



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

EXPEDIENTE N° : 13409-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 27 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , con R.U.C. Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº , emitida el 31 de agosto de 2010 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº a Nº y las Resoluciones de Multa Nº giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 por diferimiento de ventas en operaciones en las que se efectuaron pagos parciales y por el tipo de cambio aplicado y, el crédito fiscal de enero a diciembre de 2004, por notas de crédito no anotadas en el Registro de Compras en el periodo correspondiente, entre otros¹, detectando, adicionalmente, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que la Administración no se ha basado en evidencia o prueba documentaria, sino en simples aseveraciones o presunciones sobre la existencia de operaciones de venta, cuando con la documentación aportada se acredita que las ventas en su caso se concretan con el pedido del cliente, lo cual ha vulnerado el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados, entre otros, tienen derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo IV y numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6º de la Ley Nº 27444 y al criterio contenido en las Resoluciones Nº 09688-1-2004, Nº 00563-1-1999, Nº 04042-1-2003, Nº 5473-4-2003 y Nº 03988-8-2013, emitidas por este Tribunal.

Que anota que de conformidad con lo dispuesto por el Código Civil, la compraventa se configura siempre que exista acuerdo entre las partes sobre el bien y el precio, en consecuencia, sólo con el pedido formal del cliente se puede identificar el bien materia de compraventa, por lo tanto, el hecho de que sus clientes realicen depósitos en su cuenta antes de efectuar el pedido, no implica que ya exista un acuerdo de venta.

Que entre las razones por las cuales sus clientes realizan depósitos antes de remitir el pedido formal, se encuentra su necesidad de mantener una cuenta corriente que les permita hacer pedidos a lo largo del tiempo, motivo por el cual, en el caso que existan saldos o remanentes, no les es posible proceder con la facturación, ya que al no existir pedido no se puede identificar el bien objeto de venta en el comprobante de pago respectivo.

¹ Como se aprecia de autos (folio 7250), Administración también efectuó reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por (i) diferencias entre las bases imponibles según declaraciones juradas y registro de ventas, (ii) Ajuste por operaciones facturadas en el mes posterior al de entrega de bienes, (iii) Intereses sobre cuentas por cobrar comerciales y (iv) Diferencias no sustentadas en el registro de ventas y las cuentas de ingresos según Libro Mayor; y al crédito fiscal por (i) Diferencias entre el crédito fiscal según declaraciones de pago y registro de compras, (ii) Por utilizar crédito fiscal de operaciones cuyas detacciones se ha utilizado en mes anterior al de haber efectuado la detacción respectiva, (iii) Deducir crédito fiscal de operaciones sujetas a detacciones sin haber realizado el respectivo depósito y al (iv) Impuesto General a las Ventas de no domiciliados, pagado mediante REFT, que no fueron materia de impugnación en el presente procedimiento.



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Que agrega que su procedimiento de venta es automatizado e inicia con la recepción del pedido que luego es ingresado a sus sistemas generándose una nota de pedido que se transfiere al almacén para el despacho respectivo, por lo tanto, las notas de pedido se emiten en estricto orden cronológico sin que exista la posibilidad de que sea alterado, en esa medida las "órdenes de pago" emitidas por el referido sistema constituyen prueba fehaciente de la oportunidad en la que se toma conocimiento de los bienes a ser transferidos.

Que en ese sentido afirma que no es posible sostener que los depósitos efectuados por los clientes antes del envío del pedido, constituyan la confirmación de una venta celebrada previamente, máxime si dicha afirmación no ha sido acreditada y si bien tras la realización de los cruces de información, sus clientes han informado que las compras se hacían por vía telefónica o fax, se debe considerar que dicha información se obtuvo con motivo de la fiscalización del ejercicio 2005, esto es, con posterioridad al cierre de la fiscalización y emisión de los respectivos valores, la que no se puede extender sus alcances a las operaciones realizadas en el 2004, agregando que las manifestaciones de terceros no constituyen por sí solas prueba determinante que pueda sustentar un reparo, ya que de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, serán valoradas conjuntamente con los documentos, pericias e inspecciones, no existiendo en su caso dicho acervo probatorio que acredite el reparo.

Que precisa que las operaciones en las que se señala las fechas de pedido, son la únicas que son materia de impugnación, habiendo aceptado el reparo en lo demás casos.

Que en cuanto al reparo por el tipo de cambio se remite a los argumentos antes expuestos, por lo que habiendo surgido la obligación del pago del Impuesto General a las Ventas en la fecha que se emiten los comprobantes de pago, el tipo de cambio que se utilizó fue el correcto.

Que por otro lado, sostiene que la documentación que presentó dentro del plazo probatorio no constituye prueba nueva, pese a haber sido presentada con posterioridad a la fiscalización, agregando que el requerimiento efectuado por la Administración fue genérico y que dicha documentación estuvo en todo momento a disposición de la precitada, en tanto tuvo acceso a sus sistemas informáticos, formulando su reparo en base a los "reportes de aplicación – prueba", que son los mismos que presentó como prueba.

Que sobre el reparo al crédito fiscal por ajustes que se sustentan en notas de crédito emitidas por proveedores en un periodo anterior, indica que en la Ley del Impuesto General a las Ventas no se establece un plazo que los contribuyentes deban observar para registrar y ajustar su crédito fiscal, limitándose a señalar que el ajuste debe sustentarse con notas de crédito conforme a las disposiciones de la materia, luego, el ajuste no debe efectuarse en el mes en que se emiten las notas de crédito, como manifiesta la Administración, resultando imposible poder anotar en dicho registro un ajuste al crédito fiscal, sin tener la nota de crédito emitida por el proveedor, por lo que recién se anotaron una vez recibidas.

Que asimismo sostiene, que lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debe interpretarse de manera sistemática con las normas relativas a la anotación de operaciones en los registros, conforme a los cuales solo procede anotar un ajuste si se cuenta con la respectiva nota, tal como se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 213-4-2000, citada por la Administración, de la que se desprende que el ajuste del crédito fiscal se debe efectuar en el periodo en que el adquirente reciba la nota de crédito y no en el de su emisión por el vendedor, para que el ajuste pueda ser realizado por ambas partes, y que el reporte de notas de crédito aportado en la etapa de reclamación no constituye prueba nueva, ya que es el mismo Anexo a que se refiere el punto 2 del Requerimiento N° elaborado por la Administración con las notas de crédito proporcionadas en su momento, al que se le ha agregado



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

únicamente una columna para que se visualice la fecha de recepción de cada nota de crédito, que aparece en el sello de recepción puesto en dichos documentos.

Que por otro lado, manifiesta que le es de aplicación el régimen de incentivos previsto en el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario, con una rebaja del 50%, debido a que con ocasión de la notificación del Requerimiento de Admisibilidad Nº _____ procedió a cancelar la suma de S/ 458 064,00 por concepto de multas y compensaciones indebidas, con el único propósito de que su reclamo sea declarado admisible, motivo por el cual solicitó que al resolver el expediente se proceda a la devolución del importe pagado indebidamente.

Que refiere que la norma permite el acogimiento parcial al régimen, poniendo como único requisito el cumplir con cancelar total o parcialmente los valores dentro de los plazos señalados, pese a que no se presente declaración rectificatoria, interpretación que ha sido recogida por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09261-1-2008, Nº 05842-3-2009, Nº 05732-5-2003 Nº 8944-5-2001, Nº 15782-3-2010 y Nº 13105-3-2012, agregando en su escrito de alegatos que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09051-8-2019, se resolvió que la recurrente podía acogerse al Régimen de Incentivos, en el extremo de los reparos no impugnados, como en este caso.

Que asimismo, señala que también procede el Régimen de Incentivos cuando se hayan impugnado los valores, ya que de conformidad con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente Nº 1803-2004-AA/TC, la pérdida de la rebaja atentaría contra el derecho de defensa del contribuyente.

Que agrega que para el supuesto que este colegiado disponga se mantengan total o parcialmente los reparos efectuados, se considere que la determinación efectuada por la Administración es incorrecta, ya que si estableció en algunos períodos deuda tributaria y en otros créditos a su favor, lo propio era que efectuara la compensación de oficio de tales resultados, evitando así el incremento de la deuda tributaria, resultando su actuación, sustentada en su facultad discrecional, arbitraria e inválida, produciendo enriquecimiento indebido, según el criterio recogido en las Resoluciones Nº 00120-2-1998, Nº 00597-2-1998, Nº 08171-4-2001, Nº 06784-8-2011, Nº 02238-8-2015 entre otras, estando en este caso obligada a efectuar la compensación de oficio, por lo que solicita se proceda a la compensación señalada o a la devolución de los pagos indebidos.

Que anota que si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Orden de Fiscalización Nº _____ Carta Nº _____ y Requerimiento Nº _____ (folios 1432 a 1431, 1438, 1440 y 1441), respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por diferimiento de ventas en operaciones en las que se efectuaron pagos parciales y por el tipo de cambio aplicado y, el crédito fiscal de enero a diciembre de 2004, por notas de crédito no anotadas en el Registro de Compras en el periodo correspondiente, entre otros y, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 1467 a 1474, 1504 a 1516), en tal sentido, la controversia se circunscribe a establecer si los mencionados valores se ajustan a ley.

**Resoluciones de Determinación Nº
Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004**

Debito Fiscal



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Diferimiento de ventas en operaciones en las que se efectuaron pagos parciales

Que conforme al inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el inciso a) del artículo 4° de la precitada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que en la venta de bienes, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Que de otro lado, el numeral 3 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, aplicable al caso de autos, señala que en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido.

Que mediante el punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (folios 1420 a 1422), la Administración informó a la recurrente que de la verificación de los pagos de los comprobantes de pago emitidos por venta de bienes, en el reporte de "aplicación de clientes – en prueba", existían pagos totales y parciales realizados en fechas anteriores a la emisión de las facturas de venta respectivas, detallados en los Anexos "A" y "B" (folios 1318 a 1390), agregando que si bien la recurrente emitía facturas financieras que no tenían incidencia en el movimiento del almacén, se presentaban casos en los que dichas facturas se emitían con posterioridad a los pagos anticipados, según se detalla en los anexos antes mencionados, por lo que se le requirió sustentar por escrito y documentariamente el motivo del diferimiento de ventas para efectos del Impuesto General a las Ventas, considerando que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre con el pago anticipado total o parcial.

Que en respuesta (folios 1210 a 1214), la recurrente señaló que la apreciación de la Administración no era correcta, ya que los depósitos efectuados por sus clientes, no siempre tenían como sustento una operación de venta en los términos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya que en el momento en que se realizaron los depósitos no existía certeza de la cantidad de bienes que se venderían ni tampoco el precio a cobrar, elementos esenciales del contrato de compraventa, los que recién se conocían cuando se efectuaba el despacho, pasando a describir los motivos de los pagos anticipados que serían por ejemplo que sus clientes (distribuidores) ordenen a su vez a sus propios clientes depositen los adeudos en la cuenta de la recurrente o se realicen depósitos por sus vendedores para congelar los precios de venta o casos de clientes que depositan una suma de dinero de manera regular cada fin de mes, o paguen en exceso los adeudos pendientes, agregando que la factura financiera se emite al momento que se recibe el pedido y el depósito del cliente, luego es anulada mediante notas de crédito y posteriormente con el despacho de la mercadería se emite la factura de venta definitiva, adjuntando documentación (folios 299 a 475).

Que por el punto 4 del Anexo "Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 1277 a 1280), la Administración procedió a reparar la base imponible de Impuesto General a las Ventas, al haberse determinado la existencia de diferimiento de ventas en los períodos de enero a diciembre de 2004.

Que los motivos manifestados por la Administración son que de la evaluación de la documentación presentada se comprobó que era política de la recurrente que sus clientes realicen pagos mediante depósitos en sus cuentas bancarias, los cuales siempre eran aplicados contra el comprobante de pago emitido, correspondiendo a una operación de venta.

Que precisó que los clientes antes de realizar un depósito contaban con información relacionada con el precio unitario y la disponibilidad del stock, luego, el depósito era la confirmación por parte del cliente que aceptaba los términos ofrecidos por el contribuyente, por lo que desde ese momento



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

existía consentimiento de ambas partes en cuanto al objeto y precio, y en consecuencia operación de venta, anotando que el pedido sustentado en documento físico solo era la formalización del acuerdo ocurrido en fecha anterior incluso a la del depósito.

Que agregó que fue el propio recurrente quien registró en su contabilidad la fecha en que se cancelaron los comprobantes de pago, resultando que estos últimos son en fechas posteriores al pago parcial o total de los mismos.

Que señaló que la recurrente no ha demostrado en ningún caso que los depósitos hayan sido devueltos por no llegar a coincidir en el acuerdo las partes y que los abonos efectuados no responden a actos unilaterales, sino se dan con motivo de la existencia de una relación comercial, mediante la cual la recurrente se obliga a proveer de los productos que comercializa, puestos a la venta para el público en general.

Que indicó que los comprobantes de pago deben ser emitidos en los momentos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago y no solo para efectos de control del almacén, como lo hace la recurrente y que en el caso de pagos parciales o totales, existe la obligación de emitir los comprobantes de pago respectivo.

Que en el presente caso, las partes coinciden respecto al hecho que la recurrente recibió de sus clientes depósitos efectuados a su cuenta, en los meses de enero a diciembre de 2004, por los importes detallados en los Anexos "A" y "B" del Requerimiento N° (folios 1318 a 1390), existiendo también coincidencia entre las partes que tales depósitos tuvieron como objeto la adquisición de los bienes que comercializa la recurrente, siendo materia de controversia determinar si con estos pagos nació la obligación tributaria por la venta de bienes muebles gravada con el Impuesto General a las Ventas, como sostiene la Administración.

Que conforme se aprecia en el Comprobante de Información Registrada – CIR (folio 7410), la recurrente tiene por actividad principal la fabricación de productos de hierro y acero.

Que con el objeto de levantar el reparo de la Administración, la recurrente presentó dentro del procedimiento de fiscalización una muestra de las facturas emitidas a sus clientes (folios 300, 302, 304, 306, 308, 311, 313, 315, 317, 319, 320, 322, 324, 326, 328, 330, 336, 338, 340, 342, 344, 346, 348, 350, 352, 351, 356, 358, 360, 362, 364, 366, 368, 370, 385, 388, 392, 406, 421, 433, 441, 444, 451, 475) acompañadas según el caso de las notas de pedido u órdenes de compra (folios 299, 301, 303, 305, 307, 309, 310, 312, 314, 318, 321, 323, 325, 331, 333, 335, 337, 339, 343, 345, 347, 355, 359, 361, 363, 365, 380, 382, 404, 407 y 419), así como conciliaciones bancarias, constancias de depósito y certificados de movimientos bancarios.

Que posteriormente, tras la presentación del recurso de reclamación, dentro del plazo establecido en el artículo 125º del Código Tributario, mediante escrito de fecha 6 de marzo de 2009 (folios 7039 a 7041), la recurrente ofreció como prueba, documentación adicional con el objeto de acreditar las operaciones reparadas (folios 1991 a 6938), compuesta de facturas, notas de pedido, registro de operaciones, conciliaciones bancarias y depósitos de cada una de las operaciones reparadas, la cual corresponde sea analizada por este Tribunal conforme a lo dispuesto en el Acuerdo de Sala Plena N° 2019-28² de 12 de agosto de 2019, en tanto de la revisión de los valores impugnados se observa que no se ha determinado deuda tributaria en todos los períodos.

² Según Acuerdo de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, se establecieron los criterios referidos a la admisión y evaluación de los medios probatorios, en el procedimiento contencioso tributario, estableciendo que los medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación pero no fueron evaluados por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 141º del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421 y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación (de forma expresa o habiendo referencia a ellos), serán analizados por el Tribunal Fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Que de la documentación aportada por la recurrente se observa que las "aplicaciones de clientes incluyendo comprobantes percepción", "aplicaciones de clientes en prueba" depósitos por cliente y conciliaciones bancarias, son documentos elaborados por la recurrente con información obtenida de sus sistemas.

Que entre la documentación aportada por la recurrente se encuentran las facturas, notas de pedido emitidas por la recurrente y notas de pedido, órdenes de compra u otros, remitidos por sus clientes.

Que las notas de pedido elaboradas por la recurrente, tienen por característica común que fueron emitidas un día antes o el mismo día de la emisión de la factura, con independencia de la magnitud o volumen del pedido efectuado.

Que las notas de pedido emitidas por los clientes de la recurrente en algunos casos son cartas remitidas en su mayoría vía fax, enviadas en muy pocas ocasiones el mismo día o el día anterior a la fecha de la emisión de factura correspondiente, acompañadas en la mayoría de los casos de la copia del voucher del o los depósitos, orden de pago, transferencia o cheque, por los que se cancelaban en fecha anterior el monto que era facturado posteriormente (folios 6928, 6920, 6889, 6885, 6851, 6684, 6680, 6676, 6674, 6669, 6655, 6642, 6624, 6619, 6615, 6602, 6597, 6589, 6583, 6542, 6533, 6501, 6480, 6409, 6406, 6397, 6382, 6358, 6309, 6296, 6295, 6269, 6223, 6216, 6205, 6180, 6144, 5837, 5836, 5532, 5474, 5401, 5228, 5214, 5174, 5151, 5003, 4902, 4897, 4892, 4844, 4840, 4795, 4521, 4302, 4206, 4069, 3965, 3889, 3872, 3846, 3842, 3838, 3825, 3820, 3814, 3792, 3777, 3759, 3414, 3412, 3315, 3278, 3222, 3217, 3202, 3112, 3000, 2968, 2967, 2961, 2883, 2859, 2856, 2801, 2744, 2633, 2588, 2556, 2511, 2502, 2479, 2411, 2395, 2268, 2229, 2209, 2133, 2098, 2093, 2087 y 2029).

Que en otros casos, no aparece la nota de pedido o similar emitida por los clientes de la recurrente, obrando únicamente copia de los depósitos efectuados, cheques, órdenes de pago o transferencias de fecha anterior a la emisión de la factura (folios 6813, 6812, 6727, 6702, 6682, 6632, 6611, 6566, 6346, 6253, 6249, 6245, 6239, 6232, 6130, 6054, 5911, 5909, 5897, 5797, 5730, 5725, 5599, 5592, 5588, 5422, 5419, 5404, 5396, 5317, 5313, 5224, 5160, 5107, 5101, 5091, 5072, 4998, 4994, 4993, 4984, 4960, 4878, 4861, 4833, 4818, 4687, 4675, 4666, 4658, 4651, 4645, 4628, 4609, 4590, 4600, 4657, 4561, 4474, 4470, 4467, 4457, 4453, 4334, 4332, 4320, 4239, 4236, 4234, 4200, 4094, 4089, 4082, 3079, 3974, 3918, 3916, 3851, 3672, 3648, 3640, 3621, 3588, 3585, 3582, 3416, 3399, 3395, 3391, 3384, 3318, 3125, 2891, 2868, 2844, 2838, 2831, 2825, 2808, 2803, 2798, 2793, 2785, 2758, 2753, 2748, 2639, 2565, 2562, 2494, 2482, 2472, 2466, 2451, 2443, 2436, 2429, 2421, 2416, 2323, 2309, 2291, 2278, 2276, 2274, 2270, 2266, 2253, 2200 y 2180).

Que también se observa notas, solicitudes o formularios de pedidos en los que no consta fecha de expedición por el cliente y únicamente el sello del área de "Revisión de Contratos" de la recurrente con la consignación de la fecha de pedido, que coincide con la de la factura (folios 6736, 6693, 6312, 5983, 5974, 5871, 5674, 5652, 5642, 5636, 5627, 5624, 5621, 5618, 5611, 5603, 5597, 5544, 5388, 5385, 5382, 5370, 5367, 5364, 5361, 5358, 5355, 5349, 5340, 5337, 5334, 5328, 5269, 5254, 5244, 5241, 5068, 5059, 5050, 5040, 5037, 5037, 5031, 5028, 5013, 4980, 4977, 4555, 4506, 4500, 4497, 4491, 4484, 4180, 4177, 4138, 4132, 4118, 4114, 4111, 4108, 4103, 3984, 3968, 3545, 3542, 3539, 3533, 3530, 3518, 3503, 3500, 3497, 3494, 3485, 3482, 3470, 3448, 3444, 3431, 3428, 3425, 3422, 3407, 3345, 3342, 3339, 2984, 2729, 2716, 2709, 2708, 2699, 2696, 2693, 2687, 2677, 2674, 2668, 2648, 2613, 2599, 2405, 2391, 2378, 2350, 2328, 2314, 2289, 2286, 2283, 2195 y 2192).

Que por otro lado, entre la documentación aportada llama la atención la carta de 26 de febrero de 2004 de (folio 6780), en la que este cliente deja constancia que ha depositado en la cuenta corriente de la recurrente el importe correspondiente a la compra de mercancía, generándose la nota de pedido de la recurrente el mismo día y facturándose el pedido al día siguiente, pese a que el objeto de venta fueron 12 toneladas de fierro corrugado de 1/2" y 8



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

toneladas de fierro corrugado de 3/8", la carta de 27 de octubre en la que de igual manera la empresa antes citada deja constancia de haber efectuado depósitos en la cuenta de la recurrente, por la compra de mercancía, emitiéndose la factura el mismo día y la carta solicitando la cotización urgente de mercancía (folios 3372 y 3373).

Que en los Anexos "A" y "B" del Requerimiento N° (folios 1318 a 1390), se encuentran detalladas las operaciones de venta observadas por la Administración, ordenadas en función al periodo del pago (Anexo A) y al periodo de emisión del comprobante de pago (Anexo B).

Que en los referidos Anexos "A" y "B" (folios 1318 a 1390) se observa que en casi todos los casos, la facturación se produjo en el mes siguiente de producido el pago, denotándose un procedimiento interno de atención de pedidos por la recurrente o una política de ventas, tal como señala la Administración.

Que en mérito de lo indicado, la afirmación de la Administración queda reforzada por el hecho de que tras el análisis de las copias de los pedidos efectuados por los clientes de la recurrente, estos se ejecutaban previa constancia del depósito o pago efectuado a favor de la recurrente, procediéndose con la facturación en la mayoría de los casos al día siguiente de la acreditación del importe total finalmente facturado, lo cual se ha verificado en esta instancia.

Que a lo antes señalado, se agrega que en el expediente obran las cartas en respuesta a los requerimientos emitidos por la Administración por cruce de información, si bien es cierto dentro del procedimiento de fiscalización del ejercicio 2005 efectuado a la recurrente, ello no enerva el sentido de las afirmaciones de los clientes de la recurrente, tales como

, que aparecen listados en los Anexos "A" y "B" del Requerimiento N° (folios 7175, 7185 a 7188, 7200, 7204 y 7205), que manifestaron en forma unánime que (i) los pedidos se efectuaban de manera verbal, vía telefónica o mediante fax, indicando en algunos casos los nombres de los encargados en atender los pedidos, (ii) los pagos anticipados se realizaban a solicitud del proveedor y que estos no eran facturados por decisión del precitado, (iii) una vez que se verificaba que el pedido se encontraba cancelado, era atendido al día siguiente y (iv) las cotizaciones se realizaban vía internet o mediante correo electrónico.

Que por lo indicado, habiendo quedado acreditado que no existía una formalidad prestablecida para la realización de los pedidos y tomando en cuenta que los clientes efectuaban pagos hasta cumplir con el monto de la mercadería a adquirir, pues se advierte que los montos de los vouchers de depósitos realizados en la cuenta corriente de la recurrente coinciden con los posteriores pedidos, lo que evidencia un previo acuerdo entre la recurrente y sus clientes, resultando ser la nota de pedido elaborada posteriormente por la recurrente, una mera formalidad que le servía para controlar la salida de los bienes producidos de su almacén.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente fue requerida expresamente por la Administración para que sustentara por escrito y documentariamente los anticipos por sus ventas que se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas, lo que no hizo, habiéndose verificado, tras la evaluación de las pruebas que obran en el expediente, que los importes recibidos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, corresponden a anticipos de pago por las operaciones de venta, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que asimismo se verifica que la Administración ha cumplido con realizar las verificaciones del caso, a fin de determinar si los montos recibidos por la recurrente correspondían a la transferencia de bienes, para lo cual, ha establecido documentadamente el detalle y correlato de los importes abonados con las facturas correspondientes (fecha, importe de pago, comprobante de pago aplicado, periodo de emisión, entre otros), determinando el nacimiento de la obligación tributaria en



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

cada caso, por lo que no se aprecia la vulneración al debido procedimiento alegado por la recurrente o a los criterios contenidos en las resoluciones emitidas por este Tribunal por ella citadas.

Que por otro lado, si bien es cierto que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio, el acuerdo de venta de bienes muebles no reviste formalidad alguna, luego no se puede afirmar que esta necesariamente nace en un pedido formal escrito, pudiendo acordarse de manera verbal, sin que por ello el contrato pierda eficacia ante las partes, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto no resulta amparable.

Que la necesidad por parte de los clientes de la recurrente de mantener una cuenta corriente que les permita efectuar pedidos posteriormente, carece de verosimilitud, en tanto, se ha identificado en cada caso los pagos correspondientes a cada factura emitida, no advirtiéndose la existencia de la cuenta corriente alegada, en la que la recurrente y sus clientes hayan convertido sus créditos en partidas de "Debe" y "Haber", de modo que solo resulte exigible la diferencia final procedente de la liquidación³, advirtiéndose que en ningún caso la recurrente ha entregado el producto sin que su precio hubiere sido íntegramente cancelado.

Tipo de cambio aplicado

Que la Administración en el Punto 5 del Anexo del Detalle del Requerimiento Nº (folios 1419 y 1420), le comunicó a la recurrente que siendo que la obligación tributaria para el Impuesto General a las Ventas, nacía entre otros, con el pago anticipado total o parcial, tras la verificación efectuada se verificó que había utilizado el tipo de cambio de la fecha de emisión del comprobante de pago y no el del nacimiento de la obligación tributaria, procediendo a efectuar el reparo por las diferencias de cambio, según se aprecia en el resultado del requerimiento antes mencionado (folio 1277).

Que estando a que en la presente instancia se ha dispuesto mantener el reparo a las ventas diferidas en las que se realizaron pagos anticipados, a estar el presente reparo vinculado al antes mencionado, y tomando en consideración lo manifestado por la recurrente, procede se mantenga y se confirme la apelada en este extremo.

Crédito Fiscal

Notas de Crédito no anotadas en el Registro de Compras en el período correspondiente

Que el inciso a) del artículo 27º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, señala que del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento, y los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes, y que las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

Que el numeral 1 del artículo 7º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, prevé que los ajustes a que se refieren los artículos 26º y 27º del Decreto, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que de acuerdo con el punto 1.1 del numeral 1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

³ De acuerdo con lo previsto en el artículo 563º del Código de Comercio.



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Que el punto 1.6 del mismo numeral 1 del artículo 10º, dispone que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y N° 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma sino que está subordinada a una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, así como su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que tal como se señala en las Resoluciones N° 04052-3-2009 y 08975-3-2009, el registro contable de las operaciones efectuadas con terceros debe estar sustentado por un documento o comprobante y los libros y registros contables deben ser llevados siguiendo procedimientos que confieran a la contabilidad un grado suficiente de autenticidad y permita el control de su veracidad.

Que según se verifica del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación impugnadas (folio 1502), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del periodo enero a diciembre de 2004, por notas de crédito anotadas en periodo distinto al de la realización de las operaciones.

Que mediante el punto 2 del Anexo "Detalle del Requerimiento N° (folios 1422 a 1424), la Administración solicitó a la recurrente sustente el motivo del por qué anotó en el registro de compras, las notas de crédito detallas en los Anexos "A" y "B" (folios 1391 a 1410), en periodo distinto al mes en que se produjeron las rectificaciones, devoluciones y/o anulaciones.

Que en respuesta a lo solicitado mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2008 (folios 1214 a 1216), la recurrente señaló que manifestaba su total disconformidad con los ajustes efectuados por la Administración, ya que en el artículo 27º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y 7º de su Reglamento, no se encontraba previsto plazo alguno para los contribuyentes efectúen dicho ajuste, agregando que es recién a partir de la fecha en que se recibe la nota de crédito, cuando se puede conocer con certeza el monto del ajuste, por lo que, la anotación se puede realizar en cualquier mes a partir de la fecha en que se reciben las notas de crédito, adjuntando un cuadro resumen y la copia de las notas de crédito.

Que en el punto 2 del Anexo "Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 1282 y 1283), la Administración tras indicar que lo señalado por la recurrente no era correcto, ya que en tanto el Impuesto General a las Ventas se determina mensualmente, deduciendo del Impuesto Bruto de cada periodo el crédito fiscal, no resultaba necesario señalar en forma expresa un plazo en la ley para realizar el correspondiente ajuste, procedió a reparar el crédito fiscal.

Que de autos se aprecia que las Notas de Crédito (folios 1039 a 1099) fueron emitidas a la recurrente por sus proveedores: Productos de

entre otros, por descuentos (castigo por no cumplir con los valores especificados o resultados de análisis), devolución de mercadería, cobro en exceso, descuentos adicionales, bonificaciones, etc., identificándose los comprobantes de pago que se modificaron con la emisión de dichas notas de crédito, contando dichos documentos con el respectivo sello de recepción, cuyas fechas también aparecen consignadas en el Anexo al Punto 2: Notas de Crédito de Compras, proporcionado por la recurrente (folio 1100).



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Que en el presente caso la Administración ha efectuado el reparo únicamente sustentándose en que las notas de crédito fueron anotadas en un periodo distinto al que se produjeron las rectificaciones, devoluciones y/o anulaciones, sin haber objetado que las operaciones fueran efectivamente modificadas y si en efecto las notas de crédito fueron recibidas por la recurrente en la fecha en las que las anotó en su Registro de Compras⁴, por lo que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, en consecuencia corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos de la recurrente relacionados con el reparo bajo análisis.

Resoluciones de Multa N° - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente.

Que el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1117, preveía que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del Código Tributario, se sujetaría, al siguiente Régimen de Incentivos, siempre que el contribuyente cumpliera con cancelar la multa con la rebaja correspondiente: a) Sería rebajada en un 90% siempre que el deudor tributario cumpliera con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar; b) Si la declaración se realizara con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75° o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surtiera efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, según correspondiera, o la resolución de multa, la sanción se reduciría en un 70%; c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según el artículo 75° o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surtiera efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o la resolución de multa, la sanción sería rebajada en un 50% sólo si el deudor tributario cancelara la orden de pago o la resolución de determinación y la resolución de multa notificadas con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del

⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 10289-2-2015

"Que dado que no se encuentra acreditado en autos que la recurrente recibió las notas de crédito y como tal se encontraba obligada a anotarlas en su Registro de Compras y a deducir del crédito fiscal de cada mes el impuesto consignado en cada una de éstas, el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y dejar sin efecto ..."



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

artículo 117° del indicado código respecto de la resolución de multa, siempre que no interpusiera medio impugnativo alguno.

Que mediante Resolución N° 02889-5-2013, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 14 de marzo de 2013, este Tribunal ha establecido que: "Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados".

Que por otro lado, mediante la Resolución N° 12227-5-2013, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de agosto de 2013, este Tribunal ha establecido como primer criterio que: "En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179°".

Que además, en la citada resolución se estableció como segundo criterio, el siguiente: "Para efecto del acogimiento parcial al Régimen de Incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a esta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago."

Que las Resoluciones de Multa N° a N° (folios 1467 a 1474), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y calculadas en función al 50% del Impuesto General a las Ventas omitido de los períodos enero, febrero, abril, julio a setiembre, noviembre y diciembre de 2004, por reparos al débito y crédito fiscal establecidos en las Resoluciones de Determinación N°

y N° (folios 1502 a 1515), por lo que dado que esta instancia levantó el reparo al crédito fiscal por anotaciones de las notas de crédito, corresponde emitir similar pronunciamiento, revocar la apelada en este extremo y que la Administración proceda a la reliquidación de los importes de las multas.

Que por otro lado, la recurrente sostiene que procede la rebaja del régimen de incentivos sobre las resoluciones de multa, toda vez que el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario permitía de modo expreso el acogimiento parcial, estableciendo como único requisito cumplir con cancelar, total o parcialmente, las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa notificadas, dentro de los plazos señalados, refiere además que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 09261-1-2008, N° 05842-3-2009 y N° 5732-5-2003, según las cuales, para el acogimiento parcial no es necesario presentar una declaración rectificatoria, sino que basta con cancelar la multa rebajada para que se entienda realizada la subsanación que otorga derecho a la rebaja del 50%.

Que en su escrito de alegatos manifiesta además que mediante la Resolución N° 09051-8-2019, este Tribunal resolvió que la recurrente podía acogerse al Régimen de Incentivos, en el extremo de los reparos no impugnados, como en este caso.



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

Que el sustento por el cual la Administración denegó el acogimiento al Régimen de Incentivos se debe a que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y multa impugnadas, siendo que este no está referido a la aplicación del Régimen de Incentivos, agregando que el acogimiento parcial a dicho régimen únicamente procede cuando se subsane parcialmente la infracción presentando una declaración rectificatoria, señalando que en este caso no procede rebaja alguna conforme a lo establecido por el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario.

Que sin embargo, conforme con los criterios establecidos mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1798-1-2017, N° 13577-8-2013 y N° 13105-3-2012, entre otras, el beneficio regulado por el artículo 179º del Código Tributario, es aplicable inclusive cuando el deudor tributario impugne parcialmente la resolución de determinación que contiene los reparos que sustentan la emisión de la resolución de multa.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 19437-1-2012 y N° 7318-3-2017, se indicó que si bien es cierto, que la rebaja prevista en el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario se encontraba condicionada, entre otros, a la no interposición de medio impugnatorio alguno, también lo es que dicho mandato se encontraba circunscrito al extremo o extremos del valor que hubiesen sido aceptados por el deudor tributario y no respecto de aquéllos que -si bien se encontraban contenidos en una misma resolución de multa- se ejerció el derecho de cuestionarlos mediante el procedimiento contencioso tributario.

Que de las normas glosadas y los criterios antes señalados se desprende que a fin de acogerse válidamente al Régimen de Incentivos establecido en el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario, se debe cumplir con los siguientes requisitos: i) Pagar la resolución de multa con la rebaja del 50%, así como la orden de pago o resolución de determinación respectivas, antes del plazo de 7 días hábiles otorgado por la resolución de ejecución coactiva, en virtud del primer párrafo del artículo 117º del Código Tributario y ii) No interponer ningún recurso impugnativo en el extremo de los valores respecto de los cuales se solicita el acogimiento a dicha rebaja, salvo que éste se encuentre referido a la aplicación del Régimen de Incentivos.

Que en tal sentido, dado que se aprecia de autos, que la recurrente realizó diversos pagos vinculados a las deudas contenidas en las citadas Resoluciones de Determinación N°

y las Resoluciones de Multa N° a N° , según se desprende de sus respectivas fichas valores (folios 7391 a 7393, 7396, 7399, 7401), corresponde que la Administración verifique si la recurrente cumplió con los aludidos requisitos, a fin de acogerse a la rebaja regulada por el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario en el extremo del monto de las multas vinculadas a los reparos no impugnados.

Que con respecto a lo alegado por la recurrente sobre el hecho de que la Administración tuvo que efectuar la compensación de oficio al verificar tras el procedimiento de fiscalización que existía de un lado deuda tributaria pendiente de pago y por otro lado créditos a su favor, lo que no hizo, generando el incremento de la deuda tributaria, carece de fundamento, ya que dicha facultad es de carácter discrecional, debiéndose precisar que las resoluciones del Tribunal Fiscal citadas por la recurrente no son aplicables al caso de autos.

Que el informe oral solicitado se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes según constancia del Informe Oral N° 0036-2020-EF/TF.

Con los vocales Terry Ramos y Vásquez Rosales, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.



Tribunal Fiscal

Nº 02210-2-2020

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 31 de agosto de 2010 en el extremo del reparo al crédito fiscal por fecha de anotación de notas de crédito y multas vinculadas, DISPONER que la Administración proceda conforme a lo expuesto en la presente resolución y CONFIRMARLA en lo demás que contiene.

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

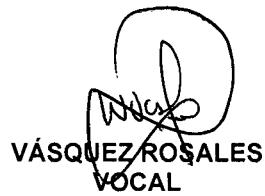


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

Charca Huaseupe
Secretario Relator
CA/CH/VD/njt.



TERRY RAMOS
VOCAL



VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL