



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

EXPEDIENTE N° : 17647-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de junio de 2022

VISTA la apelación interpuesta por Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria¹, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y a giradas por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2008, febrero, junio y setiembre a noviembre de 2009.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 2631) y Requerimiento N° (fojas 2618 y 2619)², la Administración inició la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente, correspondientes al Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a agosto de 2009, que fue ampliada a los períodos setiembre a noviembre de 2009, con Carta N° (foja 3952) y Requerimiento N° (fojas 3939 y 3940)³, respectivamente.

Que como resultado de ello, se efectuó lo siguiente: a) Reparo al crédito fiscal por los meses de octubre a diciembre de 2008, enero, febrero y abril a noviembre de 2009, por operaciones no reales con relación a los proveedores

y b) Reparo al crédito fiscal por los meses de setiembre y octubre de 2008, mayo y junio de 2009, por no considerarse los intereses de los préstamos obtenidos como gastos, c) Reparo al débito fiscal por los meses de setiembre y diciembre de 2008, enero a marzo, mayo, junio y agosto de 2009, por no sustentar las ventas exoneradas y/o inafectas con la documentación correspondiente, y d) Reparos a las exportaciones realizadas, por no sustentar las diferencias entre el PDB Exportadores y la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° a y a (fojas 4368, 4369, 4371 a 4373, 4375 a 4381 y 4389 a 4391), por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a noviembre de 2009, cuyos anexos obran a fojas 4361 a 4367 y 4382 a 4388.

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² Notificados el 3 de diciembre de 2009 (fojas 2620 y 2632), mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (fojas 4446 y 4447), habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establecía 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, y el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (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 corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

³ Notificados el 21 de diciembre de 2009 (fojas 3941 y 3953), mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que asimismo, la Administración detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al referido tributo y períodos, por lo que se emitieron las Resoluciones de Multa N° a y a (fojas 4345 a 4356 y 4358 a 4360). A su vez, emitió las Resoluciones de Multa N° y (fojas 4344 y 4357), por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del referido código.

Que la recurrente formuló reclamación contra los citados valores, la cual fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 4278 a 4297), contra la cual aquella interpuso apelación, siendo que mediante Resolución de Intendencia N° de 11 de octubre de 2012 (foja 4605), se declaró inadmisible dicha apelación en el extremo relativo a las Resoluciones de Determinación N° a y giradas por el Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo a mayo, julio y agosto de 2009, y las Resoluciones de Multa N° a y se admitió a trámite la apelación relativa a las Resoluciones de Determinación N° a y i a giradas por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2008, febrero, junio y setiembre a noviembre de 2009, extremo que fue elevado a este Tribunal y que es materia de autos.

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar las Resoluciones de Determinación N° a y a se encuentran arregladas a ley.

Operaciones no reales

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que durante el procedimiento de fiscalización presentó todos los documentos, información y explicación requerida, que sustentan las operaciones observadas.

Que indica que en el sector textil la forma de trabajar requiere tareas de control de calidad, investigación, envío de muestras y la retroalimentación oportuna que le permita mantenerse en un mercado competitivo, y que por la rapidez de dichas tareas generan que en determinados casos, las tareas administrativas pierdan prioridad en su realización, lo que puede generar retrasos en el cumplimiento de determinadas obligaciones formales que sustentan sus operaciones comerciales, pero de ninguna manera que estas sean no reales, las que además cumplen con el principio de causalidad, pues aparte de ser de uso común en el negocio textil, son necesarias e indispensables, proporcionales y razonables.

Que en atención a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, y el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 2.3 del artículo 6 de su reglamento, concluye que la emisión de comprobantes de pago sin el cumplimiento de los requisitos formales establecidos, implica una sanción para el emisor, no para el receptor, y si bien según tal resolución las facturas deben cumplir con las características mínimas para ejercer el derecho al crédito fiscal, de acuerdo a las normas reglamentarias, esa falta de requisito se subsana cancelando las facturas con alguno de los medios de pago que este indica.

Que asimismo, señala que las facturas cumplen con el requisito del inciso a) del artículo 18 de la anotada ley, y que conforme con diversas resoluciones de este Tribunal y doctrina respecto al principio de causalidad, los gastos son normales y necesarios, por lo que no existen argumentos para sostener que estos gastos no deban ser reconocidos como tales y que el crédito fiscal sea reparado.

⁴ Emitidas por lo siguiente: a) Reparo al crédito fiscal por los meses de octubre de 2008, febrero, junio, setiembre a noviembre de 2009, por operaciones no reales con relación a los proveedores

y b) Reparo al crédito fiscal por los meses de

setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009, por no considerarse los intereses de los préstamos obtenidos como gastos, c) Reparo al débito fiscal por los meses de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, por no sustentar las ventas exoneradas y/o inafectas con la documentación correspondiente, y d) Reparos a las exportaciones realizadas, al determinarse un mayor importe de exportaciones realizadas en la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 respecto al PDB Exportadores.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que menciona que la Administración manifiesta en el Requerimiento N° que efectuó cruces de información con algunos de los proveedores y que ninguno sustentó las operaciones de venta realizadas; sin embargo, las operaciones observadas son reales, lo que se hubiera demostrado si aquella hubiera realizado una simple operación de insumo-producto, es decir, identificando la relación entre los factores de producción utilizados y los productos que se han obtenido de ellos.

Que agrega que las operaciones son reales, pese a la carencia de algunas de las exigencias administrativas que podrían ameritar alguna sanción pecuniaria pero no del desconocimiento del crédito fiscal, incluso las operaciones pueden ser validadas por los mismos proveedores, quienes han manifestado a la Administración la veracidad de estas.

Que sobre lo argüido por la Administración en el sentido que los giros de cheques y depósitos bancarios son efectuados a terceros, manifiesta que las normas sobre la obligación de utilizar medios de pago no han establecido ninguna exigencia en el sentido que la titularidad de la cuenta abierta en una entidad del sistema financiero utilizada para realizar el pago deba pertenecer necesariamente al proveedor. Añade que en el Informe N° se señala como un supuesto -no como una exigencia- que con una instrucción del proveedor, se cumple con la exigencia legal de utilizar medios de pago de la ley de bancarización, sin embargo, en la misma no se precisa la forma de instrucción, la cual podría ser verbal por vía telefónica, como ocurrió en su caso, por lo que, sus operaciones se han realizado en cumplimiento de la norma de bancarización vigente.

Que asimismo, indica que la demora en la obtención de las copias de los cheques no le puede ser atribuida sino al banco, que el hecho que se cancele en partes no es impedimento para desconocer alguna operación, que la cuenta del cheque sí se encuentra registrada contablemente, y que el hecho que en algunos casos se gire después de 4 meses, no es impedimento desde la aprobación de las Leyes N° 29214 y 29215, que señalan que los documentos podrán ser anotados en cualquier momento en el Registro de Compras, en el plazo de 12 meses.

Que añade que no tiene motivación alguna para realizar actos simulados, más aun teniendo conocimiento previo de las exigencias formales establecidas para los exportadores; que la Administración no ha valorado en conjunto la documentación e información proporcionada, pues si esta hubiese agotado todos sus recursos para establecer la realidad de las operaciones y hubiese analizado la mencionada documentación e información, el resultado hubiera sido diferente; que la apelada no ha meritado la información o las respuestas que proporcionó durante el procedimiento de fiscalización, por lo que concluye erróneamente en que no se acreditó las operaciones observadas; que en su caso no se presenta ninguno de los dos supuestos previstos en el artículo 44 de la anotada ley, primero porque no solo ha recibido los comprobantes de pago, sino que ha cancelado los mismos de acuerdo a la norma de bancarización y que los bienes han sido utilizados en la producción de sus productos exportados, y segundo porque la identidad ha sido comprobada en la operación realizada.

Que sostiene que la Administración señala que las resoluciones citadas sobre la causalidad, no son aplicables para operaciones no reales, sin considerar que el análisis de fondo es similar; que aquella reconoce que no existe ninguna exigencia específica para que los pagos se realicen a nombre del proveedor, no obstante, refiere que es necesario acreditar fehacientemente la instrucción por parte del proveedor; que la Administración indica que en los cruces de información los proveedores no sustentaron fehacientemente las operaciones, es decir, que las pruebas y documentos presentados por aquellos no fueron suficientes, sin embargo, en la apelada refiere que ninguno de ellos acreditó haber prestado los servicios y la venta de bienes; que respecto a la información obtenida del Ministerio del Trabajo y de las municipalidades, indica que estas demuestran la informalidad y el incumplimiento de obligaciones laborales y municipales de los proveedores, pero de ninguna manera son prueba suficiente que las operaciones son no reales.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2008, febrero, junio y setiembre a noviembre de 2009, entre otros períodos, por operaciones no reales, vinculadas a los proveedores

y al amparo del inciso b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que la recurrente no sustentó la adquisición de bienes



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

(colgadores, sujetadores, telas y prendas de vestir) y prestación de servicios (corte y confección de prendas de vestir) a los anotados proveedores.

Análisis

Que del Anexo N° 03 a las Resoluciones de Determinación N°

y a (fojas 4365 y 4386), se aprecia que la Administración

reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2008, febrero, junio y setiembre a noviembre de 2009, por operaciones no reales, vinculadas a los proveedores

y al

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

Que 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° 9505, establecía que el crédito fiscal estaba constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldara 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. Agregaba, el citado artículo, que solo otorgarían derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reunieran 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 estuviera afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calcularía 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 citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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, y el 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.

Que el inciso b) del referido artículo 44 señala que para estos efectos se considera como operación no real aquella situación en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. 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 agrega el mencionado artículo 44 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 ahora bien, en relación con las operaciones no reales, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, 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 N° 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. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que 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, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos

⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que por otro lado, 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.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 3521-1-2005 y 12050-3-2010, entre otras, es 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 sus proveedores.

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 o la deducción de gastos para efectos del Impuesto a la Renta, este debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de 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 los Requerimientos Nº _____ y _____ (fojas 2618, 2619, 3939 y 3940), notificados el 3 y 21 de diciembre de 2009 (fojas 2620 y 3941), la Administración solicitó a la recurrente, respecto de los períodos setiembre de 2008 a agosto de 2009 y setiembre a noviembre de 2009, respectivamente, que exhibiera entre otros, los Registros de Ventas, de Compras y de Activo Fijo, los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances. En los resultados de los anotados requerimientos (fojas 2614 a 2617 y 3933 a 3938), notificados el 29 de enero y 15 de febrero de 2010, se dejó constancia entre otros, que la recurrente exhibió dichos libros y registros.

Que luego, a través de los Requerimientos Nº _____ y _____ (fojas 2611, 2612, 3932 y 3933), notificados el 10 de febrero de 2009 y 8 de febrero de 2010 (fojas 2613 y 3934), respecto a los anotados períodos, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera entre otros, los estados de cuenta, contratos por servicios recibidos, comprobantes de pago de compras y de ventas, guías de remisión. En los resultados de los citados requerimientos (fojas 2609 y 3930), notificados el 3 de febrero de 2010 (fojas 2610 y 3931), se dejó constancia entre otros, que la recurrente exhibió la referida documentación, precisando que exhibió los contratos por servicios recibidos de entre otros.

Que ahora bien, respecto a setiembre de 2008 a agosto de 2009, mediante el punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº _____ de 15 de setiembre de 2010 (fojas 2576 a 2585), la Administración señaló que de la verificación de su sistema y la revisión de los comprobantes de pago de compras y guías de remisión exhibidos por la recurrente, detectó que los proveedores entre otro, presentaban ciertas



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

inconsistencias⁶; motivo por el cual, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con documentación fehaciente la realización de la adquisición de bienes (colgadores, sujetadores, telas y prendas de vestir) y prestación de servicios (corte y confección de prendas de vestir) a los anotados proveedores, descritos en las facturas detalladas en el Anexo N° 02 al citado requerimiento (fojas 2573 a 2575), para lo cual debía indicar si solicitó a los proveedores ofertas, presupuestos, proformas y/o cotizaciones respecto de las citadas operaciones, y si se firmaron contratos o adendas, de ser así, debía exhibirlos y proporcionar copia de estos; indicar los datos y licencia de conducir de los choferes y los datos de las unidades de transporte utilizadas para el traslado de las citadas adquisiciones, así como para el traslado de las prendas de vestir para el servicio de corte y confección, y luego de haberse efectuado este, precisando si las unidades son propias o de terceros; indicar qué documentos internos fueron emitidos y/o recibidos al efectuar la entrega y/o recepción de las prendas de vestir para el referido servicio, y por tales adquisiciones; exhibir las guías de remisión remitente y/o transportista recibidos y/o emitidos para el traslado de las citadas adquisiciones, así como para el traslado de las prendas de vestir para el servicio de corte y confección, y luego de haberse efectuado este; indicar los datos de las personas que por parte de los proveedores le entregaron las prendas de vestir luego de efectuado el citado servicio y dichas adquisiciones; respecto de los lugares donde fueron entregadas y/o recibidas las prendas de vestir por el servicio y las aludidas adquisiciones, indicar si son propios y/o alquilados, proporcionando la documentación respectiva; indicar cómo se estableció la forma de pago de las facturas, en función a qué criterios (contra entrega, al crédito u otros); exhibir los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Valorizado, donde se encuentren registradas las salidas de las prendas de vestir para el servicio de corte y confección, y las entradas de las prendas luego de haberse efectuado el servicio y de las citadas adquisiciones, y proporcionar los Libros Diario y Mayor donde se aprecie la contabilización de las operaciones; de estar pendiente alguna de las facturas, exhibir los Libros Mayor e Inventarios y Balances; de haberse pactado al crédito las operaciones, indicar cómo se estableció los cronogramas de pagos, qué plazos le fueron otorgados, qué garantías ofreció o le fueron exigidos, qué documentos se emitieron y/o firmaron tales como, letras, pagarés u otros, y proporcionar estos; exhibir el Libro Caja y Bancos en donde se aprecie los pagos a los proveedores por las facturas y documentos internos emitidos por la cancelación de estas, y proporcionar estos; exhibir y proporcionar los medios de pago utilizados en la cancelación de los facturas, los que deben ser sustentados y cumplir con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo, debía proporcionar los estados de cuenta en donde se verifique los cargos por dichos medios, y para el caso de cheques, debía proporcionar copia de estos; proporcionar las constancias de los depósitos de detracción; y proporcionar un cuadro detallando los pagos efectuados respecto de las facturas. En caso contrario, procedería a reparar el crédito fiscal de octubre de 2008, febrero y junio de 2006, entre otros períodos.

