



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

EXPEDIENTE N° : 16750-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de diciembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución N° i de 29 de setiembre de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos de diciembre de 2020 a mayo de 2021, y la Resoluciones de Multa N° emitidas por el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° (foja 483) y Requerimiento N° (fojas 479 y 480)², se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de los períodos diciembre de 2020 a mayo de 2021.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020 a marzo de 2021 por operaciones no fehacientes, razón por la que se emitieron las Resoluciones de Determinación N° (fojas 510 a 533).

Que de igual manera, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° (fojas 498 a 509) por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2021, como consecuencia de la reliquidación de dicho saldo originada por el reparo al crédito fiscal por operaciones no fehacientes.

Que asimismo, la Administración detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Multa N° (fojas 534 a 539).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si el reparo al crédito fiscal y la imputación de las infracciones se encuentran arreglados a ley. Sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades planteadas por la recurrente.

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° (foja 481).

² Notificados mediante depósito en el buzón electrónico del recurrente el 16 de febrero de 2023 conforme con el inciso b) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, señalándose que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios antes referidos. El artículo 106 del mencionado código establece que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso (fojas 478 y 482).



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Nulidad de los Resultados de los Requerimientos Nº

así como de los

valores impugnados

Que la recurrente solicita se declare la nulidad de los Resultados de los Requerimientos Nº y en consecuencia de los valores impugnados, al haber sido emitidos sin observar lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT, la Resolución Nº 08716-10-2017 y la Resolución de Superintendencia Nº 077-2020/SUNAT.

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF³, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega dicho artículo que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que el numeral 1 del artículo 62 del mencionado código establece que la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora, cuenta con las facultades discrecionales de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF⁴, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten.

Que el artículo 6 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el anotado artículo 6, modificado por Decreto Supremo Nº 145-2019-EF⁵, indica que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, y también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, incluido aquellos referidos a la aplicación de la norma anti-elusiva general.

Que el artículo 8 del citado reglamento, modificado por Decretos Supremos Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF, dispone que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora su resultado, conforme con lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en

³ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁴ Publicado el 23 de octubre de 2012.

⁵ Publicado el 10 diciembre 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario según sea el caso, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comuniqué mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento.

Que el tercer párrafo del citado inciso a) añade que en el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

Que el inciso b) del referido artículo 8, indica que en los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que respecto al citado inciso b), mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08716-10-2017, se ha establecido como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria que: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 104 del anotado código, según texto modificado por el Decreto Legislativo Nº 1263, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, señalándose que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios antes referidos.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 014-2008/SUNAT se reguló la notificación de los actos administrativos por medio electrónico, aprobándose las "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos a los deudores tributarios, en cuyo inciso e) del artículo 1, modificado por la Resolución de Superintendencia Nº 000154-2020/SUNAT⁶, precisa que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por el artículo 2 de dicha norma.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la citada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia Nº 154-2020/SUNAT, se aprueba "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo, incluyendo aquellos conceptos respecto de los cuales ejerce funciones.

⁶ Publicada el 25 de setiembre de 2020.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Que el artículo 4 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, prevé que para efecto de realizar la notificación o remisión a que se refiere el artículo 2, a través de "Notificaciones SOL", la SUNAT deposita, en el buzón electrónico asignado al administrado, copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo u otro, en un archivo de formato de documento portátil (PDF); registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito y generando la constancia que acredita esta fecha, la que puede ser impresa por el administrado seleccionando la opción correspondiente dentro de SUNAT - Operaciones en Línea.

Que según el artículo 3 de la anotada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, la SUNAT puede notificar, a través de "Notificaciones SOL", los actos administrativos a que se refiere el artículo anterior a los administrados, salvo los actos que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario u otro dispositivo legal deban ser notificados de una forma distinta.

Que de conformidad, con el artículo 6 de la aludida resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, el administrado deberá consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de "Notificaciones SOL".

Que por otra parte, mediante Resolución de Superintendencia N° 077-2020/SUNAT⁷, se aprobó la creación de la Mesa de Partes Virtual de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, con la finalidad de facilitar a los administrados la presentación, por esa vía, de documentos que se presentan de manera presencial en las dependencias de la SUNAT.

Que mediante el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 084-2016/SUNAT⁸, se aprobó el Sistema Integrado del Expediente Virtual para el llevado de expedientes electrónicos, siendo que el artículo 12 de dicha resolución, modificado mediante Resolución de Superintendencia N° 262-2019-SUNAT, indica que los sujetos que son parte de un procedimiento de fiscalización o de un cruce de información pueden optar por presentar solicitudes y/o escritos electrónicos conforme a lo indicado en el presente capítulo, siempre que se haya generado un expediente electrónico de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4-A, y, además, en el caso del cruce de información, siempre que el requerimiento contemple de manera expresa dicha posibilidad.

Que el artículo 14 de la citada resolución de superintendencia, indica que los sujetos a que se refiere el artículo 12 pueden presentar los escritos electrónicos para atender requerimientos en un procedimiento de fiscalización o en un cruce de información. En caso de que se presente un escrito electrónico para solicitar lo señalado en el numeral 13.1. del artículo 13, se dará a dicho escrito el trámite a que se refiere este último artículo, siempre que haya sido presentado dentro del plazo previsto en el numeral 13.2. del mencionado artículo. De presentarse fuera de ese plazo, se tendrá como no presentado, salvo que resulte de aplicación la excepción prevista en el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (numeral 14.1). El escrito electrónico se puede presentar: a) A través de SUNAT Operaciones en Línea, desde el 1 de febrero de 2020 y b) En la mesa de partes de las dependencias de la SUNAT, en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT a nivel nacional o al agente fiscalizador asignado al procedimiento o actuación, desde el 1 de mayo de 2020 (numeral 14.2).

Que mediante el primer requerimiento del procedimiento de fiscalización, Requerimiento N° de 15 de febrero de 2023⁹ (fojas 479 y 480), la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera y/o proporcionara la información y/o documentación detallada en el citado requerimiento, el 3 de marzo de 2023, a través de SUNAT Operaciones en Línea, lo que, conforme con las normas antes citadas, equivale a indicar que la presentación se debía efectuar en las oficinas de la SUNAT, puesto que la Mesa de Partes Virtual evidencia la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente.

⁷ Publicada el 8 de mayo de 2020.

⁸ Publicada el 23 de marzo de 2016.

⁹ Notificado el 16 de febrero de 2023, conforme con lo antes indicado.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Que en el Resultado del Requerimiento N° de 3 de marzo de 2023¹⁰ (fojas 475 a 477), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con presentar la documentación solicitada, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que mediante el Anexo N° 01 al segundo requerimiento, Requerimiento N° de 7 de marzo de 2023¹¹ (fojas 471 y 472), la Administración reiteró a la recurrente que presentara y/o exhibiera diversa información y/o documentación solicitada y no presentada, para el 14 de marzo de 2024 a través de SUNAT Operaciones en línea.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 14 de marzo de 2023¹² (fojas 463 a 466), la Administración dio cuenta del escrito y de la documentación presentada por la recurrente, de lo que se tiene que dicho requerimiento fue cerrado una vez vencido el plazo señalado en él y luego de que culminó con la evaluación de lo presentado por la recurrente. En ese sentido, dicho resultado fue cerrado, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y en la Resolución N° 08716-10-2017 antes citada.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 16 de marzo de 2023¹³ (fojas 458 a 460), la Administración solicitó diversa información complementaria, indicó que el plazo para presentar lo solicitado era el 24 de marzo de 2023 a través de SUNAT Operaciones en Línea.

Que de la revisión del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° ¹⁴ (foja 446 a 455), se observa que este fue cerrado el 24 de marzo de 2023, dejando constancia la Administración que la recurrente no presentó la documentación requerida.

Que como se aprecia, el Resultado del Requerimiento N° fue cerrado de conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución N° 08716-10-2017.

Que asimismo, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 28 de marzo de 2023¹⁵ (fojas 442 y 443), la Administración solicitó diversa información complementaria, indicó que el plazo para presentar lo solicitado era el 4 de abril de 2023 a través de SUNAT Operaciones en Línea.

Que de la revisión del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° ¹⁶ (foja 413 a 419), se observa que este fue cerrado el 4 de abril de 2023, dejando constancia la Administración de la documentación y/o información presentada y/o proporcionada.

Que en ese sentido, el Resultado del Requerimiento N° fue cerrado de conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución N° 08716-10-2017.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° de 14 de abril de 2023¹⁷ (fojas 426 a 434) la Administración formuló sus observaciones, requiriendo desvirtuarlas con documentación que debía presentarse el 25 de abril de 2023, a través de SUNAT Operaciones en Línea.

¹⁰ Notificado el 6 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 474).

¹¹ Notificado el 7 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 470).

¹² Notificado el 15 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 462).

¹³ Notificado el 16 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 457).

¹⁴ Notificado el 27 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 445).

¹⁵ Notificado el 29 de marzo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 441).

¹⁶ Notificado el 25 de abril de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 393).

¹⁷ Notificado el 14 de abril de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 425).



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° de 25 de abril de 2023¹⁸ (fojas 394 a 411), cerrado en la aludida fecha, la Administración dejó constancia de que la recurrente no presentó la documentación solicitada; asimismo, analizó la documentación presentada en respuesta al Requerimiento N° Al respecto, se debe señalar que el referido resultado del requerimiento fue cerrado de conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución N° 08716-10-2017.

Que a través del Anexo N° 01 al Requerimiento N° ¹⁹ (fojas 422 y 423), se comunicó a la recurrente la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, indicándole que debía presentar y/o proporcionar lo solicitado en dicho requerimiento el día 26 de abril de 2023, a fin de que pueda acogerse al Régimen de Gradualidad; siendo que, en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° ²⁰ (foja 390), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado.

Que finalmente, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° ²¹ de 4 de mayo de 2023 (fojas 385 y 386), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos a las observaciones realizadas hasta el 11 de mayo de 2023; siendo que, en el Anexo N° 01 al resultado de dicho requerimiento²² (fojas 376 a 382), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación ni información que desvirtuara las observaciones al crédito fiscal comunicadas.

Que en atención a lo expuesto, procede desestimar la nulidad alegada por la recurrente referida a los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización parcial, toda vez que como se ha señalado precedentemente, los requerimientos fueron cerrados de acuerdo a lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución N° 08716-10-2017, careciendo de sustento lo señalado en sentido contrario.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que resultaba nulo que la Administración hubiera efectuado el cierre del Requerimiento N° el 25 de abril de 2023 al ser este el día del vencimiento para presentar y/o exhibir la documentación y/o información solicitada, ya que tenía plazo hasta las 23:59 horas del día del vencimiento; cabe precisar que conforme se aprecia del resultado del citado requerimiento, este fue cerrado el 25 de abril de 2023, esto es, en la fecha en la cual la recurrente debía de presentar y/o exhibir lo solicitado, sin que se advierta de autos que hubiera presentado y/o exhibiera documentación y/o información hasta las 23:59 horas de tal día o luego de esa hora, que no hubiera sido valorada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, más aún si la recurrente no contradice tal afirmación ni adjunta prueba en contrario, por lo que no se aprecia que la Administración hubiera vulnerado procedimiento alguno en los resultados de los requerimientos cursados. Similar criterio fue establecido en la Resolución N° 01406-2-2024.

Que respecto a que los Resultados de los Requerimiento N° son nulos toda vez que en ellos no se realizó una adecuada valoración de los medios probatorios presentados, se debe indicar que se aprecia que la Administración efectuó una valoración de los medios probatorios presentados, siendo que el hecho que se discrepe del sentido de la valoración no es causal de nulidad, sin perjuicio que ello será analizado posteriormente en la presente resolución con motivo de la revisión del reparo al crédito fiscal por operaciones no fehacientes.

¹⁸ Notificado el 25 de abril de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 392).

¹⁹ Notificado el 18 de abril de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 421).

²⁰ Notificado el 27 de abril de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 389).

²¹ Notificado el 4 de mayo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 384).

²² Notificado el 12 de mayo de 2023, mediante la modalidad de sistema de Notificaciones SOL, de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 375).



Tribunal Fiscal

N° 11569-8-2025

Resoluciones de Multa N°

Que el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1634²³, que aprobó el Fraccionamiento Especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT, señala que la citada norma tiene por objeto regular un fraccionamiento especial para deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que constituyan ingresos del Tesoro Público.

Que de acuerdo al numeral 4.1 del artículo 4 del referido decreto legislativo, se puede acoger al Fraccionamiento Especial las deudas tributarias administradas por la SUNAT que constituyen ingresos del Tesoro Público tales como impuesto a la renta, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, impuesto de promoción municipal, impuesto especial a la minería, derechos arancelarios, entre otros, exigibles hasta el 31 de diciembre de 2023, contenidas en resoluciones de determinación, órdenes de pago, resoluciones de multa, liquidaciones de cobranza, liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras u otras resoluciones, incluidos los saldos de aplazamientos y/o fraccionamientos que se encuentren vigentes o con causal de pérdida, pendientes de pago a la fecha en que se presenta la solicitud de acogimiento, así como aquellas que estén impugnadas o en cobranza coactiva. Agrega el numeral 4.2 del citado artículo que la referida deuda incluye los intereses, actualizaciones e intereses capitalizados que correspondan aplicar de acuerdo con la ley, actualizadas hasta la fecha de aprobación de la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial, salvo en el caso de acogimiento con pago al contado en cuyo caso la actualización es hasta la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento.

Que por su parte, el numeral 10.1 del artículo 10 del aludido decreto legislativo indica que, para efectos del Fraccionamiento Especial, se entiende efectuada la solicitud de desistimiento de la pretensión respecto de la deuda impugnada con la presentación de la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial, y se considera procedente dicho desistimiento con la aprobación de la referida solicitud de acogimiento. Agrega el numeral 10.2 del comentado artículo que el órgano competente deberá concluir el reclamo o, la apelación respecto de la deuda cuyo acogimiento al Fraccionamiento Especial hubiera sido aprobado, y tratándose de la demanda contencioso-administrativa o el proceso de amparo se deberá concluir el proceso.

Que de autos se aprecia que la recurrente solicitó el acogimiento al Fraccionamiento Especial de las deudas tributarias contenidas en las Resoluciones de Multa N° , el cual fue aprobado mediante la Resolución de Intendencia N° (foja 630), por lo que, de acuerdo con las normas antes citadas, corresponde a esta instancia disponer que se tenga por concluido el presente procedimiento contencioso tributario con relación a los anotados valores.

Resoluciones de Determinación N°

• Operaciones no fehacientes

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que ha presentado documentación mínima y suficiente para evidenciar la fehaciencia de las operaciones observadas y que resulta razonable que haya adquirido los bienes detallados en los comprobantes de pago observados para el desarrollo de su actividad económica. Agrega que la Administración no ha analizado la documentación presentada de manera conjunta.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020 a marzo de 2021, toda vez que la recurrente no sustentó con elementos de prueba que, de manera razonable y suficiente, permitan acreditar la fehaciencia de las adquisiciones efectuadas con sus proveedores observados.

Análisis

Que de los Anexos N° 1, 2, 3 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 510 a 533), se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020 a marzo de 2021, al estar sustentado en operaciones no fehacientes,

²³ Publicado el 30 de agosto de 2024.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

sustentándose en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1116²⁴, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; y, el segundo párrafo del mismo artículo añade que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y, que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte, el artículo 44 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 950²⁵, dispone que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en estos, por el responsable de su emisión, siendo que el que recibe el comprobante de pago o nota de crédito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que dicha norma agrega que para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación; precisándose que en caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Que el mencionado artículo añade que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que según el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo Nº 136-1996-EF, e incorporado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, respecto a las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44 de la ley, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación; b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente: i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos previstos en el numeral 2.3 del artículo 6º, ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago y iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor. Agrega que aun habiendo cumplido con lo indicado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación; y, c) El pago del impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.

²⁴ Vigente desde el 1 de agosto de 2012.

²⁵ Publicado el 3 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Que de acuerdo con el numeral 2.3.1 del artículo 6 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 19 de la ley, el contribuyente debía 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; y, iii) Orden de pago.

Que el numeral 2.3.2 del citado artículo 6 dispone que tratándose de cheques se deben cumplir los siguientes requisitos: a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago; b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero; para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque; asimismo, cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco; c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder; d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad; y e) Que el cheque sea girado dentro de los 4 meses de emitido el comprobante de pago.

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

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

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

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones N° 3521-1-2005 y 12050-3-2010, entre otras, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas o la deducción de gastos para efectos del Impuesto a la Renta, este debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de adquisición de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 458 a 460), la Administración solicitó a la recurrente sustentar contable, legal y documentariamente, el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 01 adjunto a dicho Anexo, para ello indicó que la recurrente debía proporcionar 1) fotocopias de los originales de los Comprobantes de Pago, 2) fotocopias de los originales de las Guías de Remisión (Remitente y/o Transportista), 3) fotocopias de los originales de las Nota de Débito y/o Crédito que haya recibido, 4) fotocopias de los originales de las Órdenes de Compra, Órdenes de Trabajo (Servicio) u otros que las sustituyan, 5) Documentos y/o comprobantes de egresos de Caja y Bancos, transferencias bancarias, cheques, estados de cuenta corriente, que sustenten el pago y la utilización de medios de pago y 6) Documentación que acredite la realización de los bienes y/o servicios recibidos relacionados a las operaciones de los comprobantes de pago observados.

Que a través del Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 446 a 455), la Administración señaló que la recurrente, al vencimiento del plazo otorgado, no cumplió con presentar la documentación requerida, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020 y febrero a mayo de 2021.

Que mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 442 y 443), la Administración reiteró a la recurrente que presentara y/o proporcionara la documentación solicitada a través del Punto N° 02 del Requerimiento N° ; siendo que, mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento antes referido (fojas 413 a 419), la Administración dio cuenta de la información presentada por la recurrente, tales como facturas emitidas por distintos proveedores, guías de remisión, constancias de depósitos, cheques, entre otros.

Que mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 426 a 434), la Administración requirió a la recurrente sustentar la realización, naturaleza, cuantía y necesidad de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detalladas en el Anexo N° 02 a dicho Requerimiento; al respecto, refirió que para sustentar y acreditar la fehaciencia de dichas operaciones, la recurrente debía adjuntar diversa documentación sustentatoria, tales como, entre otros: 1) Cotizaciones, proformas y presupuestos; 2) Correspondencia comercial que acreditara las negociaciones sobre la cantidad, calidad y precio de los bienes detallados en los comprobantes de pago observados; 3) Guías de Transportista que acreditaran el traslado de los bienes adquiridos desde el local del proveedor hacia el local de la recurrente; 4) Partes de Ingreso o Boletas de Recepción a Almacén u otro similar; y, 5) Control de Inventarios (Kárdex) en el que constara el movimiento detallado de los productos por los cuales se emitieron los comprobantes de pago observados.

Que a través del Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 394 a 411), la Administración indicó que la recurrente no presentó la documentación solicitada y analizó la documentación presentada por la recurrente mediante el Escrito Electrónico N° en respuesta al Requerimiento N° concluyendo que la recurrente no había presentado documentación que desvirtúe que las operaciones consignadas en los comprobantes de pago que sustentan el crédito fiscal anotado en su Registro de Compras de los meses de diciembre de 2020 y febrero de 2021 correspondían a operaciones no reales, por lo que observó el crédito fiscal de las siguientes operaciones:



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Cuadro N° 01: Detalle de los comprobantes de pago de compras reparados por operaciones no reales

Periodo	N° de Comprobante	Proveedor	RUC	Valor de Compra (S/)	IGV (S/)
2020-12				3 802 396,26	684 431,33
2021-02				102 245,76	18 404,24

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 385 y 386), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó al recurrente que presentara por escrito los descargos, respecto de las observaciones realizadas a las operaciones detalladas en el Resultado del Requerimiento N°

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 377 a 382), la Administración indicó que la recurrente no había presentado sus descargos a las observaciones que fueron detalladas en el Resultado del Requerimiento N° por lo cual procedía a mantenerlas.

Que de autos se observa que, a fin de sustentar las operaciones observadas vinculadas a los proveedores, la recurrente presentó por dichos proveedores las copias de los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 01, emitidos por concepto de compra de balones de oxígeno de 10 m3 y reguladores de dos manómetros, en el caso de, y cilindros de oxígeno de aluminio CGA 540 tipo MM, en el caso de; sin embargo, de conformidad con los criterios jurisprudenciales antes citados, a fin de acreditar la fehaciencia de las operaciones no basta con el comprobante de pago o su registro contable, por lo que corresponde analizar la demás documentación.

Que asimismo, la Guía de Remisión-Electrónica emitida por el proveedor la recurrente, así como también Guías de Remisión-Remitente emitidas por el proveedor, vinculada a la Factura N°; sin embargo, sin perjuicio de las observaciones efectuadas por la Administración, dicho documento por sí solo resulta insuficiente para acreditar la realidad de las operaciones con dicho proveedor, dado que no se advierte un documento que acredite el ingreso de los bienes a los almacenes o centro de operación de la recurrente.

Que respecto a los documentos que estarían vinculados al pago de las facturas, tales como las constancias de transferencia presentadas por la recurrente o los estados de cuenta, cabe señalar que dichos documentos no resultan suficientes a efectos de acreditar la realización de las operaciones acotadas.

Que en cuanto a la documentación presentada por la recurrente vinculada a sus ventas, tales como los comprobantes de pago emitidos a sus clientes, órdenes de compra, Carta de Instrucciones de Pago, Comprobantes de Retención, Contrato Marco de Factoring, Contrato N°, Carta N° y la Conformidad Bienes o Suministro de Bienes, se debe señalar que dichos documentos no permiten acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, toda vez que no es posible determinar que los bienes comercializados en dichas ventas hayan sido adquiridos mediante las operaciones detalladas en los comprobantes de pago observados, máxime si la recurrente no ha presentado algún documento que demuestre la recepción de los bienes, a pesar de ser expresamente requerida para ello.

Que finalmente, contrariamente a lo alegado por la recurrente, conforme se ha expuesto, la Administración durante el procedimiento de fiscalización emitió los requerimientos y sus resultados, requiriendo en forma expresa que sustentara la fehaciencia de las operaciones observadas, habiendo consignado en los Resultados del Requerimiento N° los fundamentos legales que a su criterio sustentan el reparo efectuado, así como hecho referencia a los argumentos y medios de prueba que la recurrente presentó, siendo cuestión distinta que aquella no se encuentre de acuerdo con las conclusiones arribadas por la Administración con relación a tales medios de prueba.

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente no demostró con elementos adicionales, la fehaciencia de las operaciones acotadas, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 11569-8-2025

Resoluciones de Determinación N°

Que como consecuencia de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2020 a marzo de 2021, por operaciones no reales, que han sido confirmados en la presente instancia, se determinaron nuevos importes por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas, los cuales a su vez tuvieron incidencia en el arrastre de dicho concepto para los períodos de abril y mayo de 2021, de manera que se encuentra arreglada a ley la reliquidación del referido saldo a favor realizada por la Administración, por lo que también corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Sarmiento Díaz, Cerdeña Stromsdorfer e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. **DISPONER** que se tenga por concluido el presente procedimiento contencioso tributario vinculado a las Resoluciones de Multa N°
2. **CONFIRMAR** la Resolución N° de 29 de setiembre de 2023, en el extremo vinculado a las Resoluciones de Determinación N°

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

CERDEÑA STROMSDORFER
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/ /gt

Nota: Documento firmado digitalmente.