



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTOYA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/08/2024
21:18:54 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

EXPEDIENTE : 10644-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 2 de agosto de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución N° _____, emitida el 17 de mayo de 2023 por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 2021 y las Resoluciones de Multa N° _____ a N° _____, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178, el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente solicita que se revoque la resolución apelada debido a que los montos consignados no corresponden y que se deje sin efecto cualquier cobranza coactiva dado que el fondo de la controversia se encuentra en discusión y aún no cuenta con carácter ejecutorio al amparo de los artículos 9 y 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que señala que durante el procedimiento de fiscalización no supo exponer con los recaudos necesarios y suficientes para evitar los cuestionamientos a través de las resoluciones de determinación y de multa, lo cual se originó en errores materiales e interpretaciones equivocadas respecto de los ítems observados en los requerimientos emitidos.

Que precisa que respecto a las observaciones de parte de SUNAT referentes a que no presentó y/o proporcionó otra documentación adicional y fidedigna conveniente para acreditar la fehaciencia de las operaciones, a que no proporcionó las copias escaneadas y a que tampoco proporcionó copias escaneadas de cualquier documento de control que acreditase el ingreso de los bienes provenientes de los proveedores observados, que la relación con cualquier proveedor se ha realizado a través de las redes sociales y por el propio mercado de consumo, lo cual es común con la naturaleza de las compras, la necesidad y la cuantía de las compras.

Que manifiesta que los bienes adquiridos a los proveedores observados constituyen materiales auxiliares y suministros que han sido utilizados para la construcción de espacios, como la cochera en un terreno que está en situación de posesión situado en _____, siendo que el terreno por la misma situación en la que se encuentra, no cuenta aún con licencia de funcionamiento ni se ha realizado algún pago de derecho tributario ante alguna institución pública municipal, debiendo tomarse en consideración el principio de la primacía de la realidad, puesto que en el presente caso la construcción resultaba indispensable para salvaguardar las unidades de transporte.

Que aduce que, conforme se aprecia de los registros estadísticos, la compra online experimentó una subida de más del 100% en el año 2020, por lo que las nuevas tendencias de compra más utilizadas son, entre otras, las redes sociales como Facebook, LinkedIn, Instagram, así como el comercio electrónico, avisos, ofertas y promociones, y las tradicionales como las referencias boca a boca, por lo que, basándose en la experiencia de sus empleados, elige el producto que más demanda y salida tiene, en ese sentido no solicita proformas ni cotizaciones o similares; asimismo, el comercio mayorista aumentó referente a la venta de materiales de construcción, cemento, gravilla, arena, artículos de ferretería, entre otros, creciendo el sector ferretero; agregando que las órdenes de compra (documental y/o física)



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VELASQUEZ LOPEZ
RAYGADA Pedro Enrique FAU
20131370645 soft
Fecha: 19/08/2024 15:43:39
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VASQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 20/08/2024 11:38:06
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

BAZAN INFANTE Meiby
Josefina FAU 20131370645
soft
Fecha: 20/08/2024 07:25:57
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

terminan siendo de gran ayuda para cualquier empresa y que gracias a las plataformas de compras se han minimizado rotundamente los errores comunes en todos estos procesos.

Que señala que la orden de compra no se convierte en un obstáculo, comprando el producto del almacén con cargo a que se entregue desde dicho almacén, por lo que se ayuda de las guías de remisión y órdenes de compra.

Que alega que, la factura y las guías de remisión, que se adjuntan, identifican claramente el contenido de los equipos, productos, accesorios, materiales y herramientas que se han adquirido, habiéndose ejecutado en su caso, una rutinaria estrategia de compras.

Que manifiesta que, si bien las guías de remisión no presentan algunos datos, esto no le resta fehaciencia ni invalida la operación, puesto que debería primar el principio de la primacía de la realidad, el cual implica que, en caso de existir discrepancia o divergencia entre los hechos y lo declarado en los documentos o en las formalidades, se preferirá siempre lo que haya ocurrido en la realidad, siendo que en el presente caso, lo que ha ocurrido en la realidad es que si se han adquirido dichos bienes a los proveedores observados; asimismo, afirma que no puede aplicarse retroactivamente la Resolución de Superintendencia N° 0123-2022/SUNAT al haberse recién publicado el martes 12 de julio de 2022, en cuyo tenor dicha resolución señala sobre la guía de remisión remitente que este debe indicar la fecha de inicio del traslado de los bienes, en el caso de transporte privado, o la fecha de entrega de los bienes al transportista, en el caso de los bienes públicos.

Que indica que, el hecho que el señor [redacted] identificado con DNI N° [redacted] sea el titular gerente de la empresa, no lo imposibilita ni legal ni administrativamente de realizar las adquisiciones y logística de la empresa, por lo que las observaciones realizadas por el auditor son subjetivas y carecen de todo fundamento lógico y legal.

Que señala que conforme al criterio establecido en la Resolución N° 05849-1-2015, la acreditación de la causalidad de un gasto le corresponde al contribuyente, la cual también incluye acreditar la razonabilidad del gasto, por lo que, en el presente caso, la necesidad de las adquisiciones de los bienes observados es generar el ingreso producto de los servicios de construcción que se realizan.

Que agrega que, conforme a lo establecido en el Informe N° 226-2005-SUNAT/2B0000, el traslado de bienes con motivo de su venta se sustentará con la guía de remisión respectiva, siendo que en el presente caso, cumplió con presentar las referidas guías y que el hecho que estas incumplan algunas formalidades no implica que no acrediten la realidad de las operaciones contenidas en ellas.

Que indica que, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio y, en este sentido, como regla general, corresponderá a la Administración desvirtuar los precios, descuentos y deducciones acordados contractualmente, salvo disposición legal expresa que revierta la carga de la prueba a los propios administrados, criterio concordante con las Resoluciones N° 372-3-97 y N° 11351-2-2007 que mencionan que de acuerdo al artículo 62 y siguientes del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria efectuar las verificaciones correspondientes, que incluyen cruces de información pertinentes para obtener la certeza de las operaciones que son objeto de imposición.

Que aduce el criterio anterior también concuerda con la Resolución de Intendencia N° [redacted], la cual estableció que la determinación de operaciones no reales se basó en el análisis de la documentación e información proporcionada por la propia recurrente, lo que, conforme a los criterios señalados por el Tribunal Fiscal, no son suficientes para acreditar tal situación, verificándose que en el procedimiento de fiscalización no se realizaron los cruces de información con los proveedores observados, aspecto que vulnera el principio de verdad material y el principio de debido procedimiento.

Que señala que, cumple con adjuntar las evidencias de los espacios en los que se han realizado las construcciones, como son fotos de la construcción y el Certificado de Posesión N° [redacted] entregado por la [redacted] y por los cuales fue necesario realizar las compras observadas a los proveedores mencionados anteriormente.



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

Que aduce que, los valores emitidos son nulos, puesto que el área que las emitió no tiene competencia material, territorial, de grado, tiempo o cuantía; asimismo, el objeto o contenido, expresan erróneamente una infracción de modo tal, que se determina equivocadamente las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, vulnerándose por lo mismo la motivación de las referidas resoluciones; también, se vulnera la finalidad pública, puesto que el actuar del auditor no debería sustentarse en una finalidad personal o de tercero, siendo que la discrecionalidad no faculta el abuso del derecho y finalmente se vulnera el procedimiento regular, puesto que el mismo incluye el derecho del administrado y/o contribuyente de presentar los descargos, subsanar errores de hecho y errores materiales, a fin de que cada acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación.

Que por lo mismo manifiesta que, se han vulnerado las Sentencias del Tribunal Constitucional (STC) N° 00091-2005-PA/TC, F.J. 9, párrafos 3, 5 a 8, STC N° 294-2005-PA/TC, STC N° 5514-2005-PA/TC y STC N° 8495-2006-PA/TC que regulan la debida motivación, así como las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04289-2004-AA/TC27 y N° 06785-2006-AA/TC28 que analizan el debido proceso y el derecho de defensa.

Que agrega que se ha vulnerado el principio de legalidad, imparcialidad y discriminación establecidos en la Ley N° 27444, regulados en las Resoluciones N° 11526, N° 05854-2-2020 y N° 01608-9-2011.

Que, por su parte, la Administración indica que, como resultado del procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 2021, reparó el crédito fiscal por no acreditar la utilización de medios de pago; por comprobantes de pago emitidos por compras de combustible que no consignan el número de placa vehicular; por no acreditar la causalidad de las operaciones de compras de combustible consignadas en comprobantes de pago que consignan números de placas vehiculares que no pertenecen a la recurrente; por comprobantes de pago anotados en los Registros de Compras Electrónicas que no se encuentran validados en los sistemas de la SUNAT o han sido emitidos a otros contribuyentes y, por operaciones no reales de conformidad con el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178, el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que, en el presente caso, producto del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 2021, respecto del crédito fiscal de las adquisiciones y compras, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 5, 6 y 21), la Administración reparó el crédito fiscal del referido impuesto de enero a agosto de 2021, por no acreditar la utilización de medios de pago; por comprobantes de pago emitidos por compras de combustible que no consignan el número de placa vehicular; por no acreditar la causalidad de las operaciones de compras de combustible consignadas en comprobantes de pago que consignan números de placas vehiculares que no pertenecen a la recurrente; por comprobantes de pago anotados en los Registros de Compras Electrónicas que no se encuentran validados en los sistemas de la SUNAT o han sido emitidos a otros contribuyentes y, por operaciones no reales de conformidad con el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178, el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 1422 a 1436 y 1392 a 1421).

Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____ – Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 2021

Reparo por no acreditar la utilización de medios de pago

Que según consta en los Anexos N° 02 y 04 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____ y N° _____ (folios 1072 y 1515), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, marzo y mayo de 2021 por el importe de S/ 6 636,00, por no acreditar la utilización de medios de pago en la cancelación de las Facturas N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____ y N° _____; señalando como base legal los artículos 3, 4, 5 y 8 del Decreto Supremo N° 150-2007-EF y como sustento el Resultado del Requerimiento N° _____.



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

Que según el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto establecido en el artículo 4, se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, establece que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que según el artículo 5 del mismo dispositivo, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3, son los siguientes: a) Depósitos en cuenta, b) Giros, c) Transferencia de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas, g) Cheques, h) Remesas y i) Cartas de crédito, siendo aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, y normas modificatorias.

Que el artículo 8 de dicha ley contempla que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios; a cuyo efecto los incisos a) y b) del mencionado artículo, disponen que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que, de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo y/o gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, ni crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 660) la Administración solicitó a la recurrente proporcionar copias escaneadas en archivo PDF del original de la documentación que acredite la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 05 a dicho requerimiento que respaldasen el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas declarado con los medios de pago establecidos en la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, así como proporcionar los estados de cuenta bancarias emitidos por las entidades financieras que correspondiesen, en los que se observase el cargo o salida del importe de cancelación.

Que el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 766) la Administración dejó constancia del escrito de respuesta y de la documentación presentada por la recurrente, indicando que en ella observó que, si bien proporcionó parcialmente los medios de pago utilizados en la cancelación de las facturas detalladas en el Anexo N° 05 al Requerimiento N°, no proporcionó los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones detalladas en las facturas consignadas en el Anexo N° 07 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (folio 803), que superaban los S/ 3 500,00 o \$ 1 000,00, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de los períodos febrero, marzo, mayo, julio y agosto de 2021.

Que las operaciones de compras detalladas en las Facturas N°, N°, N°, N° y N° (folio 1149) superan los S/ 3 500,00 respectivamente, por lo que correspondía sustentar su cancelación con medios de pago.

Que, sin embargo, la recurrente no ha acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las mencionadas operaciones en los meses de enero, febrero, marzo y mayo de 2021, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Reparo por comprobantes de pago emitidos por compras de combustible que no consignan el número de placa vehicular



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

Que según consta en los Anexos N° 02 y 04 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 1072 y 1493), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a mayo de 2021 por el importe de S/ 2 458,00, por las Facturas N° , N° , N° , N° , N° , N° , emitidas por las compras de combustible que no consignan el número de placa vehicular; señalando como base legal el numeral 1.17 del numeral 1 del artículo 8 de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 3¹ de la Ley N° 29215, dispone que no dará derecho a crédito fiscal el comprobante de pago o nota de débito que consigne datos falsos en lo referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, así como los comprobantes de pago no fidedignos definidos como tales por el Reglamento.

Que agrega el mismo artículo 3, que tratándose de comprobante de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, pero que consignent los requisitos de información señalados en el artículo 1 de la presente Ley, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: i) Con los medios de pago que señale el Reglamento; ii) Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Que, por su parte, el numeral 2.3.1 del numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por el Decreto Supremo N° 137-2011-EF, dispone que para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19 del Decreto y en el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley N° 29215 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 numeral 2.3 del citado artículo 6, señala que tratándose de transferencia de fondos se debe cumplir con los siguientes requisitos: a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623², b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder, c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación, d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante, y e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, se consideran comprobantes de pago siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, entre otros, las facturas.

Que el numeral 1.17 del numeral 1 del artículo 8 del citado Reglamento de Comprobantes de Pago, modificado por el numeral 1.3 del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 185-2015/SUNAT³, establece como requisito mínimo no necesariamente impreso en las facturas: En la venta al público de combustible para vehículos automotores: el número de placa del vehículo automotor, cuando se despache el combustible directamente al tanque de dicho vehículo⁴.

¹ Regula "Otras disposiciones".

² Literal sustituido por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 047-2011-EF, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 27 de marzo de 2011.

³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 17 julio 2015.

⁴ Modificación que entró en vigencia desde el 1 de enero de 2018, según lo dispuesto por el inciso e) de la Única Disposición Complementaria Final de la referida Resolución de Superintendencia N° 185-2015/SUNAT, sustituido por el numeral 3.1 del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 155-2017/SUNAT, publicada el 28 junio 2017, según el cual:



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2009, se ha establecido, entre otros, como precedente de observancia obligatoria que: "Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por la Ley Nº 29214, la información prevista por el artículo 1º de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión".

Que, en base a las normas glosadas, vigentes para los períodos que fueron materia de fiscalización, se concluye que para ejercer el derecho al crédito fiscal, éste debe estar sustentado en comprobantes de pago que reúnan los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, siendo que de incumplir tales requisitos no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: 1. Con los medios de pago que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, como son: i. Transferencia de fondos; ii. Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente; u, iii. Orden de pago; y, 2. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento.

Que, además, se tiene que es un requisito mínimo de las facturas, consignar el número de placa del vehículo automotor respectivo, entre otros, en la venta al público de combustible para vehículos automotores, cuando se despache el combustible directamente al tanque de dicho vehículo.

Que mediante el punto 3 al Requerimiento Nº (folios 658 a 661), la Administración señaló que en las facturas detalladas en el Anexo Nº 05 al Requerimiento Nº (folio 672) no se consignó la placa del vehículo, siendo este uno de los requisitos mínimos que debe contener el comprobante de pago, en virtud al artículo 8 de la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT y el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley Nº 29215, por lo que el recurrente no podrá utilizar el crédito fiscal de las mismas, solicitándole sustentar con documentación fehaciente el reparo comunicado o en su defecto presentar los medios de pago señalados en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 3 del Resultado de Requerimiento Nº (folios 226 a 229), la Administración señaló que la recurrente proporcionó copias escaneadas de los comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 5 al Requerimiento Nº , pero no proporcionó los medios de pago conforme lo establecido en el numeral 2.3 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago; que si bien respecto de la Factura Nº emitida por por el monto de S/ 3 850,00 proporcionó una constancia de depósito en una cuenta corriente del

"Única. - VIGENCIA La presente resolución rige:

(...)

e) A partir del 1.1.2018 tratándose de las siguientes disposiciones:

- La de indicar en la factura electrónica la dirección del lugar en que se entregan los bienes, cuando no figure como punto de llegada en la guía de remisión-remitente del emisor electrónico itinerante, establecida en el inciso l) del numeral 1 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia Nº 188-2010/SUNAT y normas modificatorias, sustituido por el numeral 1.1 del artículo 1 de esta resolución.
- La referida a consignar en la factura electrónica el número de placa del vehículo automotor, cuando se despache el combustible directamente al tanque de dicho vehículo, en el caso de venta al público de combustible, establecida en el inciso n) del numeral 1 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia Nº 188-2010/SUNAT y normas modificatorias, incorporado por el numeral por el numeral 1.2 del artículo 1 de esta resolución.
- La de consignar en la factura el número de placa del vehículo automotor, cuando se despache el combustible directamente al tanque de dicho vehículo, en el caso de venta al público de combustible, establecida en el inciso 1.17 del numeral 1 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT y normas modificatorias, incorporado por el numeral 1.3 del artículo 1 de esta resolución.
- La referida a consignar en el ticket o cinta emitida por máquina registradora el número de placa del vehículo automotor, cuando se despache el combustible directamente al tanque de dicho vehículo, en el caso de venta al público de combustible, establecida en el inciso 5.9 del numeral 5 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT y normas modificatorias, incorporado por el numeral 1.4 del artículo 1 de esta resolución."



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

causalidad de las operaciones observadas, no estaba acreditado la causalidad de los gastos deducidos por las operaciones observadas, por lo que mantenía el reparo por no acreditar la causalidad, por el importe de S/ 28 289,00.

Que en el Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° (folios 769 a 778), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las facturas emitidas por los proveedores y (folios 801 a 802), debido a que dichos comprobantes consignaban abastecimientos de combustible a los vehículos con Placas de Rodaje N° , N° , N° , N° , N° , N° , N° , N° , N° , N° y N° los que no eran de propiedad de la recurrente.

Que, asimismo, en la consulta vehicular de la página web de la SUNARP, se aprecia que a nombre de la recurrente solo figuran los vehículos con Placas de Rodaje N° , N° y N° (folio 770), no estando acreditado que los vehículos con Placas de Rodaje N° , N° , N° , N° , N° , N° , N° y N° fueran de su propiedad, en ese sentido, no estaría acreditado que el combustible adquirido para dichos vehículos tuviera relación con los ingresos gravados de la recurrente o el mantenimiento de su fuente.

Que con relación a los contratos de cesión de uso a título gratuito relacionados a los vehículos con Placas de Rodaje N° , N° , N° , N° , N° y N° adjuntados por la recurrente⁵, suscritos con sus respectivos propietarios, Sr. y la empresa , cabe señalar que los mismos no se encuentran legalizados ante notario, por lo que no constituyen documentos de fecha cierta y, por lo mismo, no constituyen documentos idóneos que acrediten que el combustible adquirido se utilizó en dichos vehículos tuviera relación con los ingresos gravados de la recurrente o el mantenimiento de su fuente, más aún cuando, a pesar de haber sido requerido válidamente el recurrente no presentó los comprobantes de pago emitidos por las supuestas cesiones de bienes que, conforme a lo establecido en los artículos 6 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, correspondía emitir.

Que, asimismo, en autos se aprecia que la recurrente no explicó, ni acreditó que uso le dio a los vehículos cedidos gratuitamente por terceros a fin de determinar si el combustible se utilizó en actividades vinculadas con la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y actividades gravadas con el Impuesto General a las Ventas y/o con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que, en base a los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera suficiente permitieran acreditar la relación de causalidad de las adquisiciones con la generación de renta y/o mantenimiento de su fuente generadora ni el uso y/o destino de los bienes adquiridos, en consecuencia, al no haberse acreditado que dichos comprobantes de pago correspondían efectivamente a una operación necesaria que repercutió en su beneficio, en la generación de renta o mantenimiento de su fuente productora, el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Comprobantes de pago anotados en los Registros de Compras Electrónicas que no se encuentran validados en los sistemas de la SUNAT o han sido emitidos a otros contribuyentes

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

Que agrega el inciso a) de dicho artículo que, solo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último.

⁵ No se presentó contrato y/o adenda relacionada con el vehículo con Placa de Rodaje N° .



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

Que, por su parte, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta 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 su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que, de las normas glosadas se infiere que, solo otorgan derecho a crédito fiscal los comprobantes de pago que son permitidos como gasto o costo de la empresa, siempre que los referidos comprobantes cumplan con los requisitos establecidos en las normas legales.

Que, por su parte, el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT y normas modificatorias, vigente en el ejercicio gravable 2020, norma que crea el Sistema de Emisión Electrónica Desarrollado desde los Sistemas del Contribuyente, señala que el emisor electrónico debe remitir a la SUNAT un ejemplar de la factura electrónica vinculada a aquellos en la fecha de emisión consignada en dichos documentos o incluso hasta en un plazo máximo de siete días calendarios contados desde el día calendario siguiente a esa fecha, siendo que transcurrido ese plazo no tendrá la calidad de factura electrónica, aun cuando hubiera sido entregado al adquirente o usuario.

Que, el artículo 13 de la resolución referida señala que la constancia de recepción de la factura electrónica deberá tener el estado de aceptada.

Que, asimismo, el numeral 17.3 del artículo 17 de la resolución analizada señala que las facturas electrónicas emitidas desde el Sistema de Emisión Electrónica (SEE) desde los Sistemas del Contribuyente podrá ser utilizada para ejercer el derecho a crédito fiscal, así como para sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Que, en ese sentido, según las normas reseñadas se tiene que las facturas electrónicas deben ser emitidas a nombre de quien pretende la deducción del crédito fiscal y que las citadas facturas hayan sido remitidas a la SUNAT en el plazo establecido (en un plazo máximo de siete días calendarios) y tener la constancia de aceptada, para poder sustentar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por lo que los comprobantes que no hubieran sido remitidos no existirán en los sistemas de la Administración Tributaria y por lo mismo no otorgarán derecho a utilizar el crédito fiscal.

Que, mediante el punto 5 del Requerimiento N° _____ la Administración comunicó al recurrente que utilizó el crédito fiscal por el importe de S/ 738,00 contenido en las facturas detalladas en el Cuadro 12 del Resultado del Requerimiento N° _____, a pesar que de que algunos se encuentran emitidos a nombre de terceros y otros no han sido validados por los sistemas de la Administración, por lo que requirió sustentar con documentos fehacientes y/o bases legales la utilización del crédito fiscal de las operaciones detalladas, caso contrario procedería a reparar dicho crédito fiscal utilizado en los periodos enero, marzo, abril y mayo del 2021.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° _____ se dejó constancia que si bien el recurrente presentó copias escaneadas en formato "PDF" de los originales de diversos comprobantes de pago, sustentado parcialmente lo requerido en relación a la anotación del comprobante de compras observadas no cumplió con sustentar con documentación probatoria correspondiente la anotación de los comprobantes de compras en los Registros de Compras Electrónicos respecto a Facturas N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____ y N° _____.

Que en los anexos a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 1145) y punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° _____ (folios 778 a 781), la Administración observó el crédito fiscal correspondiente a las Facturas N° _____, N° _____, N° _____ y N° _____, emitidas por los meses de enero, marzo, abril y mayo del 2021, debido a que las cinco primeras se encuentran emitidos a nombre de terceros y las dos últimas no han sido validados por los sistemas de la Administración conforme a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, la cual crea el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

PERIODO	EMISIÓN	TIPO DE CDP	SERIE	N°	RUC N°	PROVEEDOR	B.I (S/)	IGV (S/)	TOTAL (S/)	IGV REPARADO (S/)
2021-01	3/01/2021	1					283,05	50,95	334,00	51,00
2021-01	23/01/2021	1					43,39	7,81	51,20	8,00
2021-01	23/01/2021	1					43,39	7,81	51,20	8,00
Subtotal Enero 2021							369,83	66,57	436,40	67,00
2021-03	17/03/2021	1					2134,32	384,18	2518,50	384,00
2021-03	3/03/2021	1					38,14	6,86	45,00	7,00
Subtotal Marzo 2021							2172,46	391,04	2563,50	391,00
2021-04	21/04/2021	1					1408,47	253,52	1661,99	254,00
Subtotal Abril 2021							1408,47	253,52	1661,99	254,00
2021-05	15/05/2021	1					146,25	26,32	172,57	26,00
Subtotal Mayo 2021							146,25	26,32	172,57	26,00
TOTALES							4097,01	737,45	4834,46	738,00

Que, en base a lo anteriormente expuesto y coincidiendo con lo señalado por la Administración, se verifica en el enlace: <https://ww3.sunat.gob.pe/ol-ti-itconsvalicpe/ConsValiCpe.htm> ("Consulta de Validez de CPE"), que las Facturas N° , N° , N° , N° , N° , N° y N° , que las cinco primeras se encuentran emitidos a nombre de terceros y las dos últimas no han sido validadas por los sistemas de la Administración conforme a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, lo que ha podido ser oportunamente verificado por la recurrente, por lo que al no cumplir con los requisitos establecidos por las normas antes citadas, estas no podían sustentar válidamente el uso del crédito fiscal, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Operaciones no reales

Que de conformidad con el primer párrafo del 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° 1116, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se debía pagar el impuesto.

Que el artículo 44 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala 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.



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

Que según el inciso a) del citado artículo se considera como operación no real, entre otras situaciones, a aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

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

Que, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que, en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que, asimismo, en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de dichos comprobantes o su registro contable.

Que según las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, debe contarse con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, el eventual cruce de información con los proveedores que pudiera realizar la Administración, la verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros, y actuarse los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

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

Que mediante Requerimiento N° (folios 649 a 674), se le requirió sustentar a la recurrente sus operaciones de adquisiciones de compra y la realización de cada operación económica consignada en los comprobantes de pago que se detallaban en los Anexos N° 03 y 04 adjunto a dicho requerimiento, requiriéndosele presentar copias escaneadas legibles en archivos PDF de documentos probatorios originales de fecha cierta debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firma del titular requiriéndosele responder por escrito respecto a: La vinculación y documentación comercial con los proveedores observados; al domicilio y la capacidad operativa y personal de los proveedores; al transporte o traslado de las adquisiciones observadas; al pago y/o cancelación de las facturas observadas y; al registro, control y destino de sus inventarios por los cuales se realizaron las adquisiciones observadas; así como presentar y/o proporcionar otra documentación adicional y fidedigna que considerase conveniente para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

Que, en tal sentido, se le indicó que de no sustentar y/o responder por escrito respecto de lo requerido, se procedería reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas declarado por las supuestas operaciones; por lo que de tener posición en contrario podía sustentarla mediante escrito fundamentado adjuntado los medios probatorios fehacientes que permitieran acreditar la realización de las operaciones observadas en los Anexos N° 03 y 04 al Requerimiento N°

Que en el punto 2 el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 725 a 765), la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente el 21 de julio y 11 de agosto de 2022, indicando que presentó copias escaneadas en archivo PDF de los comprobantes de pago observados y algunas guías de remisión, las cuales contenían inconsistencias pues no consignaban los datos de identificación del vehículo ni del conductor, el peso de los bienes transportados, no consignaban los nombres, sellos y firma de la persona que estuvieron a cargo de la entrega y no proporcionó contratos de fecha cierta, órdenes de compra, cotizaciones, proformas, presupuestos, partes de ingreso y salida de almacén, partes de producción, actas, reportes de consumo o control internos, donde se encontrasen anotados el ingreso y salida y/o consumo de los bienes u otros documentos emitidos y recibidos; la recurrente no acreditó cómo se vinculó con los proveedores observados (limitándose a señalar que su vínculo fue por visitas de los proveedores) ni sobre las tratativas previas a su contratación, como proformas, solicitudes de cotización, evaluación de precios, comparaciones con otros proveedores, verificación de la calidad del producto a adquirir, ni correspondencia comercial alguna, como serían cartas, correos electrónicos, llamadas, entre otros; que la recurrente indicó que desconocía la información referente a la capacidad operativa y personal de los proveedores; que existían circunstancias que generaban duda sobre que los bienes hubieran sido trasladados por alguno de los vehículos con Placa de Rodaje N° o N° , por el hecho que de la revisión de los sistemas de SUNAT se observa que no ha presentado declaraciones juradas por el Impuesto a la Renta de Primera Categoría ni ha emitido el comprobante de pago por la supuesta cesión de uso de los referidos vehículos, siendo incluso que de la revisión del Registro de Datos de Transporte de Mercancías del Ministerio de Transportes y Comunicaciones los referidos vehículos no cuentan con autorización para el traslado de mercadería y que en las guías de remisión relacionadas a los proveedores observados se aprecian inconsistencias y observaciones como el referente al vehículo que se usó para trasladar los bienes, a que el peso de los bienes supuestamente trasladados sobrepasa la carga útil, entre otros.