Que en respuesta, mediante escrito de 24 de setiembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 1233 y 1234), la recurrente manifestó que entregaba las órdenes de compra, el contrato de Locación de Servicios suscrito con el cuadro indicando los nombres de los choferes que trasladaron los bienes, el personal que los recepcionó en planta, para lo cual adjuntaba las boletas de pago los trabajadores y el Libro Planilla, la tarjeta de propiedad de su vehículo, copia de los Libros de Activo Fijo y de Inventarios y Balances, las guías de remisión remitente emitidas por sus proveedores, los cuadros indicando el nombre de la persona con quien se coordinó por parte de sus proveedores y del trabajador que recibió los bienes; que el local era de su propiedad; que adjuntaba el cuadro detallando la forma de pago de las facturas, con los pagos de letras y los vouchers de los cheques, el Libro de Inventarios y Balances con los documentos pendientes de pago, el detalle de las letras firmadas y sus cancelaciones, el Libro Caja y Bancos con la cancelación de las facturas o letras, los medios de pago (cheques y estados de cuenta), y las constancias de depósito de detracción.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 3 de noviembre de 2010 (fojas 2546 a 2571), la Administración dejó constancia del mencionado escrito y la documentación y/o información proporcionada por la recurrente; e indicó que aquella no señaló si solicitó la emisión de ofertas, presupuestos, proformas y/o cotizaciones, no contando con tales documentos, y que las órdenes de compra proporcionadas, no contienen fecha, sello y datos del receptionista por parte de los

⁶ Tales como: no contar con guías de remisión transportista, guías de remisión remitente, las guías de remisión remitente no identifican al transportista, unidad de transporte y conductor, omisión a la declaración en el DAOT 2009, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

proveedores, así como la forma de pago, cantidades y fecha de entrega de los productos, en algunos casos difieren de las condiciones de pago en letras de cambio, cheques, beneficiario del pago y de las facturas, y guías de remisión y, en otros casos, no consignan la forma de pago y fecha de entrega de los productos, por lo que no son fehacientes, precisando que no proporcionó las órdenes de compra y/o servicio respecto al proveedor

por las Facturas N°

y que

que no indicó si se firmaron contratos con los proveedores, y que el contrato de locación de servicios suscrito con el aludido proveedor por el anotado servicio carece de legalización notarial y es un contrato a plazo determinado pues en el mismo se estipula la subordinación del locador, por lo que, no es fehaciente; que no indicó los datos de los choferes y de las unidades de transporte utilizadas para el traslado de las prendas de vestir para el servicio de corte y confección, desde el punto de partida de ella hasta el punto de partida del referido proveedor, ni los datos de los choferes que efectuaron el traslado de las citadas adquisiciones, y que respecto a las unidades de transporte indicadas por la recurrente, adjuntó la tarjeta de propiedad del vehículo con placa que está a nombre de un banco; que no indicó qué documentos internos fueron emitidos y/o recibidos al efectuar la entrega y/o recepción de las prendas de vestir para el referido servicio, y por tales adquisiciones; que no exhibió las guías de remisión transportista, ni las guías de remisión remitente emitidas por las facturas del citado proveedor⁷, ni por las facturas de los otros proveedores, y que exhibió las guías de remisión remitente de algunas de las facturas emitidas por los proveedores⁸, las mismas que no contienen diversos datos tales como, punto de partida y fecha de traslado, identificación del transportista, o están ilegibles, por lo que, no sustentó el traslado de las citadas adquisiciones, ni el traslado de las prendas de vestir para el servicio de corte y confección, y luego de haberse efectuado este; que proporcionó un cuadro indicando de manera incompleta los datos de las personas que parte de los proveedores le entregaron las prendas de vestir luego de efectuado el aludido servicio y las citadas adquisiciones, excepto de pero no exhibió ningún documento interno donde

se pueda verificar las fechas, firmas y los nombres de tales personas; que indicó que por su parte fue

quien recibió las prendas de vestir por el anotado servicio y los bienes adquiridos respecto de los proveedores, excepto de pero no exhibió ningún documento interno donde se pueda verificar la fecha, firma y nombre de tal persona, asimismo, en las guías de remisión remitente no se aprecia dicha información y, además, no proporcionó las boletas de pago u otro documento que acredite el pago a las personas que efectuaron la recepción; y que indicó que el local donde fueron recibidas las prendas de vestir por el servicio y los bienes adquiridos, es propio, pero no adjuntó la escritura pública de compra venta.

Que asimismo, señaló que la recurrente proporcionó un cuadro indicando que la forma de pago se estableció mediante letras de cambio, cheques y depósitos, sin embargo, no precisó en función a qué criterios fueron establecidos; que no exhibió los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Valorizado respecto a las salidas de las prendas de vestir para el citado servicio y las entradas de las adquisiciones, ni los Libros Diario y Mayor respecto a la contabilización de las adquisiciones y los servicios; que no exhibió los Libros Mayor e Inventarios y Balances donde se aprecie la factura y el importe pendiente de pago; que proporcionó un cuadro indicando que las operaciones se pactaron al crédito pero no indicó cómo se estableció los cronogramas de pago, los plazos y las garantías, asimismo, no proporcionó las letras de cambio respecto de

y

Castillo, y que en relación a no consignó letras de cambio en tal cuadro; que proporcionó el Libro Caja y Bancos en el cual no se aprecia los pagos a los proveedores, sino los pagos a los Bancos Continental, Interbank, Scotiabank, entre otros, y a tercera personas como entre otros, por la cancelación de letras de cambio; que respecto de

y

proporcionó cheques que no cumplen con los requisitos previstos en el acápite ii) del numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues no fueron emitidos a nombre de estos sino de dichos terceros y bancos, no se identificó si fueron los emisores de las facturas quienes recibieron el dinero ya que la recurrente no exhibió el cheque emitido por el banco correspondiente, los montos fueron cancelados en partes y no con un solo cheque, así como no tiene

⁷ La Administración también dejó constancia que la recurrente proporcionó otras guías de remisión remitente que emitió respecto a otras facturas emitidas por el citado proveedor, las que se encuentran vinculadas a períodos que no son materia de análisis.

⁸ Las Facturas N° pero no por las Facturas N°



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

registrado en su contabilidad las cuentas corrientes consignadas en los cheques, que en cuanto a proporcionó copias de depósitos de cheques, depósitos en efectivo y cheques, precisando que tales depósitos no constituyen medios de pago de acuerdo al numeral 2.3 del citado artículo 6, y que los cheques no cumplen los requisitos en el acápite ii) del citado numeral 2.3 por los motivos antes señalados, que por las Facturas N° y de y por la Factura N° de no proporcionó ningún medio de pago, así como no exhibió el Cheque N° 3521 respecto de la Factura N° de que de acuerdo al cuadro y la documentación proporcionada por la recurrente, observó que es a terceras personas a quienes generalmente se les gira los cheques y se efectúa depósitos bancarios.

Que asimismo, manifestó que del cruce de información con los proveedores

y concluyó que los dos primeros proveedores no sustentaron documentaria, contable ni legalmente la venta de bienes (telas y prendas de vestir), ni la prestación de servicios (corte y confección de telas) a la recurrente, toda vez que no presentaron documentación alguna (cotizaciones, proformas, presupuestos, guías de remisión remitente y transportista que sustenten el traslado de los bienes, libros y registros contables, entre otros); el tercer proveedor, tampoco sustentó la venta de bienes a la recurrente, dado que si bien presentó diversas guías de remisión remitente, de su revisión se advirtió que presentaban inconsistencias, al no contener: datos de identificación del transportista, vehículo y chofer, no fueron emitidas en su oportunidad, entre otras; y el cuarto proveedor, tampoco sustentó la venta de bienes a la recurrente, toda vez que las guías de remisión remitente presentadas no contenían los datos de identificación del transportista, vehículo y chofer, las letras de cambio del supuesto pago no contenían la firma del girador, las boletas de depósitos bancarios de cheques y en efectivo no identifican al depositante, no proporcionó estados de cuenta entre otros.

Que por lo expuesto, concluyó que la recurrente no sustentó la adquisición de bienes (colgadores, sujetadores, telas y prendas de vestir) y prestación de servicios (corte y confección de prendas de vestir) a los anotados proveedores, por lo que, corresponden a operaciones no reales, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procediendo reparar el crédito fiscal de octubre de 2008, febrero y junio de 2009, entre otros períodos.

Que mediante el Requerimiento N° y sus Anexos N° 01 y 02 (punto 1) de 3 de noviembre de 2010 (fojas 2541 a 2544), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a la mencionada observación formulada en el Resultado del Requerimiento N° adjuntando la documentación sustentatoria, para el 11 de noviembre de 2010.

Que en respuesta, mediante escrito de 11 de noviembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 556 a 570), la recurrente manifestó entre otros, que no hubo proformas escritas, sino que coordinó telefónica o personalmente con los proveedores; que adjuntó el contrato de Locación de Servicios suscrito con con el escrito anterior; que adjuntó los cuadros con los datos de los choferes que trasladaron los bienes, las unidades de transporte y el personal que los recepcionó en planta, así como las boletas de pago de los trabajadores, precisando que por error de impresión consignó placas de vehículos que no le corresponden y que el vehículo con Placa fue adquirido mediante arrendamiento financiero, conforme con el cronograma de pagos anexado; que adjuntó copias de las guías de remisión remitente del citado proveedor por la Factura N° y de por las Facturas N° y que en los cuadros adjuntados indicó los datos de la persona con la que coordinó por parte de que el encargado de recibir las prendas de vestir de fue para lo cual adjunta las boletas de pago a este; que ha registrado como local propio el ubicado en Calle N° el cual ya está cancelado al banco, conforme con el cronograma de pagos anexado; que en las órdenes de compra se estableció las condiciones de pago de las facturas, y si bien en algunas se estableció al contado, hay variables que obligaron a postergar el pago, y lo mismo sucede cuando estableció el canje con letras, las que tienen que ser renovadas; que adjuntó la contabilización de las operaciones en los Libros Diario y Mayor; que en el escrito anterior adjuntó el Libro de Inventarios y Balances que registran los documentos pendientes de pago; que adjuntó las letras de cambio respecto de los proveedores observados, excepto de ya que los pagos a este fueron realizados mediante depósitos en efectivo; que con escrito anterior adjuntó el Libro Caja y Bancos que



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

registra la cancelación de las facturas y letras, precisando que los proveedores endosan sus letras a los bancos con los cuales trabajan o a otra persona natural o jurídica, trasladando la obligación de cobranza a estos, por lo que los avisos de vencimiento de las letras están a nombre de tales terceros; que con escrito anterior adjuntó copia de los cheques y estados de cuenta, así como las constancias de los depósitos de detacciones; que adjuntó las letras de cambio canceladas con el endoso al reverso a los bancos, personas naturales y jurídicas, a nombre de las cuales se giró para cancelar las obligaciones. Agrega los mismos argumentos expuestos en su escrito de apelación, y que adjuntó copia de los escritos signados con Expedientes N° presentado por en el cual aquel reconoce que ha realizado operaciones con ella.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 2 de diciembre de 2010 (fojas 2530 a 2539), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el mencionado escrito, e indicó que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° en atención a que la recurrente no cuenta con ofertas, presupuestos, proformas y/o cotizaciones, y que se ha limitado a señalar que adjuntó contrato con que presentó los mismos cuadros que ya fueron evaluados anteriormente, y que no ha presentado documento de fecha cierta (contrato arrendamiento financiero) que acredite que adquirió el vehículo con Placa no resultando suficiente para ello el cronograma de pagos adjuntado; que proporcionó copias de las Guías de Remisión Remitente N° a de las mismas que se encuentran ilegibles, así como proporcionó copias de las Guías de Remisión Remitente N° a y de las cuales no contienen diversos datos tales como, punto de partida y fecha de traslado, identificación del transportista; que que presentó los mismos cuadros que ya fueron evaluados anteriormente, incluyendo los datos de la persona que por parte de le habría entregado la tela, sin embargo, no proporcionó ningún documento interno que acredite ello; que si bien indicó que el encargado de recibir las prendas de vestir de fue pero no exhibió ningún documento interno donde se pueda verificar la fecha, firma y nombre de tal persona, asimismo, en las guías de remisión remitente no se aprecia dicha información; que no sustentó que el local ubicado en Calle N° – Ate, sea propio, habiendo proporcionado un cronograma de pagos del préstamo que no sustenta el préstamo recibido ni su destino; que no sustentó mediante la respectiva documentación las variables para modificar y/o postergar los pagos, canje de letras y renovación; que proporcionó copias de los folios de los Libros Diario y Mayo en forma parcial, ya que respecto de algunas facturas no se observa su registro ni exhibió el Registro de Inventario Permanente Valorizado y en Unidades Físicas; que no proporcionó copias de los folios de los Libros Mayor e Inventarios y Balances en los que se aprecie los importes y facturas pendientes de pago, y que la recurrente no proporcionó copia de los medios de pago que sustenten la cancelación de la totalidad de las Facturas N° de y las Facturas N° que proporcionó copia de las letras de cambio en forma parcial, pues no proporcionó las correspondientes a las Facturas N° y entre otra, de y la Factura N° de con el endoso respectivo; que de las letras de cambio proporcionadas y los folios del Libro caja y Bancos, observó que los pagos a los proveedores por las facturas observadas, algunas figuran a nombre de los Bancos Continental, Interbank, Scotiabank, entre otros, por endoso de letras de cambio, sin embargo, otros aparecen a nombre de terceros como entre otros; que proporcionó copia de las constancias de detacciones; que las letras de cambio proporcionadas observó que es a tercera personas a quienes generalmente se les gira los cheques y se efectúa depósitos bancarios por endoso de las letras de cambio por las facturas observadas respecto a que respecto a la recurrente giró cheques por la totalidad de sus facturas a nombre de sin embargo, no proporcionó copia de los depósitos que se habrían efectuado a su cuenta, y que en cuanto a la recurrente giró los Cheques N° 5301, 76405241, 5300 y 76405252 a nombre de : sin embargo, no proporcionó copia de los depósitos que se habrían efectuado a su cuenta.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que refirió que no está observando el crédito fiscal por el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales previstos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ni el costo o gasto para efectos de la deducibilidad del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que está observando que las operaciones observadas son no reales, de acuerdo con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 2.3 del artículo 6 de su reglamento. Agregó que los expedientes de entre otro, ha sido tomado en consideración en los cruces de información realizados. Precisó que no está observando los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, sino los medios de pago previstos respecto a las operaciones no reales, en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y que si bien la recurrente alegó la demora en la obtención de las copias de los cheques de los bancos, no sustentó con documentación la referida solicitud efectuada a los bancos ni la comunicación de estos respecto a la demora en la entrega de la copia de los cheques. Por lo expuesto, manifestó que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada, por lo que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° y, en consecuencia, procedía reparar el crédito fiscal de octubre de 2008, febrero y junio de 2009, entre otros períodos.

Que de otro lado, respecto a los períodos setiembre a noviembre de 2009, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 15 de setiembre de 2010 (fojas 3907 a 3916), la Administración señaló que de la verificación su sistema y la revisión de los comprobantes de pago de compras y guías de remisión exhibidos por la recurrente, detectó que los proveedores

y presentaban ciertas inconsistencias⁹; motivo por el cual, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con documentación fehaciente la realización de la adquisición de bienes (colgadores y telas y prendas de vestir) a los anotados proveedores, descritos en las facturas detalladas en el Anexo N° 02 al citado requerimiento (foja 3906), para lo cual debía indicar, exhibir y proporcionar lo mismo que fue solicitado en el Requerimiento N° antes citado, respecto a las adquisiciones de bienes.

Que en respuesta, mediante escrito de 24 de setiembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 3401 y 3402), la recurrente manifestó que entregaba las órdenes de compra, el contrato de Locación de Servicios suscrito con el cuadro indicando los nombres de los choferes que trasladaron los bienes, el personal que los recepcionó en planta, para lo cual adjuntaba las boletas de pago los trabajadores y el Libro Planilla, la tarjeta de propiedad de su vehículo, copia de los Libros de Activo Fijo y de Inventarios y Balances, las guías de remisión remitente emitidas por sus proveedores, los cuadros indicando el nombre de la persona con quien se coordinó por parte de sus proveedores y del trabajador que recibió los bienes; que el local era de su propiedad; que adjuntaba el cuadro detallando la forma de pago de las facturas, con los pagos de letras y los vouchers de los cheques, el Libro de Inventarios y Balances con los documentos pendientes de pago, el detalle de las letras firmadas y sus cancelaciones, el Libro Caja y Bancos con la cancelación de las facturas o letras, los medios de pago (cheques y estados de cuenta), y las constancias de depósito de detracción.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 3 de noviembre de 2010 (fojas 3883 a 3904), la Administración dejó constancia del mencionado escrito y la documentación y/o información proporcionada por la recurrente; e indicó que aquella no señaló si solicitó la emisión de ofertas, presupuestos, proformas y/o cotizaciones, no contando con tales documentos, y que las órdenes de compra proporcionadas en cuanto a y no contienen fecha, sello y datos del recepcionista por parte de los proveedores, así como la forma de pago difiere con la cancelación de las facturas, pues algunas órdenes fueron emitidas con posterioridad a la emisión de los cheques, no adjunta letras de cambio, algunos pagos son posteriores a la fecha prevista en tales órdenes, además, no consignan la fecha de entrega de los bienes, por lo que no son fehacientes, precisando que no proporcionó las órdenes de compra respecto a y excepto por la Factura N° de este último; que no indicó si se firmaron contratos con los proveedores, y que el contrato de locación de servicios suscrito con por el servicio de corte y confección carece de legalización notarial y es un contrato a plazo determinado pues en el mismo se estipula la subordinación del locador, por lo que, no es fehaciente; que no indicó los datos y licencia de conducir de los choferes que efectuaron el traslado de las adquisiciones de colgadores y telas,

⁹ Tales como: no contar con guías de remisión transportista, guías de remisión remitente, las guías de remisión remitente no identifican al transportista, unidad de transporte y conductor, omisión a la declaración en el DAOT 2009, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

y que respecto a las unidades de transporte indicadas por la recurrente para dicho traslado, adjuntó la tarjeta de propiedad del vehículo con placa que está a nombre de un banco; que no indicó qué documentos internos fueron emitidos y/o recibidos al efectuar la entrega y/o recepción por tales adquisiciones; y que no exhibió las guías de remisión transportista, y que exhibió las guías de remisión remitente las facturas emitidas por los proveedores, las mismas que no contienen diversos datos tales como, punto de partida y fecha de traslado, identificación del transportista, entre otros, por lo que, no sustentó el traslado de las citadas adquisiciones.

Que asimismo, manifestó que la recurrente que proporcionó un cuadro indicando de manera incompleta los datos de las personas que parte de los proveedores le entregaron las citadas adquisiciones, excepto de pero no exhibió ningún documento interno donde se pueda verificar las fechas, firmas y los nombres de tales personas; que indicó que por su parte fue quien recibió las prendas de vestir por el anotado servicio y los bienes adquiridos respecto de los proveedores, pero no exhibió ningún documento interno donde se pueda verificar la fecha, firma y nombre de tal persona, asimismo, en las guías de remisión remitente no se aprecia dicha información y, además, no proporcionó las boletas de pago u otro documento que acredite el pago a las personas que efectuaron la recepción; que indicó que el local donde fueron recibidos los bienes adquiridos, es propio, pero no adjuntó la escritura pública de compra venta; que proporcionó un cuadro indicando que la forma de pago se estableció mediante letras de cambio, cheques y depósitos, sin embargo, no precisó en función a qué criterios fueron establecidos; que no exhibió los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Valorizado respecto a las entradas de las adquisiciones, ni los Libros Diario y Mayor respecto a la contabilización de las adquisiciones; que exhibió el Libro de Inventarios y Balances por las facturas pendientes de pago, pero no exhibió el Libro Mayor donde se aprecie la factura y el importe pendiente de pago; que proporcionó un cuadro indicando que las operaciones se pactaron por anticipo y al crédito pero no indicó cómo se estableció los cronogramas de pago, los plazos y las garantías, asimismo, no proporcionó las letras de cambio respecto a la Factura N° de y la Factura N° de que proporcionó el Libro Caja y Bancos en el cual no se aprecia en su totalidad los pagos a los proveedores, respecto a algunas facturas; que respecto de

y proporcionó cheques que no cumplen con los requisitos previstos en el acápite ii) del numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues no fueron emitidos a nombre de estos sino de terceros:

y no se identificó si fueron los emisores de las facturas quienes recibieron el dinero ya que la recurrente no exhibió el cheque emitido por el banco correspondiente y además, respecto de no proporcionó copia de los estados de cuenta del Banco Interamericano de Finanzas por los Cheques N° 7016 a 7022 sobre las Facturas N° a y los montos consignados en la Factura N° . de y la Factura N° . de .

fueron canceladas en partes y no con un solo cheque, no tiene registrado en su contabilidad las cuentas corrientes consignadas en los cheques, los cheques fueron girados en un plazo mayor a los cuatro meses de emitidas las Facturas N° a y de y los Cheques N° 7016 a 7022; que en cuanto a proporcionó copias de depósitos de cheques, depósitos en efectivo y cheques, precisando que tales depósitos no constituyen medios de pago de acuerdo al numeral 2.3 del citado artículo 6, y que los cheques no cumplen los requisitos previstos en el citado acápite ii), pues algunos fueron girados a nombre de

no se identificó si fue el proveedor quien recibió el dinero, pues la recurrente no exhibió el cheque emitido por el banco, no tiene registrado en su contabilidad las cuentas corrientes consignadas en los cheques y por la Factura N° se giró el Cheque N° 392 que excede el plazo de cuatro meses; y que de los cuadros adjuntados por la recurrente, observó que es a tercera personas a quienes se les gira los cheques y se efectúa depósitos bancarios.

Que asimismo, consignó las mismas conclusiones del cruce de información con los proveedores consignadas anteriormente en el Resultado de Requerimiento N° agregando respecto a que este no sustentó la venta de bienes a la recurrente, toda vez que las guías de remisión remitente presentadas no contenían los datos de identificación del transportista, vehículo y chofer, las



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

boletas de depósitos bancarios de cheques y en efectivo no identifican al depositante, no proporcionó estados de cuenta entre otros.

Que por lo expuesto, concluyó que la recurrente no sustentó la adquisición de bienes (colgadores y telas) a los anotados proveedores, por lo que, corresponden a operaciones no reales, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procediendo reparar el crédito fiscal de setiembre a noviembre de 2009.

Que mediante el Requerimiento Nº y sus Anexos Nº 01 y 02 de 3 de noviembre de 2010 (fojas 3879 a 3881), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a la mencionada observación formulada en el Resultado del Requerimiento Nº adjuntando la documentación sustentatoria, para el 11 de noviembre de 2010.

Que en respuesta, mediante escrito de 11 de noviembre de 2010 signado con Expediente Nº (fojas 3217 a 3229), la recurrente manifestó entre otros, que no hubo proformas escritas, sino que coordinó telefónica o personalmente con los proveedores; que adjuntó el contrato de Locación de Servicios suscrito con con el escrito anterior; que adjuntó los cuadros con los datos de los choferes que trasladaron los bienes, las unidades de transporte y el personal que los recepcionó en planta, así como las boletas de pago de los trabajadores, y que el vehículo con Placa

fue adquirido mediante arrendamiento financiero, conforme con el cronograma de pagos anexo; que adjuntó copias de las guías de remisión remitente por las adquisiciones, precisando que por error consignó dicha placa cuando debía ser que en los cuadros adjuntados indicó los datos de la persona con la que coordinó por parte de que el encargado de recibir las prendas de vestir de fue para lo cual adjunta las boletas de pago a este; que ha registrado como local propio el ubicado en Nº el cual ya está cancelado al banco, conforme con el cronograma de pagos anexo; que en las órdenes de compra se estableció las condiciones de pago de las facturas, y si bien en algunas se estableció al contado, hay variables que obligaron a postergar el pago, y lo mismo sucede cuando estableció el canje con letras, las que tienen que ser renovadas; que adjuntó la contabilización de las operaciones en los Libros Diario y Mayor; que en el escrito anterior adjuntó el Libro de Inventarios y Balances que registran los documentos pendientes de pago; que adjuntó las letras de cambio respecto de la Factura Nº de y la Factura Nº de que adjuntó los

folios del Libro Caja y Bancos que registra el pago y la cancelación de las facturas faltantes; que adjuntó copia de las facturas con la copia del cheque girado, depósito en efectivo, estado de cuenta del banco donde aparece el cheque cobrado y el registro en el Libro Caja; que precisó que los proveedores endosan sus letras a los bancos con los cuales trabajan o a otra persona natural o jurídica, trasladando la obligación de cobranza a estos, por lo que los avisos de vencimiento de las letras están a nombre de tales terceros, y que adjuntó las letras de cambio aceptadas a sus proveedores con el endoso al reverso a dichos terceros. Agrega los mismos argumentos expuestos en su escrito de apelación, y que adjuntó copia del escrito signado con Expedientes Nº presentado por en el cual aquel reconoce que ha realizado operaciones con ella.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado de Requerimiento Nº de 2 de diciembre de 2010 (fojas 3867 a 3876), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el mencionado escrito, e indicó que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento Nº en atención a que la recurrente no cuenta con ofertas, presupuestos, proformas y/o cotizaciones, y que se ha limitado a señalar que adjuntó contrato con que presentó los mismos cuadros que ya fueron evaluados anteriormente, y que no ha presentado documento de fecha cierta (contrato arrendamiento financiero) que acredite que adquirió el vehículo con Placa 731, no resultando suficiente para ello el cronograma de pagos adjuntado; que no proporcionó los datos del chofer que habría realizado el transporte de las mercaderías ni sustentó la propiedad del vehículo con Placa que presentó los mismos cuadros que ya fueron evaluados anteriormente, incluyendo los datos de la persona que por parte de le habría entregado la tela, sin embargo, no proporcionó ningún documento interno que acredite ello; que proporcionó las boletas de pago y liquidación de CTS de pero no sustentó mediante la respectiva documentación la recepción de los bienes; que no sustentó que el local ubicado en Calle Nº – Ate,



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

sea propio, habiendo proporcionado un cronograma de pagos del préstamo que no sustenta el préstamo recibido ni su destino; que no sustentó mediante la respectiva documentación las variables para modificar y/o postergar los pagos, canje de letras y renovación; que proporcionó copias de los folios de los Libros Diario y Mayor sobre la contabilización de las facturas pero no exhibió el Registro de Inventario Permanente Valorizado y en Unidades Físicas; que no proporcionó copia de los folios del Libro Mayor en los que se aprecie los importes y facturas pendientes de pago; que no proporcionó las letras de cambio con el endoso respectivo de la Factura N° de y la Factura N°

de que de los documentos y folios del Libro Caja y Bancos no se aprecia el pago a sus proveedores de manera detallada y disagregada por cada uno, excepto de la Factura N° de que respecto a los medios de pago, la documentación proporcionada no desvirtúa las observaciones realizadas, pues no cumplen con los requisitos previstos en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; que no proporcionó las letras de cambio endosadas ni los depósitos respectivos de la Factura N° de y la Factura N° de

Que refirió que no está observando el crédito fiscal por el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales previstos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ni el costo o gasto para efectos de la deducibilidad del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que está observando que las operaciones observadas son no reales, de acuerdo con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Agregó que el expediente de ha sido tomado en consideración en los cruces de información realizados. Precisó que no está observando los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, sino los medios de pago previstos respecto a las operaciones no reales, en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y que si bien la recurrente alegó la demora en la obtención de las copias de los cheques de los bancos, no sustentó con documentación la referida solicitud efectuada a los bancos ni la comunicación de estos respecto a la demora en la entrega de la copia de los cheques. Por lo expuesto, manifestó que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada, por lo que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° y, en consecuencia, procedía reparar el crédito fiscal de setiembre a noviembre de 2009.

Que en el presente caso, del Anexo N° 01 a los Requerimientos N° (fojas 2573 a 2575) y (foja 3906), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2008, febrero, junio y setiembre a noviembre de 2009, entre otros períodos, al considerar como no reales los servicios de corte y confección de prendas de vestir contenidos en las Facturas N° y y las adquisiciones de colgadores, sujetadores, telas y prendas de vestir contenidos en las Facturas N°

y emitidas por los proveedores y a la recurrente, en los términos del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que conforme con los criterios citados y tratándose de manera específica del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los contribuyentes deben contar con la documentación que demuestre en forma fehaciente y razonable que la operación en efecto se realizó con el emisor que figura en el comprobante de pago, habiéndose contemplado para dicho supuesto que si el adquirente cancela el comprobante de pago a través de los medios de pago que señale el reglamento y cumple las demás exigencias previstas por la norma reglamentaria, podrá mantener el derecho al crédito fiscal, siendo de su cargo la acreditación de tales requisitos.

Que la recurrente a efecto de sustentar la realidad de las operaciones contenidas en las facturas reparadas, presentó durante el procedimiento de fiscalización las anotadas facturas, los Registros de Compras (fojas 1573 a 1699 y 3523 a 3549) y de Ventas (fojas 1560 a 1572 y 3519 a 3532), los Libros Caja y Bancos (fojas 1549 a 1559 y 3516 a 3518), Diario y Mayor (fojas 1488 a 1539, 1540 a 1548, 3146 a 3190 y 3493 a 3515), e Inventario y Balance (fojas 1485 a 1487 y 3490 a 3492), las órdenes de compra y/o de servicio emitidas a algunos de los mencionados proveedores, el contrato de locación de servicios que suscribió la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

con . (fojas 1112 y 1113), las guías de remisión remitente emitidas por algunos de los anotados proveedores, los cuadros elaborados por la recurrente sobre el traslado de los bienes y el pago de las facturas (fojas 546 a 555, 1223 a 1232, 3205 a 3212 y 3393 a 3400), diversas letras de cambio, las constancias de renovación y cancelación de letras, cheques, estados de cuenta, comprobantes contables sobre el canje de facturas por letras de cambio y sobre las facturas y/o letras y cheques, los vouchers de depósito en efectivo y depósito de cheques, respecto a algunas de las facturas observadas, así como el cronograma de vencimiento de letras (fojas 3119, 3123, 3126, 3130 y 3135), notificación de protesto de una letra de cambio (foja 3121), liquidación de letras pagadas (foja 3035) y preliquidación de documentos sobre letras de cambio (fojas 854, 3117 y 3140) respecto a algunas letras de cambio, las constancias de detacción sobre las Facturas N°

y (fojas 959 y 960), los folios del Libro Caja (fojas 708, 715, 719, 844, 850, 860, 864, 906, 918, 921, 924, 927, 930, 940, 943, 947, 950, 964, 968, 975, 983, 1089, 1093, 1097, 1105, 1107, 3064, 3065, 3080, 3082, 3083, 3085, 3243, 3251, 3260, 3267, 3273, 3308, 3313, 3314, 3325, 3331, 3337), Libro Diario (fojas 669 a 671, 916, 918, 963, 981 y 982) y Libro de Inventario y Balance (fojas 3237, 3279, 3280 y 3343) en cuanto los pagos efectuados por algunas de las facturas observadas, el documento denominado "liquidación de efectivo entregado por (foja 3307), las boletas de pago y de remuneración de los trabajadores y como jefe de logística y ayudante de almacén, respectivamente (fojas 221 a 223, 227 a 242, 1221, 1222, 3003 a 3005, 3009 a 3024, 3391, 3392), la liquidación de depósito semestral del primer trabajador (fojas 224 a 226 y 3006 a 3008), los reportes denominados "Períodos Laborales de Trabajadores" (fojas 1217 a 1220 y 3387 a 3390) y "Resumen de Ingresos, tributos y descuentos" (fojas 1187 a 1216 y 3357 a 3386) sobre los citados trabajadores, la tarjeta de propiedad del vehículo con placa (foja 1186 y 3356), el cronograma de pagos de la camioneta con placa (foja 3000), el cronograma de pagos del préstamo (fojas 3001 y 3002), los escritos de y presentados a la Administración sobre las operaciones que habría realizado con la recurrente (fojas 536 a 545 y 3191 a 3204), conforme con lo detallado a continuación:

Cuadro N° 1



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Periodo	Proveedor	Factura N°	Foja	Fecha de emisión	Base Imponible S/	IGV S/	Total S/	OC/S	GRR	LC	CC (*)	CR	CCL	CH	CC (**)	EC	DE/DC
2008-10		1110	30/07/2008	17,512.20	3,327.32	20,839.52										1108	
		1109	31/07/2008	38,110.51	7,240.99	45,351.50										1106	
		1103	23/07/2008	9,968.27	1,893.98	11,862.25	1104			1104				1100	1100	1099	
										1096			1096	1095	1095	1094	
										1092			1091	1091	1090		
		878	06/10/2008	6,322.07	1,201.20	7,523.27	873	874 a 877		879							
		871	06/10/2008	22,854.84	4,342.43	27,197.27		870	466	872	467			869	866		
		858	15/10/2008	7,447.13	1,414.95	8,862.08	857		468			863	470	861			
									477	859	477		856	856	851		
									475	855		475	849	849	846		
Total				102,215.02	19,420.87	121,635.89											
2009-02		987	01/02/2009	5,662.74	1,075.92	6,738.66	986							985	985	984	
		979	12/01/2009	1,210.51	230.00	1,440.51	978							977	977	976	
		Total		6,873.25	1,305.92	8,179.17											
2009-06		973	24/06/2009	25,401.60	4,826.30	30,227.90	971	972						974	974	970	
		967	24/06/2009	27,518.40	5,228.50	32,746.90										965	
		957	01/06/2009	39,765.72	7,555.49	47,321.21	956	957	447	958				953	952	446	
		955	06/06/2009	48,120.38	9,142.87	57,263.25	954	955	445					949	949	948	
		953							443	958				946	946	944	443
		938	11/06/2009	56,257.16	10,688.86	66,946.08	937	938	441	958				945	945	944	441
		936	15/06/2009	50,982.05	9,686.59	60,668.73	935	936	439					942	942	941	
		934	20/06/2009	55,506.42	10,546.22	66,052.64	933	934	452	939				920	945	919	452
		914	02/06/2009	40,881.11	7,767.41	48,648.60	912	913						915	915	908	
		911	11/06/2009	34,130.11	6,484.72	40,614.83	909	910									
		726	13/06/2009	4,983.50	946.86	5,930.36	725	723						721	721	720	
		724	13/06/2009	5,686.07	1,080.35	6,766.42	722	723	506	727			717	718	718	716	
		713	26/06/2009	5,062.18	961.81	6,023.99	712		509	714			710	711	711	709	
		Total		394,294.70	74,915.98	469,210.91											
		3479	11/09/2009	65,125.21	12,373.79	77,499.04		3477						3347	3347	3345	
2009-09		3476	09/09/2009	57,299.16	10,886.84	68,186.00		3474						3342	3342	3338	3342
		3473	09/09/2009	31,699.53	6,022.91	37,722.44		3471						3340	3340	3338	3340
		3470	07/09/2009	62,891.74	11,949.43	74,841.17		3468						3336	3336	3332	3336
		3467	04/09/2009	54,689.74	10,391.05	65,080.89		3465						3334	3334	3332	3334
		3464	04/09/2009	56,094.53	10,657.96	66,752.49		3462						3330	3330	3328	3330
		3460	15/09/2009	26,599.30	5,053.87	31,653.17	3320	3458	3131	3129			3319	3319	3317		
		3456	30/09/2009	23,920.16	4,544.83	28,464.99		3454						3293	3293		
		3452	29/09/2009	24,055.75	4,570.59	28,626.34		3450						3290	3290		
		3448	28/09/2009	23,966.74	4,553.68	28,520.42		3446						3287	3287		
		3444	25/09/2009	23,893.16	4,539.70	28,432.86		3442						3284	3284		
		3440	24/09/2009	23,915.43	4,543.93	28,459.36		3438						3296	3296		
		3436	23/09/2009	23,972.55	4,554.78	28,527.33		3434						3299	3299		
		3432	22/09/2009	23,970.52	4,554.40	28,524.92		3430						3303	3303		
		3428	25/09/2009	26,603.32	5,054.63	31,658.00	3275	3427						3278	3278	3274	3143
		3425	07/09/2009	24,672.32	4,687.74	29,360.06	3269	3424						3272	3272	3268	3145



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

		3422	01/09/2009	9,910.26	1,882.95	11,793.30	3263	3421						3266	3266	3262	3144
	Total			583,279.72	110,823.08	694,102.78											
2009-10		3258	05/10/2009	3,917.21	744.27	4,661.53	3256	3257	3141	3259		3139	3255	3255	3253		
	Total			3,917.21	744.27	4,661.53											
2009-11		3248	27/11/2009	5,135.15	975.67	6,110.82	3246	3247	3136	3249		3133	3250	3250	3244		
	Total			5,135.15	975.67	6,110.82								3242	3242	3239	

Donde:

OC/S: Orden de Compra y/o Servicio

GRR: Guía de Remisión Remitente

LC: Letra de Cambio emitida por la recurrente a favor de proveedor

CC (*): Comprobante contable sobre canje de factura por letra

CR: Constancia de Renovación

CCL: Constancia de Cancelación de Letra

CH: Cheque

CC (**): Comprobante contable sobre factura y/o letra y cheque

EC: Estado de Cuenta

DE/DC: Depósito en efectivo y/o depósito de cheque

Que del Comprobante de Información Registrada (foja 4447) y de lo señalado en los Informes de Auditoría que obran a fojas 2628 y 3949, se advierte que la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de prendas de vestir.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que la recurrente presentó las facturas observadas y sus registros y libros contables.

Que al respecto, cabe indicar que la presentación de dichos documentos no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en dichos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad.

Que en efecto, de conformidad con los criterios antes mencionados, a fin de acreditar la fehaciencia de las operaciones no basta con contar con el comprobante de pago de la operación, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar, entre otros, haberse recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes y tratándose de servicios, contar con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que se señalan haber recibido.

Que en cuanto a las Facturas N° y por los servicios de corte y confección de prendas, cabe indicar que del contrato de locación de servicios de 1 de febrero de 2008 (fojas 1112 y 1113) suscrito entre la recurrente y (locador), se aprecia que este último se obligó a prestar los servicios de corte y confección a favor de la recurrente (Cláusula Segunda), que el costo del servicio sería determinado luego de cada entrega conforme a los valores indicados en la orden de compra y siempre que la mercadería se encontrara a su satisfacción (Cláusula Tercera), y que los pagos se realizarían de acuerdo a las condiciones de la orden de servicio y después de la presentación de las facturas (Cláusula Cuarta); sin embargo, dicho contrato únicamente permite sustentar el acuerdo de voluntades de la recurrente y tal proveedor para la ejecución de los servicios antes mencionados, mas no permite acreditar que las operaciones de prestación de servicios descritas en las anotadas facturas, fueron en efecto realizadas por el citado proveedor en favor de la recurrente. Es del caso precisar que el citado contrato está referido a los servicios a los que se habría obligado aquel proveedor, mas no a la venta de los bienes descritos en las demás facturas en las que aquel figura como emisor.

Que en relación con las órdenes de compra y/o servicio presentadas respecto a las Facturas N° y por los servicios de corte y confección de prendas, y las Facturas N°

y por las adquisiciones de colgadores, sujetadores, telas y prendas de vestir, emitidos por la recurrente, cabe indicar que dichos documentos no acreditan por sí solos que las



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

operaciones de servicios de corte y confección de prendas y de compras de los bienes materia de reparo fueron efectuadas con los emisores de tales facturas observadas, por cuanto las citadas órdenes únicamente describen los servicios y los bienes que la recurrente pretendía adquirir y los pedidos de servicio y compra, mas no que estos hubiesen sido realizados con los emisores de tales facturas, aunado a que de su revisión se aprecia que no tienen constancia de recepción por parte de dichos emisores.

Que en relación con las Guías de Remisión Remitente N°

a

y vinculadas a las Facturas N°

y emitidas por algunos de los supuestos proveedores, cabe indicar que por sí solas resultan insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones con los supuestos proveedores¹⁰, dado que no se advierte un documento que acredite el ingreso de los bienes a los almacenes de la recurrente que pudieran ser correlacionados con las indicadas guías.

Que en efecto, en el caso de autos, la recurrente no presentó kardex u otro registro de control interno relacionado al ingreso o almacén de los bienes adquiridos que se encuentran detallados en las facturas acotadas, a pesar de que fue expresamente requerida por la Administración.

Que en cuanto a los documentos que estarían vinculados al pago de las facturas observadas, tales como, las letras de cambio emitidas por la recurrente a favor de algunos de los proveedores, las constancias de renovación y cancelación de letras, los cheques, estados de cuenta, comprobantes contables sobre el canje de facturas por letras de cambio y sobre las facturas y/o letras y cheques, los vouchers de depósito en efectivo y depósito de cheques, presentados según el detalle contenido en el anotado cuadro, así como el cronograma de vencimiento de letras, notificación de protesto de una letra de cambio, liquidación de letras pagadas y preliquidación de documentos respecto a algunas letras de cambio, el documento denominado "liquidación de efectivo entregado por" y las constancias de detracción, anteriormente citadas, cabe señalar que dichos documentos no resultan suficientes a efectos de acreditar por sí solos la realización de las operaciones acotadas por parte de los mencionados proveedores, siendo del caso precisar que en algunos casos ha presentado cheques que fueron girados a la orden de terceros.

Que respecto a los escritos de y presentados a la Administración, mediante los cuales aquellos manifiestan haber realizado a la recurrente la venta de los bienes contenidos en las facturas observadas, cabe anotar que dichas manifestaciones per se no resultan suficientes a efectos de acreditar que las operaciones observadas fueron efectivamente realizadas por tales proveedores.

Que asimismo, los cuadros elaborados por la recurrente sobre el traslado de los bienes y el pago de las facturas no permiten acreditar que las operaciones de servicios de corte y confección de prendas y de compras de los bienes materia de reparo fueron efectuadas con los emisores de tales facturas observadas. A su vez, respecto a la tarjeta de propiedad del vehículo con placa el cronograma de pagos de la camioneta con placa y el cronograma de pagos del préstamo debe indicarse que los referidos documentos no abonan en acreditar que las operaciones observadas fueron efectivamente realizadas por tales proveedores.

Que las boletas de pago y de remuneración de los trabajadores de la recurrente: y como jefe de logística y ayudante de almacén, respectivamente, la liquidación de depósito semestral del primer trabajador, los reportes denominados "Períodos Laborales de Trabajadores" y "Resumen de Ingresos, tributos y descuentos", antes señalados, solo dan cuenta de la relación laboral que existiría entre la recurrente y su trabajadores, no apreciándose en autos que esta haya presentado documentación adicional que acreditaría la efectiva realización de las operaciones observadas por parte de los anotados proveedores.

¹⁰ Sin perjuicio de lo cual es del caso indicar que se observa que algunas de las guías de remisión presentadas no consignan las fechas de inicio y fin de traslado, otras no contienen los datos del transportista ni de la unidad vehicular, entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que adicionalmente, se tiene que la Administración, en virtud de los cruces de información efectuados con los proveedores

y . concluyó que los dos primeros proveedores no sustentaron documentaria, contable ni legalmente la venta de bienes (telas y prendas de vestir), ni la prestación de servicios (corte y confección de telas) a la recurrente, toda vez que no presentaron documentación alguna (cotizaciones, proformas, presupuestos, guías de remisión remitente y transportista que sustenten el traslado de los bienes, libros y registros contables, entre otros); el tercer proveedor, tampoco sustentó la venta de bienes a la recurrente, dado que si bien presentó diversas guías de remisión remitente, de su revisión se advirtió que presentaban inconsistencias, al no contener: datos de identificación del transportista, vehículo y chofer, no fueron emitidas en su oportunidad, entre otras; y el cuarto y quinto proveedor, tampoco sustentaron la venta de bienes a la recurrente, toda vez que las guías de remisión remitente presentadas no contenían los datos de identificación del transportista, vehículo y chofer, las letras de cambio del supuesto pago no contenían la firma del girador, las boletas de depósitos bancarios de cheques y en efectivo no identifican al depositante, no proporcionó estados de cuenta entre otros, tal como se puede advertir de los Resúmenes Estadísticos de Fiscalización que obran a fojas 24 a 26, 61 a 64, 105 a 108, 158 a 161 y 217 a 220 y de los actuados en los citados cruces de información (fojas 1 a 23, 27 a 60, 65 a 104, 109 a 157 y 162 a 216).

Que de acuerdo con lo expuesto y el análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar haber recibido los bienes y los servicios de los proveedores que emitieron las facturas observadas, pese a haber sido requerida expresamente para ello, por lo que no se encuentra probado que los emisores de los comprobantes de pago reparados, fueron los proveedores que efectivamente realizaron las operaciones consignadas en estas, por tanto, se concluye que tales facturas corresponden a operaciones no reales, según el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que sin embargo, cabe destacar que el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria aludida.

Que al respecto, el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, dispone que respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44 de la ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación;
- b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:
 - i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6;
 - ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago; y
 - iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

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



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

c) El pago del impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.

Que asimismo, el numeral 2.3.1 del artículo 6 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, establece que para sustentar el crédito fiscal el contribuyente deberá: Utilizar los siguientes medios de pago: i) Transferencia de fondos, ii) Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente, u iii) Orden de pago.

Que el numeral 2.3.2 del referido artículo 6, dispone que tratándose de cheques se deben cumplir los siguientes requisitos: a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago; b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque; c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder; d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad; y e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago. Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitida por el Banco.

Que teniendo en consideración las normas glosadas, procede verificar si la recurrente mantiene su derecho al crédito fiscal correspondiente a las facturas observadas.

Que al respecto, de los cuadros adjuntados por la recurrente en cuanto a los pagos efectuados (fojas 546 a 549, 1228 a 1231, 3209 a 3212 y 3397 a 3400) y la documentación presentada por la recurrente, se tiene lo siguiente:

Cuadro N° 2

Proveedor	Factura N°	Fecha de emisión	Total US\$	LC	Foja	CC (*)	CR/ CCLC	CH	Foja	Fecha de emisión	A la Orden de	Importe US\$	CC (**) EC	DE/ DC
		30/07/2008	7,389.90					000000263	-	10/01/2009		10,000.00		1108
		31/07/2008	16,065.00					000000287	-	12/02/2009		12,570.00		1106
	23/07/2008	4,172.44	4,172.44	L-002	1104			00003050	1100	06/08/2008	Banco Continental	3,091.10	1100	1099
				L-002-Renov	1096		1096	00003238	1095	05/09/2008		3,019.43	1095	1094
				L-003	-	1092		73657967	1091	16/09/2008	Banco Interbank	3,407.95	1091	1090
				L-003-Renov	-			Préstamo Yourself						
								Préstamo Yourself						
	06/10/2008	2,505.25	2,505.25	001	-	879		Préstamo Yourself						
				002	466	872	467	00003521	-	28/11/2008		4,528.00	869	866
				002-Renov	468			00003710	863	29/12/2008	Banco Continental	4,566.94	470	861
	15/10/2008	9,056.70	9,056.70	L01	477	859	477	00003578	856	09/12/2008	Banco Scotiabank	1,581.88	856	851
				L01-Renov	475	855	475	73658000	849	07/01/2009		1,470.24	849	846
			24/06/2009	2,144.68				00003848	985	14/01/2009		1,739.16	985	984
				12/01/2009	459.64			00003928	977	21/01/2009		404.48	977	976
				24/06/2009	9,996.00			00004991	974	24/06/2009		9,996.00	974	970
				24/06/2009	10,829.00			00004990	-	24/06/2009				965
	01/06/2009	15,800.07	15,800.07	1418	447	958		00005143	-	06/08/2009			953	952 446
				1418-Renov	445			00005300	949	28/08/2009		4,680.05	949	948
	06/06/2009	19,300.05	19,300.05	1421	443	958		00005201	946	12/08/2009		11,700.05	946	944 443
				1418-1421	441	958		00005202	945	13/08/2009		5,850.00	945	944 441



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

			1418- 1421- Renov	439			76405252	942	18/09/2009		5,850.00	942	941	
	11/06/2009	22,450.06	1424	461	939		00005301	932	28/08/2009		12,972.21	932	931	932
			1428	458	939		00005336	929	04/09/2009		13,000.00	929	928	458
	15/06/2009	20,379.15	1431	456	939		76405241	926	18/09/2009		13,000.00	926	925	
	20/06/2009	22,143.00	006-	454	939		76405266	923	25/09/2009		13,000.00	923	922	454
			14	452	939		76405274	920	30/09/2009		13,000.00	945	919	452
	02/06/2009	16,380.00												
	11/06/2009	13,619.97					00004942	915	16/06/2009		30,000.00	915	908	
	13/06/2009	1,992.06					00004943	721	19/06/2009		1,000.00	721	720	
	13/06/2009	2,272.90	0124	506	727	717	00005269	718	15/08/2009	Banco Scotiabank	3,364.76	718	716	
	26/06/2009	1,992.06	129	509	714	710	00005315	711	28/08/2009		1,992.06	711	709	
	11/09/2009	26,468.25					00000392	3347	28/05/2010		26,468.25	3347	3345	
	09/09/2009	23,351.37					00005757	3342	15/12/2009		23,351.37	3342	3338	3342
	09/09/2009	12,918.63					00005758	3340	15/12/2009		12,918.63	3340	3338	3340
	07/09/2009	25,490.84					00005645	3336	20/11/2009		25,490.84	3336	3332	3336
	04/09/2009	22,106.28					00005644	3334	20/11/2009		22,106.28	3334	3332	3334
	04/09/2009	22,674.05					00005591	3330	13/11/2009		22,674.05	3330	3328	3330
			001	3131		3129	00005670	3319	26/11/2009	Banco Scotiabank	2,928.97	3319	3317	
			001- Renov	-		3315	00005832	3315	23/12/2009		1,427.40		3314	
	15/09/2009	10,829.00	001-D	3128		3127	00006045	3312	25/01/2010		1,407.05	3312	3311	
			002	3125		3124	00005699	3310	04/12/2009		1,847.51	3310	3309	
			002- B0	3122			Préstamo Yousef						3036	
			002- B1	3120		3118	00006115	3305	03/02/2010	Banco Scotiabank	1,953.60		3304	
	30/09/2009	9,846.06					00007022	3293	11/06/2010		9,846.06	3293		
	29/09/2009	9,929.36					00007021	3290	11/06/2010		9,929.36	3290		
	28/09/2009	9,896.04					00007020	3287	11/06/2010		9,896.04	3287		
	25/09/2009	9,879.38					00007019	3284	11/06/2010		9,879.38	3284		
	24/09/2009	9,912.70					00007018	3296	11/06/2010		9,912.70	3296		
	23/09/2009	9,871.05					00007017	3299	11/06/2010		9,871.05	3299		
	22/09/2009	9,829.40					00007016	3303	11/06/2010		9,829.40	3303		
	25/09/2009	11,000.00					00005332	3278	28/08/2009		11,000.00	3278	3274	3143
	07/09/2009	10,000.00					00005196	3272	11/08/2009		10,500.00	3272	3268	3145
	01/09/2009	4,000.44					00005141	3266	05/08/2009		4,000.00	3266	3262	3144
	05/10/2009	1,615.78	001	3141	3259	3139	00005847	3255	29/12/2009	Banco Scotiabank	1,671.47	3255	3253	
			150- 2009	3136	3249	3133	00005705	3250	04/12/2009		1,000.00	3250	3244	
	27/11/2009	2,110.82					86049882	3242	11/02/2010	Banco Scotiabank	1,120.16	3242	3239	

Donde:

LC: Letra de Cambio emitida por la recurrente a favor de proveedor

CC (*): Comprobante contable sobre canje de factura por letra

CR/CCL: Constancia de Renovación/ Constancia de Cancelación de Letra

CH: Cheque

CC (**): Comprobante contable sobre factura y/o letra y cheque

EC: Estado de Cuenta

DE/DC: Depósito en efectivo y/o depósito de cheque

Que respecto a los comprobantes contables sobre el canje de facturas por letra y sobre facturas y/o letra y cheque, presentadas respecto de algunas de las facturas observadas, y el documento denominado "liquidación de efectivo entregado por Yousef", cabe anotar que estos solo constituyen detalles elaborados



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

por la propia recurrente sobre los supuestos pagos realizados a los anotados proveedores, pero no constituyen un medio de pago de acuerdo a lo dispuesto por el Reglamento del Impuesto General a las Ventas que permita conservar el crédito fiscal.

Que asimismo, en cuanto a las letras de cambio emitidas por la recurrente a favor de los proveedores y corresponde precisar que dichos documentos no se encuentran reconocidos en el citado reglamento, como medios de pago que permitan mantener el derecho al crédito fiscal observado¹¹. A su vez, las constancias de renovación y/ cancelación de letra, presentadas respecto de algunas de las facturas observadas, tampoco corresponden a algún medio de pago establecido por la referida norma¹².

Que en relación con los vouchers de depósito en efectivo y depósito de cheques respecto a algunas de las citadas facturas, debe indicarse que la utilización de dichos medios de pago no ha sido prevista por el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas a fin de mantener el crédito fiscal¹³.

Que respecto a las Facturas N° y cabe indicar que la recurrente presentó los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los Cheques N° 000000263 y 000000287, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que aquella no presentó los citados cheques, advirtiéndose además de dichos estados que los cheques habrían sido girados fuera del plazo de cuatro meses de emitidas las anotadas facturas, e incluso por un monto menor al de la Factura N°

Que sobre la Factura N° cabe señalar que la recurrente solo presentó el estado de cuenta en el que se aprecia el pago con el Cheque N° 00004990, documento que no cumple con los requisitos establecidos en el numeral 2.3.1 del artículo 6 del anotado reglamento, toda vez que aquella no presentó el anotado cheque.

Que en relación con la Factura N° corresponde manifestar que la recurrente presentó los Cheques N° 00003050, 00003238 y 7365796714 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los anotados cheques, apreciándose de los citados documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del referido reglamento, en atención a que la citada factura no fue cancelada con un solo cheque, advirtiéndose además que fueron girados a nombre de terceros.

Que respecto a la Factura N° cabe anotar que la recurrente no acreditó la cancelación de tal factura observada con algunos de los medios de pago a que se refiere el numeral 2.3.1 del artículo 6 del aludido reglamento, a efecto de mantener el crédito fiscal de acuerdo con lo previsto por el inciso b) del artículo 44 de dicha ley.

Que en lo referido a la Factura N° cabe anotar que la recurrente presentó el Cheque N° 0000371015 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con el citado cheque y el Cheque N° 00003521, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del aludido reglamento, toda vez que aquella no presentó el Cheque N° 00003521, advirtiéndose además que la citada factura no habría sido cancelada con un solo cheque e incluso que el cheque presentado fue girado a nombre de un tercero.

Que en relación con la Factura N° corresponde manifestar que la recurrente presentó los Cheques N° 00003578 y 7365800016 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los aludidos cheques, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del citado reglamento, toda vez que la anotada factura no fue cancelada con un solo cheque, advirtiéndose además que tales cheques fueron girados a nombre de un tercero.

¹¹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 01239-10-2020.

¹² En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10230-2-2017.

¹³ Conforme a lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03977-3-2017 y 06347-5-2020.

¹⁴ Cuentan con la cláusula "no negociable".

¹⁵ Cuenta con la cláusula "no negociable".

¹⁶ Cuentan con la cláusula "no negociable".



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que respecto a las Facturas N° _____ y _____ cabe indicar que si bien la recurrente presentó los Cheques N° 00003848, 00003928 y 0000499117 que fueron emitidas a favor del emisor de tales facturas y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los citados cheques, en autos no se advierte que la recurrente hubiera acreditado que el cheque corresponda a una cuenta corriente a su nombre que estuviera registrada en su contabilidad, siendo que no se cumple con lo señalado en el numeral 2.3.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en cuanto a las Facturas N° _____ y _____ debe señalarse que la recurrente presentó los Cheques N° 00005300, 0000520118, 0000520219 y 76405252 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los citados cheques y el Cheque N° 00005143, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del aludido reglamento, toda vez que aquella no presentó el Cheque N° 00005143, advirtiéndose además que las citadas facturas no fueron canceladas con un solo cheque e incluso los Cheques N° 00005300 y 76405252 no cuentan con la cláusula "no negociable" y fueron girados a nombre de un tercero.

Que en relación con las Facturas N° _____ y _____ corresponde anotar que la recurrente presentó los Cheques N° 00005301, 00005336, 76405241, 76405266 y 7640527420 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los citados cheques, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del aludido reglamento, toda vez que las citadas facturas no fueron canceladas con un solo cheque e incluso los citados cheques, excepto el ultimo, no cuentan con la cláusula "no negociable" y los tres primeros fueron girados a nombre de un tercero.

Que sobre las Facturas N° _____ y _____ cabe indicar que la recurrente presentó el Cheque N° 00004942 y el estado de cuenta en el que se aprecia el pago con el citado cheque, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del citado reglamento, toda vez que dicho cheque, no cuenta con la cláusula "no negociable" y además fue girado a nombre de un tercero.

Que respecto a la Factura N° _____ debe señalarse que la recurrente presentó el Cheque N° 0000494321 y el estado de cuenta en el que se aprecia el pago con el citado cheque, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del anotado reglamento, toda vez que corresponde a un monto parcial al contenido en la anotada factura.

Que cabe anotar que las Facturas N° _____ y _____ fueron pagadas según la recurrente con los Cheques N° 00005269, 00005315 y 00005591, habiendo presentado estos y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con tales cheques, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del señalado reglamento, toda vez que no cuentan con la cláusula "no negociable" y además fueron girados a nombre de terceros.

Que sobre las Facturas N° _____ a _____ corresponde manifestar que si bien la recurrente presentó los Cheques N° 00005644, 00005645, 00005758, 00005757 y 0000039222 que fueron emitidos a favor del emisor de tales facturas y los estados de cuenta en los que se aprecian los pagos con tales cheques, en autos no se advierte que la recurrente hubiera acreditado que los cheques correspondan a una cuenta corriente a su nombre que estuviera registrada en su contabilidad, siendo que no se cumple con lo señalado por el numeral 2.3.2 del artículo 6 del referido reglamento, y además se aprecia que el ultimo cheque fue girado fuera del plazo de cuatro meses de emitida la Factura N° _____.

Que respecto a la Factura N° _____ cabe señalar que la recurrente presentó los Cheques N° 00005670, 00005832, 00006045, 00005699 y 0000611523 y los estados de cuenta en los que se aprecian los pagos con tales cheques, apreciándose de los citados documentos que no cumplen con los requisitos

¹⁷ Cuentan con la cláusula "no negociable".

¹⁸ Cuenta con la cláusula "no negociable".

¹⁹ Cuenta con la cláusula "no negociable".

²⁰ Cuenta con la cláusula "no negociable".

²¹ Cuenta con la cláusula "no negociable".

²² Cuentan con la cláusula "no negociable".

²³ Cuentan con la cláusula "no negociable".



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del aludido reglamento, en atención a que la citada factura no fue cancelada con un solo cheque, advirtiéndose además que fueron girados a nombre de terceros y el tercer y quinto cheque fueron girados fuera del plazo de cuatro meses de emitida tal factura.

Que en relación con las Facturas Nº _____ y _____, cabe indicar que la recurrente presentó los Cheques Nº 00007016 a 0000702224 y los estados de cuenta en los que se aprecian los pagos con tales cheques, apreciándose de los citados documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del referido reglamento, toda vez que tales cheques fueron girados fuera del plazo de cuatro meses de emitidas las anotadas facturas, advirtiéndose además que fueron girados a nombre de un tercero.

Que sobre las Facturas Nº _____ y _____, cabe indicar que la recurrente presentó los Cheques Nº 00005332, 00005196 y 00005141 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los citados cheques, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del citado reglamento, toda vez que dichos cheques, no cuentan con la cláusula "no negociable" y además fueron girados a nombre de un tercero.

Que en cuanto a la Factura Nº _____ debe señalarse que la recurrente presentó el Cheque Nº 0000584725 y el estado de cuenta en el que se aprecia el pago con el citado cheque, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que fue girado a nombre de un tercero.

Que sobre la Factura Nº _____ cabe indicar que la recurrente presentó los Cheques Nº 00005705 y 8604988226 y los estados de cuenta en los que se aprecia los pagos con los citados cheques, apreciándose de los citados documentos que no cumplen con los requisitos establecidos con los numerales 2.3.1 y 2.3.2 del artículo 6 del anotado reglamento, en atención a que la citada factura no fue cancelada con un solo cheque, advirtiéndose además que el segundo cheque fue girado a nombre de un tercero.

Que teniendo en consideración lo expuesto, no se ha cumplido con la utilización de los medios de pago señalados en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las ventas para mantener el derecho al crédito fiscal, y al encontrarse el reparo bajo análisis arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que durante el procedimiento de fiscalización presentó todos los documentos, información y explicación requerida, que sustentan las operaciones observadas, cabe señalar que la Administración evaluó toda la documentación presentada por la recurrente, la que ha sido materia de análisis en esta instancia, concluyendo que ella no acreditó la realidad de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados al no haberse acreditado que los emisores de las facturas observadas fueron los que en efecto realizaron las operaciones comerciales con la recurrente, siendo que en virtud de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se cuestiona que las operaciones de compra observadas hubiesen sido realizadas con aquéllos que figuran como emisores en los comprobantes de pago observados, es decir, la identidad de los emisores, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración hubiera efectuado una simple operación de insumo-producto, es decir, identificando la relación entre los factores de producción utilizados y los productos que se han obtenido de ellos, hubiera demostrado que las operaciones observadas son reales, cabe anotar que la materia del reparo no tuvo como sustento la relación de los insumos respecto de los bienes producidos, sino el cuestionamiento de que las operaciones señaladas en los comprobantes observados se hayan verdaderamente efectuado con dichos proveedores, pues la recurrente en el proceso de fiscalización no presentó documentación fehaciente que desvirtúe dicho cuestionamiento y que demuestre que realmente se efectuaron; teniendo en cuenta además, que en los cruces de información los supuestos proveedores tampoco sustentaron la realidad de las operaciones, por lo que tal argumento carece de sustento.

²⁴ Cuentan con la cláusula "no negociable".

²⁵ Cuenta con la cláusula "no negociable".

²⁶ Cuentan con la cláusula "no negociable".



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que por la rapidez de las tareas requeridas en el sector textil, las tareas administrativas pierdan prioridad en su realización, lo que puede generar retrasos en el cumplimiento de determinadas obligaciones formales que sustentan sus operaciones comerciales, pero de ninguna manera que estas sean no reales, cabe señalar que la recurrente debía mantener al menos un mínimo indispensable de elementos de prueba para acreditar la realidad de las operaciones reparadas, siendo que a tal efecto la Administración le efectuó requerimientos de documentación e información en los que mencionaba expresamente documentos que son usualmente utilizados en transacciones comerciales, dejando abierta la posibilidad que se presentara la documentación que la propia recurrente considerara pertinente para acreditar la realidad de las transacciones observadas, por lo que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente al respecto.

Que cabe precisar que el reparo no se ha sustentado únicamente en el incumplimiento o inconsistencias de sus proveedores, sino en el análisis conjunto de las pruebas aportadas en el procedimiento de fiscalización, lo que incluye el hecho que la recurrente no ha acreditado con documentación suficiente que las operaciones contenidas en las facturas materia de repara hubiesen sido realizadas por los proveedores observados, a los cuales adicionalmente la Administración les efectuó cruce de información, por lo que no resulta amparables lo alegado sobre el particular por la recurrente.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha valorado en conjunto la documentación e información proporcionada, cabe indicar que conforme se advierte de los considerandos previos y se verifica en autos en el procedimiento de fiscalización la Administración dejó constancia y valoró todos los medios probatorios aportados por la recurrente, sin embargo, luego de su evaluación concluyó que la recurrente no aportó documentación suficiente para acreditar la realidad de las operaciones observadas, por lo que carece de sustento dicho argumento.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que las facturas cumplen con el requisito señalado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y que la emisión de comprobantes de pago sin el cumplimiento de los requisitos formales establecidos, implica una sanción para el emisor, no para el receptor citando a tal efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009, debe indicarse que el desconocimiento del crédito fiscal no obedece al incumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso a) del artículo 18 de la anotada ley o requisitos formales según lo dispuesto por el artículo 19 de la citada ley, sino fundamentalmente a que la recurrente, a quien le corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones que se consignan en dichos comprobantes de pago, por lo que carece de sustento lo manifestado por la recurrente sobre la aplicación de dichos dispositivos legales y la anotada resolución.

Que en relación a lo expresado por la recurrente en el sentido que sus operaciones cumplen con el principio de causalidad, es del caso indicar que los reparos al crédito fiscal efectuados por la Administración, se sustentan en que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones de acuerdo con lo regulado por el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tal como se señaló en el Anexo N° 03 a las resoluciones de determinación materia de análisis, por lo que lo alegado al respecto carece de pertinencia.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que canceló los comprobantes de pago de acuerdo a la norma de bancarización y que esta no ha establecido ninguna exigencia en el sentido que la titularidad de la cuenta abierta en una entidad del sistema financiero utilizada para realizar el pago, deba pertenecer necesariamente al proveedor, citando a tal efecto el Informe N° que señala como un supuesto que con una instrucción del proveedor, se cumple con la exigencia legal de utilizar medios de pago de la ley de bancarización, debe precisarse que -en el presente caso- se exige el uso de medios de pago específicos como son la transferencia de fondos, el cheque con la cláusula "no negociable" o la orden de pago, en el marco de la verificación de los requisitos para convalidar el crédito fiscal bajo el supuesto de operaciones no reales previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en concordancia con los numerales 2.3. y 15.4 del artículo 6 del reglamento de dicha ley. Siendo del caso precisar que el numeral 2.3.2 del artículo 6 del referido reglamento, establece expresamente entre otros, que los cheques deben ser emitidos a nombre del emisor del comprobante de pago, y que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder, por lo que no resulta amparable lo alegado sobre el particular por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que respecto al Informe N° ²⁷ invocado por la recurrente, emitido por la SUNAT, se debe precisar que lo señalado en ellos no obliga ni son vinculantes para los pronunciamientos que emita el Tribunal Fiscal, siendo importante precisar que están referidos a supuestos distintos al caso de autos.

Que cabe agregar que la recurrente no ha acreditado que hubiera presentado alguna solicitud de copia de cheques a los bancos, así como tampoco ha acreditado que las cuentas de los cheques se encuentren registradas contablemente, por lo que no resulta amparable lo alegado al respecto.

Intereses de los préstamos obtenidos no considerados como gastos

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el préstamo recibido por US\$ 200 000,00 le ha permitido renovar o refinanciar deudas adquiridas anteriormente para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, que en efecto, de los estados de cuenta presentados se aprecia que del referido préstamo, la suma de US\$ 105 000,00 se abonó en la cuenta del Banco Interbank donde tenía una deuda previa, y que también se observa la cancelación de dichas obligaciones, y que aún cuando tal documento demostraba el destino del préstamo, presentó el escrito de 5 de octubre de 2010 signado con Expediente N° ²⁷ adjuntando información adicional, la misma que debió ser valorada. Agrega que la realización de estas operaciones ha influido directamente en los resultados de su empresa, por lo que, cumple con el principio de causalidad, al ser un gasto necesario e indispensable, proporcional y razonable y, en consecuencia, el presente reparo carece de sustento.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009, por los intereses de préstamos no considerados como gastos.

Análisis

Que del Anexo N° 03 a las Resoluciones de Determinación N° ²⁷ y (foja 4365), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009, los intereses de préstamos no considerados como gastos, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que debe tenerse en cuenta el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes glosado.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el 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, en tanto, la deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley.

Que el inciso a) del artículo 37 antes mencionado, considera deducibles a los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hubieran sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Que según ha señalado este Tribunal mediante las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

²⁷ Referido a la utilización de medios de pago a que se refiere la Ley N.º 28194.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. Asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de igual modo, conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que el citado criterio fue complementado mediante la Resolución N° 01317-1-2005, en la que se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que era necesaria la presentación de información que acreditaría su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demostraría el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que conforme se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 261-1-2007, de las resoluciones antes anotadas se puede extraer los siguientes criterios: (i) Que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad (ii) Que los gastos financieros deben sustentarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Que si los préstamos han fluido a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a los mismos.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 17 de agosto de 2010 (fojas 2597 a 2599), respecto a los períodos setiembre de 2008 a agosto de 2009, la Administración, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a

37 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó a la recurrente que a fin que pudiera ejercer su derecho al crédito fiscal por los gastos de intereses de préstamos recibidos, según lo detallado en las facturas²⁸ consignadas en el Anexo N° 02 al citado requerimiento (foja 2594), sustentara legal y documentariamente tales préstamos mediante los contratos de fecha cierta, contabilización de los préstamos, los documentos de recepción del préstamo, estados de cuenta donde se aprecie el ingreso del documento de recepción del préstamo; así como sustentara el destino de los préstamos para la adquisición de bienes y servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, mediante los documentos correspondientes tales como, comprobantes de pago, medio de pago empleado para su cancelación, estados de cuenta donde se aprecie el cargo de tal medio, contabilización de adquisición de bienes y/o servicios y de los pagos realizados que se aprecien en los Libros Caja y Bancos, Diario, Mayor, Inventarios y Balances y Registro de Activo Fijo; y adicionalmente, debía proporcionar los folios del Libro Caja y Bancos del mes de recibido los préstamos, los estados de cuenta del mes de otorgamiento del préstamo; de lo contrario, se procedería a reparar el crédito fiscal de setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009, entre otro período.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 21 de setiembre de 2010 (fojas 2589 a 2591), la Administración dejó constancia que la recurrente mediante escrito de 24 de agosto de 2010 signado con Expediente N° (foja 1297), proporcionó el Contrato de mutuo y Fianza Solidaria de 1 de febrero de 2008, en virtud del cual la empresa

otorgó en préstamo el importe de US\$ 200,000.00 a favor de la recurrente, el cual sería devuelto con los intereses respectivos, en el plazo de un año, es decir, el 31 de enero de 2009; el Cheque N° 3226 del Banco Continental; la Letra S/N de 1 de febrero de 2008 con vencimiento de 31 de enero de 2009 por US\$ 248,552.00, aceptada por la recurrente; el estado de cuenta de dicho banco, con el abono de tal cheque

²⁸ En las Facturas N° y emitidas el 20 de setiembre y 20, 30 y 31 de octubre de 2008 y 10 de junio de 2009, respectivamente, por a la recurrente por concepto de "intereses por préstamo otorgado según contrato mutuo" y por concepto de "intereses contrato mutuo"-respecto a la última factura.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

por el importe de US\$ 200,000.00, y otros estados de cuenta; y la contabilización del préstamo en los Libros Diario, Bancos y Mayor. Asimismo, indicó que del análisis de dicha documentación, la recurrente solo sustentó el préstamo recibido de la empresa hasta el 31 de enero de 2009, mas no el destino del mismo, pues no sustentó documentaria ni legalmente el destino de este, ya sea para la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente. Agregó que la recurrente tiene gastos por intereses por préstamo de mutuo en junio de 2009, entre otro período, sin embargo, no sustentó documentariamente ni legalmente el préstamo recibido por tal período, ni su destino. Por lo expuesto, concluyó que la recurrente no cumplió con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, no considera como gastos los intereses de préstamos y, por ende, no tiene derecho al ejercer el crédito fiscal, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que con posterioridad, mediante escrito de 5 de octubre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 660 a 663), la recurrente manifestó que el préstamo de US\$ 200 000,00 le ha permitido renovar o refinanciar deudas adquiridas anteriormente para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, que en efecto, de los estados de cuenta presentados se aprecia que del referido préstamo, la suma de US\$ 105 000,00 se abonó en la cuenta del Banco Interbank donde tenía una deuda previa, y también se observa la cancelación de dichas obligaciones, y que aun cuando tal documento sustenta el destino del préstamo, adjunta información adicional que debe ser analizada a la ya presentada. Agregó que la realización de estas operaciones ha influido directamente en los resultados de su empresa, por lo que, cumple con el principio de causalidad, al ser un gasto necesario e indispensable, proporcional y razonable.

Que mediante el Requerimiento N° y sus Anexos N° 01 y 02 (punto 3) de 3 de noviembre de 2010 (fojas 2541 a 2544), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a la observación formulada en el Resultado del Requerimiento N° adjuntando la documentación sustentatoria, para el 11 de noviembre de 2010.

Que en respuesta, a través del escrito de 11 de noviembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 556 a 570), la recurrente reiteró los argumentos expuestos en el escrito de 5 de octubre de 2010. Precisó que con este último escrito adjuntó información adicional que debe ser valorada.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 2 de diciembre de 2010 (fojas 2528 a 2530), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el mencionado escrito, e indicó que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente lo manifestado respecto a que el préstamo de US\$ 200 000,00 le ha permitido renovar o refinanciar deudas adquiridas anteriormente para adquirir bienes o servicios; que el abono de US\$ 105 000,00 y los cargos efectuados en el Estado de Cuenta N° del Banco Interbank, no sustentan por sí solos que se haya cancelado una deuda previa; que los Cheques N° 34 a 36, 45, 49 a 54 y 56 a 58 del Banco Continental a favor de diversos beneficiarios, presentados en forma adicional y parcial, no cuentan con los comprobantes de pago ni los folios de los registros contables en donde se aprecie su anotación; que los estados de cuenta y los referidos cheques, presentados en forma parcial, no sustentan por sí solos las adquisiciones de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, pues carecen de los comprobantes de pago y su anotación en los folios de los registros contables.

Que de otro lado, precisó que la recurrente no sustentó con la documentación correspondiente (comprobantes de pago, cheques, estados de cuenta, su anotación en los folios de los registros contables, entre otros) las adquisiciones de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora y que hayan influido directamente en sus resultados que demuestren el principio de causalidad, por lo que, los intereses por préstamos no se encuentran arreglados a lo previsto por el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; que la recurrente no sustentó documentariamente que el préstamo haya sido destinado para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, por lo que tales intereses no son deducibles a efecto de determinar renta de tercera categoría y, en consecuencia, al no ser considerado como gastos los intereses por el préstamo obtenido, la recurrente no tiene derecho al crédito fiscal, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Ventas. Por lo expuesto, manifestó que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada, por lo que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° y, en tal sentido, procedía reparar el crédito fiscal de setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009.

Que en el caso de autos se aprecia que para sustentar documentariamente la causalidad de los gastos por concepto de los intereses observados, la recurrente adjuntó el Contrato de mutuo y Fianza Solidaria de 1 de febrero de 2008 (fojas 1257 a 1259), en virtud del cual la empresa le otorgó en préstamo el importe de US\$ 200,000.00, el cual sería devuelto con los intereses respectivos, en el plazo de un año, es decir, el 31 de enero de 2009; el Cheque N° 3226 del Banco Continental de 31 de enero de 2008 (foja 1256) por el citado importe, emitido por dicha empresa a favor de la recurrente; la Letra S/N de 1 de febrero de 2008 (foja 1254) con vencimiento de 31 de enero de 2009 por US\$ 248,552.00, aceptada por la recurrente; el estado de cuenta de dicho banco, con el abono de tal cheque por el importe de US\$ 200,000.00 de 1 de febrero de 2008 (fojas 1253 y 1254). Sin embargo, estos documentos solo acreditarían que la recurrente obtuvo un préstamo, el cual generaría intereses, pero no que el préstamo obtenido haya sido utilizado para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener la fuente productora, esto es, su destino.

Que en el mismo sentido, el estado de cuenta del Banco Interbank (foja 652) en el que se aprecia un cargo por 105,000.00 y los estados de cuenta del Banco Interamericano de Finanzas, Scotiabank y Interbank, donde se aprecian diversos cargos (fojas 1244 a 1251), tampoco sustentan la causalidad del préstamo ni su vinculación con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente, pues estos no resultan suficientes para acreditar que el referido préstamo haya servido para renovar o refinanciar deudas adquiridas anteriormente, a través del anotado cargo, ni que haya cancelado las obligaciones con los otros cargos efectuados, siendo además que estos tampoco acreditan que la recurrente haya tenido una deuda previa y que esta a su vez hubiera sido contraída para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, no habiendo presentado documentación sustentatoria al respecto.

Que asimismo, respecto a los Cheques N° 34 a 36, 45 y 49 a 58 (fojas 635 a 643, 645, 648, 649 y 651) emitidos el 8, 15, 27 y 29 de febrero de 2008, por la recurrente a favor de distintos beneficiarios, por los importes de US\$ 446,25, US\$ 500,00, US\$ 479,19, US\$ 511,50, US\$ 8

US\$ 2 730,16, US\$ 776,48, US\$ 5 142,75, US\$ 1 958,26, US\$ 2 018,27 y US\$ 1 715,10, respectivamente, y los estados de cuenta con algunos de los cobros de dichos cheques (foja 653), cabe indicar que tal documentación únicamente evidenciaría que la recurrente realizó pagos a tales beneficiarios, mas no que estos hayan estado vinculados al pago de adquisiciones de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, pues no presentó documentación adicional que acredite ello.

Que en tal sentido, no se acredita que el gasto por concepto de intereses por el préstamo obtenido de la empresa se haya originado por un financiamiento destinado a la adquisición de bienes y/o servicios de la recurrente, por lo que carece de sustento lo argumentado por aquella en sentido contrario.

Que en consecuencia, la recurrente no ha cumplido con su obligación de acreditar, bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y con la documentación sustentatoria, la vinculación del préstamo con la obtención de rentas gravadas y/ o mantenimiento de la fuente, por lo que los intereses por el referido préstamo no son deducibles a efecto de determinar renta de tercera categoría y, en consecuencia, al no ser considerado como gastos los intereses por el préstamo obtenido, la recurrente no tiene derecho al crédito fiscal, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y, por tanto, el reparo al crédito fiscal de setiembre y octubre de 2008, y junio de 2009, se encuentra arreglado a ley.

Que conforme se advierte de los considerandos previos y se verifica en autos en el procedimiento de fiscalización la Administración dejó constancia y valoró todos los medios probatorios aportados por la recurrente con el escrito de 5 de octubre de 2010, sin embargo, luego de su evaluación concluyó que el gasto por concepto de los intereses del préstamo otorgado no era deducible pues la recurrente no sustentó documentariamente que el préstamo haya sido destinado para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, por lo que lo



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

alegado por aquella en el sentido que no se habrían valorado todas las pruebas que presentó, carece de sustento.

No sustentar las operaciones de ventas no afectas y/o exoneradas

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración señaló que no se presentó ningún descargo ni documentación, no obstante, sí presentó los descargos y manifestó que las operaciones comerciales se trataban de exportaciones, lo cual se puede observar de las facturas de ventas y el Registro de Ventas que exhibió ante aquella, por lo que sí ha presentado documentación que demuestra las operaciones declaradas como no afectas. Agrega que en su mayoría las exportaciones han sido muestras textiles, por lo que la Administración cuenta con el detalle de la información de las exportaciones, conforme con lo previsto por el artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General sobre la documentación prohibida de solicitar, no obstante ello, presentó el escrito de 5 de octubre de 2010 adjuntando documentación que sustenta las exportaciones realizadas. Anota que el artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas no define expresamente lo que es una exportación, que en economía, esta puede ser cualquier producto enviado fuera de la frontera de un estado, por lo que el tratamiento legal es el de una exportación sin valor comercial por tratarse de muestras cuyo valor FOB no excede de US\$ 2 000,00, precisa que estas mercancías están comprendidas en el Procedimiento de Régimen Simplificado de Exportación, previsto en la Ley General de Aduanas y su reglamento.

Que cita las conclusiones del Informe Nº _____ que señala que, para efectos del IGV, la omisión de la regularización del procedimiento de exportación no conlleva la calificación de la operación como una venta interna. Así, en tanto se haya producido la salida de los productos para ser usados o consumidos en el exterior, la operación calificará como una exportación inafecta del IGV.

Que alega que tratar de simular exportaciones o hacer pasar como tales ventas gravadas internas, no es racional, toda vez que el crédito fiscal obtenido por sus compras internas podría cubrir el impuesto de las operaciones de venta, si realmente fueran ventas internas, por lo que no puede obtenerse ningún beneficio económico tangible con una supuesta simulación. Por lo expuesto, indica que el reparo carece de sustento, más aún si no cuenta con un análisis adecuado, y que no se ha merituado ni evaluado lo señalado en el escrito mencionado. Agrega que resulta incomprendible que sea necesario presentar documentos que sustenten operaciones cuya comprobación la realiza la misma Administración en cada operación de exportación.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, por no sustentar las ventas exoneradas y/o inafectas con la documentación correspondiente.

Análisis

Que del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y (foja 4366), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, por no sustentar las ventas exoneradas y/o inafectas con la documentación correspondiente.

Que según el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dicho tributo grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el numeral 1 de los incisos a) del artículo 3 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, establece que para efectos de la aplicación del impuesto se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se considera venta todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, y el inciso a) del numeral 1 del



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

artículo 3 del mismo reglamento prescribe que se entiende por fecha de entrega de un bien, a la fecha en que este queda a disposición del adquirente.

Que según el artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, conforme con el texto vigente para los períodos acotados, la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas, precisándose que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V.

Que cabe indicar que el artículo 33 de la mencionada ley, si bien dispone que no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas, entre otros, la exportación de bienes, esta no fue definida por la anotada ley, por lo que conforme al criterio establecido en la Resolución N° 11357-8-2015 corresponde recurrir a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 06451-A-2005, según la cual, existe exportación de mercancías cuando éstas, siendo de libre circulación dentro del territorio aduanero, salen de dicho territorio para su uso o consumo en el exterior, y que tal "uso o consumo en el exterior" únicamente es el "propósito o fin" con el que el exportador solicita la salida de las mercancías, y como tal debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación peruana.

Que en las Resoluciones N° 0623-1-2000, 0251-5-2001 y 03204-2-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, la cual corresponde a la fecha de control de embarque anotada en las casillas 10 ó 12, según corresponda, de la orden de embarque.

Que conforme con las normas glosadas y con los criterios de este Tribunal antes citados, en el caso de bienes muebles, solo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, mas no así su exportación.

Que por su parte, el artículo 60 de la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 105329, señala que la exportación definitiva es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2596 y 2597), respecto a los períodos setiembre de 2008 a agosto de 2009, la Administración, al amparo de los artículos 1, 3 y 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, verificó que la recurrente tiene anotado en el Registro de Ventas, entre otras, las Facturas N°

y respecto a ventas no afectas y/o exoneradas de dicho impuesto, detalladas en el Anexo N° 3 al citado requerimiento (foja 2593), por lo que, le solicitó que sustentara con la documentación y la base legal correspondiente, la exoneración y/o no afectación de tal impuesto de los citados comprobantes; de lo contrario, procedería a gravar la base imponible de ventas con el aludido impuesto, respecto de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, entre otros períodos.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 2588 y 2589), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ningún escrito ni documentación como descargo a dicha observación, por lo que, aquella no sustentó documentaria ni legalmente las ventas consideradas como no afectas y/o exoneradas del Impuesto General a las Ventas y, por tanto, procedería a gravar la base imponible de ventas con el aludido impuesto, respecto de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, entre otros períodos.

Que con posterioridad, mediante escrito de 5 de octubre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 660 a 663), la recurrente manifestó que exhibió ante la Administración tanto las facturas de ventas como el Registro de Ventas, apreciándose que las operaciones observadas se tratan de operaciones de venta al exterior (exportaciones), por lo que, sí ha presentado documentación que demuestra las operaciones declaradas como no exoneradas del Impuesto General a las Ventas. Adjuntó las facturas observadas y unas facturas emitidas por por concepto de mensajería internacional y sobre costo transporte y los cheques girados a favor de nombre de este último.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que mediante el Requerimiento N° y sus Anexos N° 01 y 02 (punto 4) de 3 de noviembre de 2010 (fojas 2541 a 2544), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a la anotada observación formulada en el Resultado de Requerimiento N° adjuntando la documentación sustentatoria, para el 11 de noviembre de 2010.

Que en respuesta, a través del escrito de 11 de noviembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 556 a 570), la recurrente reitera los argumentos expuestos en el escrito de 5 de octubre de 2010. Precisó que con el escrito de 5 de octubre de 2010 adjuntó documentación que sustenta las exportaciones realizadas.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 2 de diciembre de 2010 (fojas 2526 y 2527), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el mencionado escrito, e indicó que las facturas y su anotación en el Registro de Ventas, no constituyen por sí solas la exportación de bienes, toda vez que se debe contar con la declaración de aduana correspondiente que permita demostrar que los bienes han sido exportados, según los artículos 60 y 134 de la Ley General de Aduanas. Agregó sobre lo manifestado respecto a que la Administración cuenta con el detalle de la información de las exportaciones, que la recurrente no ha acreditado que la Administración cuenta con las Declaraciones Únicas de Aduanas por exportación de las facturas observadas, en atención a que no exhibió ni proporcionó copia del cargo en el cual se constate que la Administración ha recepcionado dichas declaraciones de exportaciones.

Que además, señaló que la recurrente proporcionó copia de las facturas observadas y cheques a nombre de los que no constituyen por sí solas las exportaciones de bienes, pues no cuentan con las anotadas declaraciones. Por lo expuesto, manifestó que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada, por lo que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° y, en tal sentido, procedía reparar el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, entre otros períodos.

Que por las Facturas N° y emitidas por la recurrente a y (fojas 577, 580, 606, 629 a 631 y 634), reparadas por la Administración respecto a los períodos setiembre de 2008, febrero y junio de 2009, que describen entre otros conceptos a prendas textiles, y que según la recurrente se trata de una exportación de bienes.

Que de la revisión del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 4447), se advierte que la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de prendas de vestir y como actividad de comercio exterior la exportación.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones la recurrente presentó las anotadas facturas, así como unas facturas emitidas por por concepto de mensajería internacional y sobrecosto transporte (fojas 576, 579, 605, 627 y 633) y los cheques girados a favor de nombre de este último (fojas 575, 578, 604, 628 y 632).

Que de lo actuado, se aprecia que la recurrente no sustentó con los medios probatorios suficientes que los bienes que señala haber enviado al exterior, hubieran culminado el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación peruana, conforme con las normas antes citadas, pues no presentó la documentación (Declaración Aduanera de Mercancías o Declaración Simplificada de exportación) en la que conste el trámite de exportación definitiva u otra documentación probatoria que acredite la exportación de bienes³⁰, debiendo precisarse adicionalmente que de la documentación presentada por la recurrente como son las facturas emitidas por y los cheques girados a favor de nombre de este último, no acreditan por sí solas la exportación de bienes a que hacen referencia las facturas observadas;

Que asimismo, con relación a lo señalado por la recurrente, en el sentido que las facturas observadas y su anotación en el Registro de Ventas, acreditan que las operaciones comerciales se trataban de exportaciones, es del caso indicar que estas por sí solas tampoco permiten acreditar que la recurrente

³⁰ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07399-3-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

hubiera efectuado la exportación de determinados bienes, siendo que es a la recurrente a quien corresponde acreditar la exportación de bienes.

Que cabe agregar que la recurrente no ha demostrado que obrara en poder de la Administración, la documentación (Declaración Aduanera de Mercancías o Declaración Simplificada de exportación) en la que conste el trámite de exportación definitiva u otra documentación probatoria que acredite la exportación de bienes, por lo que no resulta amparable lo alegado sobre el particular.

Que ahora bien, la Administración procedió a gravar la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, febrero y junio de 2009 por las citadas operaciones, dado que la recurrente no demostró que se tratara de operaciones de exportación de bienes, por lo tanto, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, contrariamente a lo manifestado por la recurrente.

Que si bien la recurrente solicita que se aplique al caso de autos el criterio contenido en el Informe Nº ³¹ corresponde señalar que dicho documento no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, conforme lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario³². Sin perjuicio de lo ello, cabe anotar que el mismo versa sobre un caso distinto al de autos, ya que el presente reparo no se sustenta en operaciones de exportación que no han sido regularizadas por defectos en el procedimiento aduanero, sino en que la recurrente no presentó la documentación (Declaración Aduanera de Mercancías o Declaración Simplificada de exportación) en la que conste el trámite de exportación definitiva u otra documentación probatoria que acredite la exportación de bienes anotadas en su Registro de Ventas.

Que conforme se advierte de los considerandos previos y se verifica en autos en el procedimiento de fiscalización la Administración dejó constancia y valoró todos los medios probatorios aportados por la recurrente con el escrito de 5 de octubre de 2010, sin embargo, luego de su evaluación concluyó que la recurrente no sustentó las ventas exoneradas y/o inafectas con la documentación correspondiente, por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido que no se habrían valorado todas las pruebas que presentó, carece de sustento.

Diferencias entre lo declarado y el PDB Exportadores

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración manifestó que sobre el período noviembre de 2009 se procederá a reparar la diferencia de S/ 37 976,00, en vista que la recurrente duplicó en la declaración jurada del impuesto, las Facturas Nº ³¹ y ³². Al respecto, indica que reitera lo manifestado en el escrito de 4 de octubre de 2010 signado con Expediente N° ³¹ en cuanto a que si bien se podría entender que existe el registro doble de una factura, esta no tiene incidencia alguna en la determinación del Impuesto General a las Ventas del período ni del saldo a favor materia de beneficio, toda vez que si bien en la declaración del período octubre de 2009 se consideraron las indicadas facturas, estas no fueron consideradas en ningún proceso de devolución de devolución ni compensación de saldo a favor, incluso estas se encuentran registradas en el Registro de Ventas en el período noviembre y no en octubre. Agrega que a fin de corregir ello, presentó la declaración rectificatoria por el período octubre, la misma que fue inducida, por lo que, no debe considerarse como una adicional para efecto de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, así como tampoco es aplicable el numeral 1 del artículo 178 del aludido código, pues tal registro no ha tenido ningún efecto posterior y no ha significado un perjuicio para el estado, por lo expuesto, el reparo debe ser dejado sin efecto.

³¹ El mismo fue emitido como consecuencia de la consulta de si las operaciones -de exportación que no han podido ser regularizadas por defectos en el procedimiento aduanero, y que se efectuaron conforme al marco normativa vigente con anterioridad a la Nueva Ley General de Aduanas- se consideran o no como exportaciones para efectos del IGV, siendo que en caso de no ser consideradas como exportaciones ¿se les da el tratamiento de ventas internas? En las conclusiones se señala que para efectos del IGV, la omisión de la regularización del procedimiento de exportación no conlleva la calificación de la operación como una venta interna. Así, en tanto se haya producido la salida de los productos para ser usados o consumidos en el exterior, la operación calificará como una exportación inafecta del IGV.

³² De acuerdo con el artículo 94 del Código Tributario, el pronunciamiento que se emita con motivo de las consultas por escrito que se presentan ante la Administración Tributaria competente, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de esta.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó las exportaciones realizadas, toda vez que la recurrente no sustentó las diferencias entre el PDB Exportadores y la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009.

Análisis

Que del Anexo N° 06 a la Resolución de Determinación N° (foja 4383), se aprecia que la Administración reparó las exportaciones realizadas, por no sustentar las diferencias entre el PDB Exportadores y la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 por la suma de S/ 37 976,00.

Que de conformidad con el artículo 34 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento, y a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la citada ley.

Que el numeral 3 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 151-2003-EF, disponía que el saldo a favor por exportación sería el determinado de acuerdo con el procedimiento establecido en el numeral 6 del artículo 6; que la devolución del saldo a favor por exportación se regularía por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas; y que la referida devolución podía efectuarse mediante cheques no negociables, notas de crédito negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

Que el artículo 3 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, establece que el saldo a favor por exportación se deducirá del impuesto bruto del Impuesto General a las Ventas a cargo del sujeto y de quedar un monto a su favor, este se denominará saldo a favor materia del beneficio. Del Saldo a Favor Materia del Beneficio se deducirá las compensaciones efectuadas. De quedar un monto a favor del exportador, este podrá solicitar su devolución mediante las Notas de Crédito Negociables.

Que el artículo 4 del aludido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2004-EF, indica que la compensación o devolución a que se refiere el artículo 3 tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del Impuesto General a las Ventas incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período. El Saldo a Favor Materia del Beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes. El Saldo a Favor Materia del Beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

Que asimismo, el inciso a) del artículo 5 del anotado reglamento señala que fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, en la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la declaración-pago. Para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

Que la fecha a considerar para determinar el monto de exportaciones del período es la fecha de embarque de la mercancía, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 15482-9-2013 y 01354-2-2012, entre otras.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 3920 a 3922), respecto a los períodos setiembre a noviembre de 2009, la Administración señaló que de los reportes del PDB Exportadores y de las declaraciones juradas, observó las siguientes diferencias por exportaciones realizadas, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente y la base legal tales diferencias, en caso contrario, procedería a efectuar los reparos correspondientes:



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Período	Exportaciones realizadas		Diferencias S/
	Según PDB Exportadores S/	Según declaraciones juradas S/	
2009-10	299 321,00	307 262,00	(7 941,00)
2009-11	576 712,00	614 688,00	(37 976,00)

Que en respuesta, mediante escrito de 24 de agosto de 2010 signado con Expediente N° (foja 3407 a 3409), la recurrente adjuntó un cuadro de análisis por las diferencias detectadas (fojas 3407 y 3408).

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 21 de setiembre de 2010 (foja 3918), la Administración señaló que del mencionado cuadro observó entre otros que en el periodo octubre de 2009 existe una mayor diferencia por tipo de cambio de las Facturas N° y N° por el importe de S/ 152,00 y el no registro en el PDB Exportadores de la DUA 086513 de la Factura N° por el importe de S/ 8 093,00, y que en el periodo noviembre de 2009 la recurrente consideró nuevamente las Facturas N° (DUA) y (DUA) en la declaración jurada por los importes de S/ 29 883,00 y S/ 8 093,00, es decir, por la suma de S/ 37 976,00. Al respecto, indicó que la Factura N° fue considerada en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009, y la Factura N° será considerada en el periodo de embarque (octubre de 2009); por lo que, concluyó que la recurrente sustentó la diferencia por S/ 7 941,00 y, por tanto, tomaría en cuenta lo declarado en el periodo octubre de 2009 por S/ 307 262,00, y en cuanto al periodo noviembre de 2009 procedería a reparar la diferencia de S/ 37 976,00, pues la recurrente duplicó en la declaración jurada del citado periodo las Facturas N° y

Que con posterioridad, mediante escrito de 4 de octubre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 2894 y 2895), la recurrente manifestó que si bien se podría entender que existe el registro doble de una factura, esta no tiene incidencia alguna en la determinación del Impuesto General a las Ventas del periodo ni del saldo a favor materia de beneficio, toda vez que si bien en la declaración del periodo octubre de 2009 se consideraron las indicadas facturas, estas no fueron consideradas en ningún proceso de devolución de devolución ni compensación de saldo a favor, incluso estas se encuentran registradas en el Registro de Ventas en el periodo noviembre y no en octubre. Agrega que a fin de corregir ello, presentó la declaración rectificatoria por el periodo octubre, la misma que fue inducida.

Que luego, mediante el Requerimiento N° sus Anexos N° 01 y 02 de 3 de noviembre de 2010 (fojas 3878 a 3881), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a la anotada observación formulada en el Resultado de Requerimiento N° adjuntando la documentación sustentatoria, para el 11 de noviembre de 2010.

Que en respuesta, a través del escrito de 11 de noviembre de 2010 signado con Expediente N° (fojas 3217 a 3229), la recurrente reiteró los argumentos expuestos en el escrito de 4 de octubre de 2010.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 2 de diciembre de 2010 (fojas 3867 a 3869 y 3876), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en los escritos de 4 de octubre y 11 de noviembre de 2010, e indicó que las Facturas N° y se encuentran anotadas en el periodo octubre de 2009 y no en noviembre de 2009, conforme se verifica en el folio 74 del Registro de Ventas; sin embargo, la fecha de embarque de las exportaciones de los bienes a los que hace referencia las citadas facturas, se llevaron a cabo el 31 de octubre de 2009, siendo estas declaradas como exportaciones embarcadas en el periodo octubre de 2009 y duplicadas en el periodo noviembre de 2009, por lo que, la declaración rectificatoria presentada el 4 de noviembre de 2010 con N° no refleja las exportaciones embarcadas en octubre de 2009. Por lo expuesto, manifestó que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada, por lo que se reafirmaba en lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° y, en tal sentido, procedía reparar la diferencia de S/ 37 976,00.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que la presente observación se sustenta en que la recurrente consideró las Facturas N° (DUA) y (DUA) en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 por los importes de S/ 29 883,00 y S/ 8 093,00, es decir, por la suma total de S/ S/ 37 976,00, pese a que estas ya habían sido consideradas en la declaración jurada de dicho tributo y período octubre de 2009, lo que evidenciaba una doble facturación y originó que existiera una diferencia entre lo consignado en el PDB Exportadores y lo declarado en el período noviembre de 2009, por lo que la Administración procedió a reparar diferencia de S/ 37 976,00.

Que al respecto, cabe anotar que la recurrente acepta la duplicidad de facturación en los anotados períodos, no obstante, refiere que presentó la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009, quitando las mencionadas facturas (fojas

Que conforme con lo expuesto, teniendo en cuenta que la misma recurrente acepta y se aprecia de autos (fojas 3407 y 3408), que en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 consideró nuevamente las Facturas N° y pese a que estas ya habían sido consideradas en el período octubre de 2009, teniendo en cuenta su anotación en el Registro de Ventas de octubre de 2009 (foja 3520) y la fecha de embarque de estas, esto es, el 31 de octubre de 2009 (fojas 3407), no correspondía que estas fueran consideradas en la declaración del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009, por lo que el reparo efectuado por la Administración por la diferencia de S/ 37 976,00, se encuentra arreglado a ley.

Que sin perjuicio que no es materia de controversia la Resolución de Determinación N° (foja 4390), emitida por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009 y que no corresponde emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos de la recurrente vinculados a la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009 por no ser materia de autos, cabe indicar que dicho valor contiene la determinación final del citado impuesto y período, en la cual conforme con lo señalado en los considerandos precedentes, se consideró las Facturas N° y anotadas en el Registro de Ventas y embarcadas en el referido período, siendo que el hecho que la recurrente haya presentado una declaración rectificatoria del período octubre de 2009, quitando las mencionadas facturas, no desvirtúa el presente reparo, pues cabe reiterar que la determinación final el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2009 se encuentra contenida en la Resolución de Determinación N° en la cual se consideró tales facturas.

Que contrariamente a lo alegado por la recurrente, las Facturas N° y fueron anotadas en el Registro de Ventas del período octubre de 2009 y no en noviembre de 2009.

Que el hecho que la recurrente manifieste que la doble facturación no tuvo incidencia alguna pues no fueron consideradas en ningún proceso de devolución de devolución ni compensación de saldo a favor, no desvirtúa el presente reparo.

Que en atención a lo expuesto, los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° y a se encuentran arreglados a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo impugnado.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°

de 31 de octubre de 2011, en el extremo impugnado.



Tribunal Fiscal

Nº 04612-8-2022

Regístrese, 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

Nota: Documento firmado digitalmente.