingoteras parabólicas,
tobera, buza inferior, inoxidable, manganeso, recuperada, nihard, sofá
de cuero, máquina de corte plasma, de consumibles para plasma, baldes
de pintura, paquete de lija de metal, plancha estri, galaves con cabezal, chatarra de fierro y anticipo
material¹⁶.

Que de lo actuado se advierte que la Administración en el Resultado del Requerimiento N°
señaló que no se acreditó en forma fehaciente la realización de las operaciones descritas
como adquisiciones de bienes consignados en las facturas reparadas, cuyo crédito fiscal se utilizó en la
determinación del Impuesto General a las Ventas establecido por la recurrente.

Que por consiguiente y atendiendo a la normatividad y las resoluciones antes citadas, corresponde
evaluar de forma conjunta la documentación e información presentada en el procedimiento de

¹⁴ En el cuadro anexo a su escrito de respuesta al Requerimiento N° respecto de esta factura, la recurrente
señala que la reparará (folio 418).

¹⁵ La recurrente anotó dicha factura en su Registro de Compras como , pero corresponde a (folio
338).

¹⁶ Folios 103, 213, 215, 219, 220, 221, 222, 304, 310, 314, 318, 322, 326, 333, 335, 337, 338, 340, 342, 343, 344, 393 y 402.

11



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

fiscalización, a fin de determinar si se verifica el supuesto de "operaciones no reales" recogido en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que a efecto de sustentar la realidad de las operaciones observadas, la recurrente presentó copia de las facturas emitidas por los citados proveedores, así como copia del Registro de Compras¹⁷, sin embargo, de acuerdo con diversas resoluciones de este Tribunal¹⁸, no basta con contar con los comprobantes de pago o con acreditar el registro contable, para demostrar la realización de las operaciones observadas, debiendo contarse con documentación adicional que las sustente.

Que respecto de las Guías de Remisión – Remitente¹⁹ se observa que en algunos casos, no consignan los datos de identificación de la empresa de transporte, de la unidad de transporte, ni del conductor, ni existe constancia alguna de recepción de los bienes descritos en las facturas observadas por parte de la recurrente o datos que permitan identificar al receptor de aquellos en nombre de la recurrente, mientras que en otros casos, no consignan el punto de partida y de llegada, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago; por lo que los citados documentos no otorgan certeza respecto del traslado y recepción de los bienes, y como consecuencia de ello, de las operaciones de compra con los citados proveedores.

Que en cuanto a las propuestas económicas y documentos denominados "Concurso Privado de Venta – Residuales", "Licitación de Remates en Comercialización de Materiales y", "Licitación de Remates en" y "Licitación de Remates", cabe señalar que estas por sí solas no acreditan la efectiva adquisición de bienes, pues dichos documentos, de ser el caso, solo sustentarían los bienes en los que estaría interesada la recurrente, pero no que estos hayan sido efectivamente adquiridos por esta, siendo que además, de su revisión no se aprecia quienes emitieron dichos documentos.

Que de igual manera, la recurrente presentó bienes que habría adquirido (folios 370, 378, 394 y 395), sin embargo, dichos documentos tampoco resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones de compra, pues no se tiene certeza que correspondan a los consignados en las facturas observadas.

Que en cuanto al correo electrónico que obra a folios 380 a 392, cabe indicar que si bien se alude a coordinaciones para la compra de que estaría relacionado a la Factura N° , sin embargo, además de este correo, la recurrente únicamente presentó copia de dicha factura, un cuadro elaborado por ella titulado "detalle de" (folio 379) y una copia de una (folio 378), de la cual no se puede establecer qué bienes son ni que estos correspondan a los que se refiere dicha factura; por lo que de la evaluación en conjunto de dicha documentación, no se puede afirmar que se encuentre acreditado la operación de compra de los bienes mencionados en dicha factura. Y respecto al correo electrónico que obra a folios 305 y 306, cabe indicar que el mismo solo alude al depósito de una detracción.

Que en relación con los certificados de depósito de detracción (folios 303, 307, 309, 313, 317, 321, 341, 366), es preciso anotar que tales documentos no resultan suficientes para sustentar la efectiva realización de las operaciones en cuestión, pues solo aluden a depósitos efectuados en la cuenta del Banco

Que los "Pesaje de Salida" (folios 301, 311 y 315), cabe señalar que son documentos elaborados por la recurrente, que dan cuenta del peso de determinado vehículo, sin embargo, no existen elementos adicionales que permitan verificar que los bienes que estarían siendo trasladados en tal vehículo fueran los consignados en los comprobantes de pago observados, por lo que tales documentos, por sí solos, no

¹⁷ Folios 451 a 454, 459 a 466, 468, 469 y 472 a 476.

¹⁸ Como las Resoluciones N° 01807-4-2004 y 05535-8-2016, entre otras.

¹⁹ Folios 117, 123, 129, 135, 139, 211, 365 y 401.

²⁰ Folios 229 a 249, 345 a 357 y 397 a 399.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

acreditan que los proveedores observados fueran los que realmente realizaron las operaciones observadas.

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido los bienes consignados en las facturas observadas para la realización de actividades propias de su giro de negocio, correspondía que ella acreditara que tales operaciones se efectuaron en la realidad con los proveedores detallados en las referidas facturas, con la documentación suficiente que sustente su dicho, lo que no cumplió. Por tanto, el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto, noviembre y diciembre de 2018 materia de análisis, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración no hizo un análisis adecuado de sus operaciones, limitándose a señalar en términos generales que estas no eran reales por no haber presentado documentación que las sustente, no resulta atendible, por cuanto de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba.

Que lo afirmado por la recurrente respecto a que la Administración no evaluó la documentación presentada de manera conjunta y razonable, carece de sustento, toda vez que conforme se ha señalado anteriormente, el reparo por operaciones no reales se sustenta en la valoración conjunta de la documentación proporcionada e información obtenida en el caso de autos, y en el hecho que aquella no aportó medios probatorios o documentación suficientes que acreditara la efectiva realización de las operaciones consignadas en las facturas emitidas por los proveedores observados, a pesar que conforme se indicó anteriormente, le corresponder la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, siendo pertinente precisar que la Administración no se encuentra obligada a realizar cruces de información a efectos de verificar la realidad de las operaciones, según los criterios antes citados.

Que así, respecto a lo alegado por la recurrente sobre que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración no ha valorado toda la documentación presentada, y que como ejemplo de ello señala que sobre la Factura N° indica que solo presentó la factura y voucher de depósito, lo cual es falso pues también presentó documentación adicional; cabe indicar que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en respuesta a dicho requerimiento, siendo que la documentación adicional a la que alude la recurrente, fue presentada con ocasión del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, tal como expresamente se dejó constancia en su resultado. En ese sentido, lo alegado por la recurrente sobre que la Administración no ha evaluado la documentación presentada carece de sustento.

Que asimismo, la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 03956-2016, no tiene carácter vinculante, pues sus efectos alcanzan sólo a las partes respecto del caso concreto, conforme con lo establecido por el artículo 123 del Código Procesal Civil.

Que la Resolución N° 02609-7-2014, invocada por la recurrente, no resulta contraria a lo resuelto en el presente caso, pues en ella se indicó que el contribuyente no acreditó con documentación fehaciente las operaciones observadas, por lo que mantuvo el reparo;

Que en las Resoluciones N° 03921-1-2014, 05226-2-2014, 05370-8-2014, y 04043-8-2014, invocadas por la recurrente, se levantaron los reparos pues, en el primer caso, la Administración se sustentó únicamente en el incumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, en el segundo caso, no se requirieron los documentos necesarios que acreditaban las operaciones que sustentaron la declaración rectificatoria presentada, en el tercer caso, se advirtió que existían elementos razonables que explicaban la forma en que el contribuyente realizaba la adquisición de los bienes en cuestión, y en el cuarto caso, no se evaluó la documentación presentada, supuestos distinto al caso de autos.

 13 



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente sobre que la Administración debió realizar cruces de información, como se indicó, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

2. No acreditar el destino de los servicios adquiridos (causalidad)

Que del Anexo N° 3 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 780/vuelta), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de abril y noviembre de 2018, por no sustentar el destino de los servicios adquiridos (causalidad), consignando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N°

Que de conformidad con el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último tributo y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

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

Que el último párrafo del mismo artículo, modificado por Ley N° 28991, prevé que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren el inciso l), entre otros.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 11925-4-2007 y N° 06689-2-2009, que para aplicar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido; asimismo, de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución N° 06072-5-2003, corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 07111-8-2014, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que para efectos de la deducibilidad de un gasto la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y puedan causar certeza.

Que igualmente, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 7527-3-2010, que aunque los gastos pudieran ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que al respecto, de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 580 a 586), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con los argumentos técnicos y/o legales las operaciones consignadas en las Facturas N°

emitadas por
., conforme al detalle del Anexo N° 02 adjunto (folios 577 a 579),
y anotadas en el Registro de Compras computarizado de abril y noviembre de 2018, debiendo adjuntar



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

documentación que acreditase su realización, naturaleza, cuantía y necesidad, así como que proporcionara documentos originales de fecha cierta y las fotocopias correspondientes debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firma del representante legal, además de responder por escrito a las preguntas consignadas en los puntos 1.1 a 1.12, 2.1 a 2.12, y 2.3, según corresponda a bienes o servicios adquiridos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito (folios 260 y 261), indicando, entre otros, que el tipo de los servicios recibidos y las personas encargadas de su prestación, forma de pago y demás datos solicitados estaban detallados en las guías de remisión y el Anexo N° 2 adjunto (folio 228), que no contaba con contratos, presupuestos, valorizaciones, informes, actas u otros documentos relacionados a la supervisión y control de los servicios observados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 556 a 574), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, e indicó que las facturas no acreditaban por sí solas las operaciones observadas; que las transferencias bancarias solo acreditaban el pago, mas no las operaciones en sí; que las boletas electrónicas tampoco acreditaban las operaciones en cuestión, y que en el mes de su emisión no se realizó ninguna exportación; que las declaraciones únicas de aduanas, las declaraciones aduaneras de mercancías, los documentos denominados "Formato de Autoliquidación de Adeudos", facturas, guías de remisión remitente y poder especial ante notario público no se encontraban emitidos a nombre de la recurrente; y que los tickets de balanza eran ilegibles; asimismo precisó que si bien las Facturas N° fueron emitidas en un periodo en el cual, según el sistema informático, se realizaron exportaciones, la recurrente no presentó ningún documento que acreditara la cancelación de dichos comprobantes de pago y el pago de detracciones respectivas.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folios 553 y 554), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que presentase por escrito sus descargos a la observación efectuada a las facturas antes mencionadas detallada en el Anexo N° 1 adjunto.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 18 de julio de 2019 (folios 408 a 411 y 420), indicando entre otros, que las operaciones observadas correspondían a gastos de operador logístico, que las operaciones eran reales, que se podía consultar la existencia del proveedor ingresando al enlace proporcionado, y que cumplían con el principio de causalidad, con excepción de las Facturas N° , por lo que por estas se repararía.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 533 a 547), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, e indicó entre otros, que por las Facturas N° no se había presentado documentación adicional, mientras que por las Facturas N° la recurrente había aceptado que no cumplían con el principio de causalidad, y por la Factura N° presentó la misma documentación presentada con anterioridad, y que no se había acreditado que el servicio logístico estuvo vinculado a una o varias exportaciones debidamente identificadas. En ese sentido, la Administración mantuvo la observación efectuada a dichas facturas, al amparo de los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (folios 533 a 547), se aprecia que la Administración reparó las facturas (folios 271, 275, 279, 281, 283, 285, 288, 291, 294, 297 y 300), emitidas por el concepto de servicio logístico integral 1, servicio logístico de exportación, servicio integral, alquiler de bobcat y falso posicionamiento, por no haberse acreditado a qué se destinaron dichos servicios (causalidad).

Que las referidas facturas así como su anotación en el Registro de Compras (folios 455 a 457, 465 y 466) y las Boletas de Venta Electrónica N°

Q. P. X 15 |



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

no acreditan, por sí solos, que los servicios consignados en estos hayan sido destinados a las operaciones de la recurrente, que impliquen la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente, por lo que resultan insuficientes para sustentar su causalidad, dado que debía contarse con elementos adicionales que la demostrasen. En efecto, la recurrente no ha sustentado el motivo por el cual contrató los servicios que se aluden en las facturas observadas, ni a qué actividades fueron destinadas.

Que las Declaraciones Únicas de Aduanas y Declaración Aduanera de Mercaderías (folios 1, 2, 8, 9, 16, 17, 29, 30, 34 a 36, 40, 41, 43, 44, 53, 54, 59 a 62, 84, 85 y 92 a 95), (folios 6, 15, 39, 57, 73, 83 y 91), las facturas (folios 5, 14, 23, 33, 38, 42, 47, 56, 72, 82 y 90), (folio 48), y el Formato de Liquidación de Adeudos (folios 7, 18, 28, 46, 58 y 89), hacen referencia a otras empresas (y no a la recurrente), y en todo caso, solo dan cuenta de exportaciones realizadas y servicios vinculados a tal actividad, sin que estas se puedan vincular con la recurrente o con el proveedor que emitió las facturas observadas, por lo que tales documentos tampoco sustentan la causalidad de los servicios.

Que la constancia de transferencia (folio 87) solo demostraría el pago que se le habría realizado al proveedor observado, pero no el destino de los servicios adquiridos, y como tal, la vinculación con la generación de las actividades generadoras de renta gravada.

Que si bien la recurrente presentó las Guías de Remisión – Remitente (folios 3, 31, 42, 70 y 81), no se advierte la relación de los bienes consignados en ellas con los servicios observados, por lo que no acreditan que estos fueron destinados a la generación de renta gravada.

Que con relación a los tickets de balanza (folios 4, 13, 32, 71 y 80), cabe indicar que estos hacen referencia al pesaje de bienes, pero no se ha acreditado, tal como se ha dado cuenta previamente, que los bienes estuvieran vinculados con los servicios observados, y que estos a su vez estuvieran destinados a la generación de renta gravada.

Que si bien la recurrente presentó los Poderes Especial ante Notario Público – (folios 69 y 79), que otorgaron

, para que realice todos los trámites y regímenes aduaneros, incluido el de exportación definitiva, así como efectuar las gestiones necesarias ante privados con miras a ellos, así como las Resoluciones Directorales N° : y de 24 de julio y 4 de octubre de 2017, respectivamente (folios 66 a 68 y 76 a 78), mediante el cual se otorgó a y a , autorización para realizar la exportación de toneladas de residuos sólidos y desechos, no se aprecia cuál es la relación entre dichas empresas con la recurrente y los servicios observados, por lo que no pueden acreditar que estos fueron efectivamente destinados a la generación de renta gravada y como tal la causalidad de los gastos observados.

Que respecto a los documentos denominados "Liquidación" (folios 11 y 21), estos constituyen documentos elaborados por el proveedor observado, en el que se hace referencia al importe a cancelar por la recurrente, sin embargo, no acreditan la relación de causalidad de las operaciones materia de observación.

Que en este punto resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere

²¹ Emitidas también por 26, 52, 63, 74, 86 y 96).

por concepto de supervisión de carga (folios 10, 19, 20, 24,

[Handwritten signatures]

[Handwritten mark]



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004 antes citadas.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditara que las adquisiciones de los bienes señalados fueran destinadas a sus operaciones gravadas, no sustentó su causalidad, siendo que además, en el caso de algunas facturas la recurrente misma ha reconocido que no se cumple con el principio de causalidad, por lo que el reparo realizado por la Administración, en la que desconoció el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de abril y noviembre de 2018, se encuentra arreglado a ley, por tanto corresponde mantenerlo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que los servicios reparados cumplen con el principio de causalidad, no resulta amparable, pues según se ha precisado precedentemente, la causalidad de un gasto, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino aportando medios probatorios necesarios del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta.

3. No sustentar la operación de la Factura N° [redacted] anotada en el Registro de Compras

Que del Anexo N° 3 a las resoluciones de determinación (folio 780/vuelta), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de octubre de 2018, por no sustentar la operación consignada en la Factura N° [redacted], por la suma de S/ 7 960,21, consignando como base legal, entre otros, los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el Resultados de los Requerimientos N° [redacted]

Que de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° [redacted] (folios 580 a 586), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con los argumentos técnicos y/o legales la operación consignada en la Factura N° [redacted] emitida por la [redacted], detallada en el Anexo N° 02 adjunto (folio 578), y anotada en el Registro de Compras computarizado de octubre de 2018, debiendo adjuntar documentación fehaciente que acreditara su realización, naturaleza, cuantía y necesidad, así como que proporcionara documentos originales de fecha cierta y las fotocopias correspondientes debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firma del representante legal, además de responder por escrito a las preguntas consignadas en los puntos 1.1 a 1.12, 2.1 a 2.12, y 2.3, según corresponda a bienes o servicios adquiridos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 556 a 574), la Administración señaló que si bien la recurrente presentó un escrito en respuesta a dicho requerimiento (folios 260 y 261), no obstante, no proporcionó ningún documento vinculado con la factura observada, pues la documentación presentada no permitía acreditar la operación de dicha factura.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° [redacted] (folios 550 a 552), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que presentase por escrito sus descargos a la observación efectuada a la Factura N° [redacted] detallada en el Anexo N° 1 adjunto.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 18 de julio de 2019 (folios 405 a 420), adjuntando un cuadro explicativo en el que señaló que mediante la constancia de depósito de detracción, guía de remisión y correo electrónico de invitación de [redacted] - Residuales, acreditaba que la operación era real y que cumplía con el principio de causalidad.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 533 a 547), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, sin embargo, precisó que estos no correspondían al comprobante de pago observado, sino a la Factura N° [redacted]

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 07965-9-2020

, por lo que mantenía la observación efectuada al amparo de los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2018, toda vez que la recurrente no sustentó con documentación la operación consignada en la Factura N° _____ anotada en el Registro de Compras de octubre de 2018.

Que a efectos de sustentar la operación consignada en el referido comprobante de pago, la recurrente presentó la Factura Electrónica N° _____ (folio 364), la constancia del depósito de detracción y guía de remisión remitente relacionadas a dicha factura electrónica (folios 361 a 363), sin embargo, estos documentos no tienen vinculación con la factura observada. Adicionalmente, la recurrente presentó un correo electrónico mediante el cual _____ la invita a participar del concurso de ventas privado (folios 358 a 360), y el documento "Concurso Privado de Venta – Residuales" (folios 345 a 357), los que de ser el caso, solo sustentan el interés de la recurrente en adquirir los bienes que se alude en ellos.

Que en consecuencia, toda vez que la recurrente no sustentó con documentación la naturaleza, cuantía y necesidad de la operación consignada en la Factura N° _____ a pesar que fue expresamente requerida para ello por la propia Administración, el reparo se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo.

Que por lo antes expuesto, al haberse mantenido los reparos efectuados al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto y octubre a diciembre de 2018, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° _____

Resoluciones de Determinación N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ (folios 780 a 782/vuelta, 810 y 812), fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2017, sin efectuarse reparo alguno por el citado tributo y períodos, conforme se aprecia de los citados valores y sus anexos, manteniéndose los importes declarados por la recurrente, según se advierte de folio 823, por lo que al encontrarse dichos valores conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo²³.

Resoluciones de Determinación N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ (folio 780/vuelta a 782/vuelta), fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo y setiembre de 2018, siendo que respecto de estos períodos la Administración no efectuó reparo alguno al crédito fiscal.

Que el artículo 25 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto y este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

²² En dicho resultado se precisa que en el Resultado del Requerimiento N° _____ emitida también por la validado la Factura N° _____ documentación que la sustenta (folios 540 y 563).

se dejó constancia que se había _____, pues la recurrente presentó

²³ Al respecto, el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Asimismo, el primer párrafo del artículo 76 del citado código establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria 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

N° 07965-9-2020

Que conforme se advierte de los Anexos N° 1 a 3 de las resoluciones de determinación impugnadas, producto de los reparos efectuados al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos noviembre y diciembre de 2017, febrero, abril a agosto y octubre a diciembre de 2018, antes analizados, la Administración reliquidó el arrastre del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas que incidió en los períodos enero, marzo y setiembre de 2018, por lo que, dado que los mencionados reparos han sido confirmados en la presente instancia, la determinación contenida en los valores emitidos por estos últimos períodos se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentran vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de febrero, y abril a agosto de 2018, períodos en los que como consecuencia de los reparos al crédito fiscal, se estableció tributo omitido (folios 767, 768, 770, 772, 774, 776 y 778).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción 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 corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por el Decreto Legislativo N° 1311, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla, modificada por el Decreto Legislativo N° 1311, precisa que el tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Que dado que la emisión de las Resoluciones de Multa N° se sustenta en los reparos que motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del mencionado código.

Que asimismo, conforme se advierte del Anexo N° 1 a dichos valores (folio 767), el monto de la sanción correspondiente a los períodos febrero, abril, julio y agosto de 2018 ha sido establecido de acuerdo con la citada Tabla I de Infracciones y Sanciones, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo relacionado a las Resoluciones de Multa N°

Que respecto a las sanciones de los períodos mayo y junio de 2018, del referido Anexo N° 1 se aprecia que para el cálculo de la sanción, la Administración ha considerado tanto el saldo a favor indebido declarado por la recurrente como el tributo omitido establecido en el procedimiento de fiscalización en dichos períodos, sin embargo, conforme con la Tabla I del Código Tributario, modificada por el Decreto Legislativo N° 1311, para la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178, correspondía que la sanción se calcule sobre el tributo por pagar omitido. En ese sentido, corresponde revocar la resolución

 19 



Tribunal Fiscal

N° 07965-9-2020

apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N°
fin que la Administración proceda a recalcular las sanciones.

a

Que respecto a lo argumentado por la recurrente acerca de que nunca se le notificó acto administrativo alguno que le permita acceder al Régimen de Gradualidad, cabe señalar que ello carece de sustento, toda vez que dicho régimen se encuentra recogido en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de marzo de 2007, el que de conformidad con el principio de publicidad de las normas, se presume conocido por todos, por lo que los contribuyentes pueden acogerse a dicho régimen, cumpliendo las condiciones establecidas, sin que para dicho acogimiento se requiera haber sido notificado por la Administración en el que se le informe sobre ello.

Que finalmente, en cuanto a la devolución solicitada, cabe señalar que no resulta atendible pues no es materia del presente procedimiento contencioso tributario el establecer si existen pagos indebidos y/o en exceso, sin perjuicio del derecho de la recurrente, de estimarlo pertinente, solicitarlo en la vía correspondiente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° (folio 1067).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 31 de enero de 2020, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VAD/RS/impe.