Que, es así que, en base a la evaluación conjunta a la documentación presentada por la recurrente, la verificación de la información que obra en sus sistemas y los cruces de información realizados, la Administración concluyó que no existían elementos probatorios de fecha cierta que sustentaran la realización de las operaciones que figuraban en los comprobantes de pago de compras detallados en el Anexo N° 03 del resultado de dicho requerimiento, debido a que los mismos no eran consistentes para acreditar las supuestas adquisiciones, determinando que nunca se efectuó transferencia de bienes, por lo que los comprobantes de pago que sustentaban las adquisiciones correspondían a operaciones no reales, según el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que según se aprecia en el "Resumen Estadístico de Fiscalización" (folios 926 a 933), la recurrente tiene como actividad económica principal el "transporte de carga por carretera".

Que en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 789 a 791), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las facturas emitidas por los proveedores con RUC N° , con RUC N° , con RUC N° , con RUC N° y con RUC N° , por la compra mochilas y materiales de ferretería como cemento, clavo, alambre, hojas de sierra, ladrillo, tubo, carretillas, winchas, entre otros.

Que, si bien la recurrente presentó copias de las facturas observadas (folios 1241 a 1242, 1285 a 1304, 1345 a 1348 y 1350 a 1357) según el criterio establecido en las Resoluciones N° 01807-4-2004 y N° 01145-1-2005, tales copias no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignaban, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

negociaciones que se habrían celebrado con ellos, lo que no permite identificar elementos mínimos de prueba que acreditasen la forma y medios de vinculación con los proveedores observados.

Que en relación a la medida que adoptó a fin de verificar la identidad de los representantes de los proveedores observados que pactaron las operaciones, la recurrente señaló que procedió a verificar en la consulta RUC revisando si el proveedor se encontraba "activo" y "habido", al respecto se advierte que la recurrente no tomó las medidas correspondientes a verificar la identidad de las personas que en representación de los proveedores observados negociaron las ventas, habida cuenta que los montos fueron significativos, máxime si no se verifica alguna correspondencia formal referente a las tratativas de las operaciones observadas.

Que, además, la recurrente señala que no se emitió documentación detallada como solicitudes de cotizaciones, presupuestos, requerimientos de compra, entre otros, en ese sentido, al no haber demostrado con documentación probatoria suficiente las medidas que adoptó en relación a la cantidad, calidad y precio de los bienes que requería, ni sustenta cómo tomó la decisión de adquirir los productos a los supuestos proveedores, ni se aprecia que hubiera solicitado a otras empresas cotizaciones, proformas, presupuestos, valorizaciones, no permite evidenciar que la elección respecto de los precios de los proveedores observados eran los más indicados, lo que resta fehaciencia a las operaciones observadas.

Que, asimismo, si bien la recurrente indicó que la contratación con dichos proveedores fue simplemente verbal (folio 1082) realizándolo vía telefónica, no se emitieron órdenes de compra u otros documentos, al no utilizar documentos que formalizasen las supuestas operaciones de compra como los contratos de fecha cierta, las órdenes de compra y al no proporcionar los documentos de las adquisiciones de parte de los proveedores, ello no permite identificar los elementos mínimos de prueba sobre la forma de abastecimiento, forma de pago, cuantía y lugar de entrega de los materiales que supuestamente serían suministrados a la recurrente e incluso la distribución de obligaciones y responsabilidades entre los contratantes.

Que, además, la recurrente indicó que fue ella quien asumió el costo del transporte de los bienes adquiridos en el vehículo con Placa de Rodaje N° , no obstante, en las guías de remisión proporcionadas por la recurrente se puede apreciar que el vehículo en el que supuestamente se trasladaron los supuestos bienes tiene la Placa de Rodaje N° , lo que resta fehaciencia sobre el traslado o recepción de los bienes.

Que en relación a la capacidad operativa y personal de los proveedores para que almacenen los bienes adquiridos y sobre el recojo de los bienes en el domicilio fiscal, la recurrente señaló que no era de su conocimiento la capacidad operativa y personal de sus proveedores observados y que cuando realizaban las compras recogía directamente el pedido en el domicilio fiscal de sus proveedores; asimismo, la recurrente no proporcionó un escrito identificando quien o quienes fueron las personas vinculadas o subordinadas de los proveedores que se encargaron de suministrarle o entregarle los bienes, por lo que no se tiene la certeza de las personas que hubieran suministrado los bienes consignados en los comprobantes de pago observados, por lo que ello restaría fehaciencia a las operaciones observadas.

Que en relación al registro, control y destino de sus inventarios, la recurrente no proporcionó copias de kardex, control de existencias y suministros, reportes, partes de ingreso o boletas de recepción a almacén o cualquier otro documento de control, manifestando que los bienes eran de consumo inmediato, en ese sentido, al apreciarse que la recurrente no realizaba esos tipos de controles no es posible verificar los ingresos y salidas de los bienes supuestamente adquiridos, lo que le restaría fehaciencia a las operaciones observadas, máxime si se tomaba en cuenta la cantidad y el monto de algunas de las supuestas adquisiciones, cuyo control de los costos de adquisición, producción y de ventas deben ser importantes para las diferentes decisiones a nivel empresarial.

Que, por otro lado, se aprecia que la SUNAT, mediante oficio solicitó a la información respecto de si la recurrente solicitó o tenía licencia de funcionamiento para realizar las actividades declaradas, la cual respondió a través del Oficio N° de 22 de agosto del 2022, que la recurrente no había realizado ningún trámite administrativo ante ella, lo cual genera dudas razonables sobre si el inmueble donde afirma que realizó modificaciones estaba siendo utilizado por el recurrente para sus actividades comerciales.

Que, en consecuencia, en base 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



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

suficiente permitieran acreditar la realidad de las operaciones observadas de conformidad con el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a agosto de 2021, se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien el recurrente en su recurso señala que los bienes adquiridos a los proveedores observados constituyen materiales auxiliares y suministros que han sido utilizados para la construcción de espacios, como la cochera en un terreno que está en situación de posesión situado en _____, en el procedimiento de fiscalización no ha presentado documentos que acreditasen la propiedad del terreno sobre el que señala que procedió a realizar una edificación, solo el certificado de posesión mencionado, ni está acreditado que tuviera autorización para realizar modificaciones o construcciones en su domicilio fiscal.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que los bienes adquiridos a los proveedores observados constituyen materiales auxiliares y suministros que han sido utilizados para la construcción de espacios, como la cochera en un terreno que está en situación de posesión situado en _____, cabe señalar que la _____ comunicó que la recurrente no había realizado ningún trámite administrativo ante ella, asimismo, cabe indicar que tener la calidad de poseedor no impediría a la recurrente e inclusive a los titulares del terreno, que realizasen trámites ante la municipalidad correspondiente para obtener las diversas autorizaciones para la construcción y funcionamiento de espacios como cocheras, entre otros.

Que con relación a lo alegado en el sentido que si bien las guías de remisión no contenía algunos datos, esto no les restaba fehaciencia ni invalidada la operación, puesto que debería primar el principio de la primacía de la realidad, cabe mencionar que tal argumento carece de sustento, dado que la recurrente no acreditó fehacientemente la forma en que se vinculó comercialmente con los proveedores observados, no proporcionó, no presentó cotizaciones, proformas, presupuesto y/o valorizaciones, órdenes de compra, contratos de fecha cierta, controles como el kardex u otra documentación que sustentara el ingreso y/o recepción a su local de las supuestas adquisiciones, así como no logró sustentar fehacientemente el traslado con las guías de remisión, máxime si las que proporcionó presentaban inconsistencias y/u observaciones por lo que no demostró documentariamente ni fehacientemente que dichas adquisiciones se realizaron.

Que en cuanto a lo argüido por la recurrente respecto a que se han vulnerado las Sentencias del Tribunal Constitucional (STC) N° 00091-2005-PA/TC, F.J. 9, párrafos 3, 5 a 8, STC N° 294-2005-PA/TC, STC N° 5514-2005-PA/TC y STC N° 8495-2006-PA/TC que regulan la debida motivación, así como las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04289-2004-AA/TC27 y N° 06785-2006-AA/TC28 que analizan el debido proceso y el derecho de defensa, no resulta atendible, pues de la revisión de la resolución apelada se advierte que se han señalado expresamente las razones fácticas y los fundamentos de derecho que sirvieron de fundamento para la decisión adoptada, con arreglo al artículo 129 del Código Tributario, apreciándose que la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente. lo que, según se ha verificado, se encuentra arreglado a ley, siendo distinto que la recurrente discrepe o no comparta el análisis y criterio considerados por la Administración para mantener los reparos y para no merituar los documentos presentados en la etapa de reclamación.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que corresponde a la Administración Tributaria efectuar las verificaciones correspondientes, que incluyen cruces de información pertinentes para obtener la certeza de las operaciones que son objeto de imposición, se debe indicar que este Tribunal ha señalad en innumerables pronunciamientos que no es obligación de la Administración el efectuar un cruce de información con terceros con la finalidad de acreditar el reparo por operaciones no reales o no fehacientes, ello, habida cuenta que en las Resoluciones N° 4831-9-2012 y N° 1276-5-2010, entre otras, ha señalado que según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que dado que en el presente caso la recurrente declaró el crédito fiscal de los períodos observados, correspondía a esta acreditar el cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que le fue solicitado expresamente por la Administración durante el procedimiento de fiscalización; en consecuencia, lo manifestado por la



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

recurrente no resulta amparable.

Que, por último, con respecto a que se deje sin efecto cualquier procedimiento de cobranza coactiva que se le siga por encontrarse aún en discusión el fondo de la controversia, cabe señalar que ello no corresponde ser planteado en la vía del procedimiento no contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo, y en caso de que éste no se siguiera conforme a ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario.

Resoluciones de Multa N° a 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° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 1311, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada (folio 1539), señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

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

Que dado que las anotadas resoluciones de multa (folios 1028, 1029, 1031, 1032, 1034, 1035, 1037, 1038, 1040, 1041, 1043, 1044, 1046, 1047 y 1050 a 1052), giradas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del aludido código, han sido sustentadas y calculadas en función al 50% del tributo omitido establecido en las Resoluciones de Determinación N° a N°, al haberse establecido que éstas deben mantenerse, corresponde también mantener aquéllas y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° – Infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario

Que la Resolución de Multa N° (folios 1054 y 1055), ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, según los Resultados de los Requerimientos N° y N°

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1422, señala que constituye infracción tributaria, no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 10346-9-2023, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 19 de diciembre de 2023, que: "Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario, cuando no se proporciona copia de la base de datos de libros y/o registros contables en el formato indicado por la



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

administración, como por ejemplo, excel (xls o xlsx), texto (txt) o dbf, o si llevándose la contabilidad en sistema computarizado o manual no se proporciona copia escaneada en formato PDF (u otro que se haya indicado) del original de los citados libros y/o registros, o de determinados folios, según lo requerido por esta".

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado Código Tributario dispone como sanción por dicha infracción el 0,3% de los Ingresos Netos (IN) anuales, e indica en su Nota 11 que esta sanción no podrá ser menor a 10% de 1 UIT ni mayor a 12 UIT.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 180 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1270, el IN equivale al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable; y para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentran en el Régimen General, entre otro, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en la que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta. Si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, respecto de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, prevé que si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según el caso, se aplicará una rebaja del 80% si no se efectúa el pago de la sanción, y de 90% con pago; mientras que si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 50% sin pago y del 70% con pago de la multa.

Que mediante los ítems del 1 al 8 de los puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 adjunto al Requerimiento N° (folios 654 y 656), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara copia escaneada en archivo PDF del original de, en caso de tener la obligación de llevarlos, los Libros y registros contables (Libro Caja y Bancos, Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor, Registro de Activos Fijos y Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas), documentación que acredite la compra e ingreso de los productos correspondientes por cada comprobante de pago detallado en el Anexo N°03 del mencionado requerimiento, documentación que sustentase el control de ingreso a los almacenes o kárdex, nota de ingreso de los productos, etc. de tratarse de comprobantes de pago por servicios recibidos, actas o documentos correspondientes a la recepción o conformidad de los servicios, la relación de las Guías de Remisión - Remitente, Guía de Remisión - Transportista y facturas del servicio de transporte, los contratos, adendas, documentos, ordenes de servicio u otros documentos celebrados de fecha cierta por el contribuyente por la compra y/o adquisición de bienes y/o servicios, relacionados con las operaciones señaladas en el Anexo N°03 adjuntos al citado requerimiento, estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las Instituciones del sistema financiero y de seguros del país o del exterior, así como las respectivas conciliaciones bancadas correspondientes al periodo fiscalizado, incluyendo la cuenta corriente de detracciones, tarjeta de propiedad, reportes, entre otros; dejándose constancia en el punto 4 del Anexo N° 01 al resultado de dicho requerimiento (folios 625 y 626) que no cumplió con lo solicitado.

Que, posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 651 a 652) la Administración reiteró a la recurrente que presentara la documentación antes solicitada, informándole adicionalmente que, al no haber cumplido con proporcionar la documentación requerida, según lo solicitado por ella, incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por lo que le solicitaba subsanarla cumpliendo con lo requerido.

Que, según los puntos 1 del Anexo N° 01 del Resultado al Requerimiento N° (folios 721 a 725), la Administración dejó constancia de que la recurrente cumplió parcialmente con lo solicitado, no cumpliendo con proporcionar copias escaneadas en archivo PDF del original del Registro de Activos Fijos



Tribunal Fiscal

Nº 07048-13-2024

(de los folios referidos a la legalización y de aquellos donde se encontrasen anotadas las operaciones correspondientes a los periodos de la fiscalización); así como no cumplió con presentar una copia de la base de datos en formato "Excel" (xls o xlsx) o texto en caso de que llevase el referido libro en sistema computarizado (folio 723).

Que, según lo antes expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, pues la recurrente no cumplió con presentar la documentación solicitada, no habiendo subsanado dicha infracción pese a que ello le fue requerido, conforme se aprecia en los Resultados de los Requerimientos N° y N° , por lo que siendo que dicha resolución ha sido emitida conforme a ley, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° Código Tributario

- Infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del

Que la Resolución de Multa N° (folios 1050 y 1051) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar con un atraso mayor al permitido el Libro Diario.

Que el numeral 4 del artículo 87 del citado código establecía que los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que el numeral 5 del artículo 175 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,3% de los IN para contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta incluidas las del Régimen MYPE Tributario, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada (folio 1539) y, conforme con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10 por ciento de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que inciso b) del artículo 180 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, prescribe que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos - IN (total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable), siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, y si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, en lo referente a las infracciones contempladas en el numeral 5 del artículo 175, prevé como criterios de gradualidad la subsanación⁶ y/o el pago⁷, consistiendo la primera en poner al día los libros y registros que fueron

⁶ El numeral 13.7 del artículo 13 del mencionado reglamento define a la subsanación como la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previsto en los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

⁷ El numeral 13.5 del artículo 13 de dicho reglamento define al pago como la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes, pudiendo ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja del 90% si va acompañada del pago y de 80% en caso este no se produzca, si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, y si se paga la infracción la rebaja será de 70%, de lo contrario será de 50%.

Que el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT dispone que los libros y registros contables, así como los libros de actas, deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas o continuas.

Que el artículo 8 de la referida resolución, en concordancia con su Anexo N° 2, señalan los plazos de atraso máximo para llevar el libro Diario y en dicho anexo se indica que el plazo de atraso permitido para dicho libro contable es de tres meses, desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que de acuerdo con los artículos 112 y 113 del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado, el Notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la certificación notarial en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 8665-3-2001, la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

Que mediante el Items 1 del punto 1 del Requerimiento N° (folio 651), la Administración requirió a la recurrente proporcionar copia escaneada del Libro Diario, entre otros.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 721 a 723), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó el Libro Diario – Tomo N° 04, legalizado por Notario Público , Registro N° de 1 de agosto de 2022 comprendiendo los folios referidos a los periodos fiscalizados, esto es los meses enero a agosto de 2021.

Que indica que el referido libro fue llevado sin tener en cuenta el plazo máximo de atraso de tres meses establecido en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y modificatorias, por lo que indica que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que según la copia de la legalización del Libro Diario – Tomo N° 4 (folios 1842 a 1844), se aprecia que la recurrente había anotado operaciones desde abril de 2021 a agosto de 2021, aun cuando este fue legalizado el 1 agosto de 2022, por lo que dado que dicha legalización se produjo en la primera hoja de este tomo, es decir, cuando se encontraba en blanco, acredita que al 1 de agosto de 2021 ese tomo no tenía anotadas las operaciones de abril de 2021, lo que evidencia que fue llevado con atraso según el plazo, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que, asimismo, habida cuenta que la recurrente cumplió con subsanar con la legalización, se tiene que la Resolución de Multa N° emitida por el importe de S/ 819,00 más intereses, considerando una rebaja del 80%, de acuerdo con el anotado Régimen de Gradualidad, a lo que se descontó el importe de S/ 3 267,00, según se observa en el Anexo N° 01 de dicho valor (folio 1052), se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Vásquez Rosales y Bazán Infante, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.



Tribunal Fiscal

N° 07048-13-2024

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 17 de mayo de 2023.

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

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL PRESIDENTE

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

BAZÁN INFANTE
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
VLR/SM/AM/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente