



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

EXPEDIENTE N°
INTERESADO
ASUNTO
PROCEDENCIA
FECHA

:
:
:
:
:

6880-2024

Impuesto General a las Ventas y Multa
Lima
Lima, 5 de mayo de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N°
contra la Resolución N° de 16 de octubre de 2023, emitida 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° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de
julio a diciembre de 2021, y contra las Resoluciones de Multa N°
giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene, respecto al reparo al crédito fiscal por no registrar una nota de crédito en el
periodo noviembre de 2021, que mediante el comprobante de pago N° E001-94 registrado con el estado 9
(nueve) en el periodo agosto de 2022, rectificó la anotación de la información de la operación registrada en
el periodo noviembre de 2021 (Factura de 16 de noviembre de 2021, emitida por el proveedor
por lo que al no haber utilizado el crédito fiscal en el periodo de agosto
de 2022, no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en cuanto al reparo por operaciones no reales, indica que demostró la vinculación con cada proveedor;
que el Sr. es colaborador de su empresa y que estaba encargado, junto a
la Sra. de realizar cualquier transacción comercial y/o financiera en el año 2021; que no
necesita realizar cotizaciones pues conoce a sus proveedores; que si bien se le alegó que al no suscribir
contratos como medida de prevención denotó falta de diligencia, es una empresa socialmente responsable;
que respecto al traslado de las mercaderías, estas siempre le han sido dejadas en la obra, puesto que se
trabaja en base a valorizaciones, es decir, la cuantificación que se le asigna a un avance físico de una obra;
que justificó las observaciones realizadas a las guías de remisión que proporcionó; que los montos de las
facturas a sus proveedores no superaban los S/ 3 500,00, por lo que de acuerdo a la normativa vigente en
los periodos fiscalizados no correspondía la utilización de los medios de pago establecidos; y que respecto
a que sus proveedores no tendrían los recursos económicos, entre otros, para realizar operaciones
comerciales con aquel, invoca el principio de material y buena fe.

Que solicita que se deje sin efecto cualquier cobranza coactiva o cobro indebido vinculado a la controversia
que plantea.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización parcial efectuada al
recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2021 por
no registrar una nota de crédito vinculada con la anulación de una operación, y por operaciones no reales,
en virtud a los dispuesto en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así
como le fue atribuida la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código
Tributario.

Que de autos se aprecia que, como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial¹ iniciado al
recurrente mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios

¹ En el que el elemento del tributo a fiscalizar fue el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y el aspecto contenido en dicho
elemento a fiscalizar fueron operaciones de compras y adquisiciones.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

1545, 1546 y 1550), se emitieron las Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2021 (folios 174, 176, 178, 180, 182 a 184 y 186), y las Resoluciones de Multa N° por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 164 a 166, 168, 169, 171 y 172). En tal sentido, corresponde determinar si los valores citados se encuentran arreglados a ley.

Que según se aprecia del "Comprobante de Información Registrada" (folio 162), el recurrente tiene como actividad económica principal la construcción de edificios completos².

Resolución de Determinación N°

Que la citada resolución de determinación (folio 176), fue emitida por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2021, y dado que no se efectuó ningún reparo por dicho concepto (folio 182), fue girada manteniendo el importe declarado por el recurrente³, a fin de concluir el procedimiento de fiscalización⁴, por lo que no existe controversia, tal como se indica en la resolución apelada (folio 1668), y en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a las citadas resoluciones de determinación (folio 182), se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2021, por: 1) No registrar una nota de crédito en el periodo noviembre de 2021 vinculada con la anulación de una operación, y 2) Facturas que corresponden a operaciones no reales.

✓ **Reparo por no registrar una nota de crédito en el periodo noviembre de 2021 vinculada con la anulación de una operación**

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1479 y 1480), la Administración señaló que de la revisión a sus sistemas informáticos verificó que en el Registro de Compras Electrónico de noviembre de 2021 figuraba anotada la Factura N° de 16 de noviembre de 2021, emitida por el proveedor con una base imponible de S/ 140 670,74 y un Impuesto General a las Ventas de S/ 25 320,73, y que dicho documento había sido anulado mediante la Nota de Crédito N° de la misma fecha mencionada, a pesar de lo cual los efectos de dicha nota de crédito (disminución del crédito fiscal) no habían sido consignados en la declaración mensual del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2021, por lo que se solicitó al recurrente su descargo a lo indicado, pues de lo contrario observaría el crédito fiscal de dicho periodo por el monto de S/ 25 320,73.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1462 a 1464), la Administración dejó constancia que el recurrente presentó un escrito en el que señaló que la observación había sido subsanada mediante la presentación del Formulario PDT 621 N° del periodo agosto de 2022, ya que hubo un error en el documento, que no correspondía su emisión. Al respecto, la Administración señaló que en el Registro de Compras Electrónico de agosto de 2022 verificó que se había anotado con el estado 9 la Factura N° de 23 de noviembre de 2021, emitida por el proveedor con una base imponible de S/ 140 670,74 y un Impuesto General a las Ventas de S/ 25 320,73, estableciendo así que mediante esta factura registrada con el estado 9 en el periodo agosto de 2022 estaba rectificando la información de la operación registrada en el periodo noviembre de 2021 mediante la Factura N°. Sin embargo, la Administración observó que la Nota de Crédito N° no había sido anotada en el Registro de Compras ni sus efectos (disminución del crédito fiscal) fueron reflejados en la

² Además, de dicho documento se aprecia que el recurrente es un contrato de colaboración empresarial (consorcio), con contabilidad independiente, siendo sus integrantes las empresas

³ Saldo a favor de S/ 752,00.

⁴ El primer párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que: "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso". Por su parte, el primer párrafo del artículo 76 del citado código señala que: "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

declaración del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2021, ni en la declaración de agosto de 2022 presentada mediante el Formulario PDT 621 referido por el recurrente. Por tal motivo, y de conformidad con el artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 1 del artículo 7 de su reglamento, la Administración mantuvo la observación referente al desconocimiento del crédito fiscal declarado en noviembre de 2021 por el importe de S/ 25 320,73, correspondiente a la aludida nota de crédito que no fue declarada.

Que al respecto, el artículo 27 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, señala que el crédito fiscal se deducirá: a) El impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento, siendo que los descuentos a que se hace referencia son aquellos que no constituyan retiro de bienes; b) El impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado restituida, siendo que en el caso que los bienes no se hubieran entregado al adquirente por anulación de ventas, se deducirá el impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del monto devuelto; y c) El exceso del impuesto bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal. Agrega el referido artículo que las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

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

Que el numeral 4 del artículo 10 del referido reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, que regula la anulación, reducción o aumento en el valor de las operaciones, establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones. Para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, por los siguientes documentos: a) Las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago; y, b) Las liquidaciones de cobranza u otros documentos autorizados por la SUNAT con respecto de operaciones de Importación. La SUNAT establecerá las normas que le permitan tener información de la cantidad y numeración de las notas de débito y de crédito de que dispone el sujeto del impuesto.

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

Que en el caso de autos, se aprecia que en el periodo noviembre de 2021, el recurrente anotó en su Registro de Compras Electrónico una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas con una base imponible de S/ 140 670,74 y un impuesto de S/ 25 320,73, correspondiente a la Factura N° de 16 de noviembre de 2021 (folio 157), emitida por el proveedor asimismo, vinculada a dicha factura, el proveedor emitió la Nota de Crédito N° de 16 de noviembre de 2021, que anuló la operación consignada en la mencionada factura.

Que la Administración cuestiona que la que precitada nota de crédito no fue anotada en el Registro de Compras Electrónico y que la disminución del crédito fiscal que la emisión de dicho documento implicaba no fue considerado en la declaración del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2021.

Que al respecto, cabe señalar que, tal como afirmó el recurrente en la fiscalización, la información consignada en el Registro de Compras Electrónico de noviembre de 2021 con relación a la operación con una base imponible de S/ 140 670,74 y un Impuesto General a las Ventas de S/ 25 320,73 corresponde en realidad a la Factura N° de 23 de noviembre de 2021 y no a la Factura N° de 16 de noviembre de 2021, lo cual fue materia de rectificación mediante la anotación de la referida Factura N°



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

con el estado 9 en el Registro de Compras Electrónico de agosto de 2022, rectificación que fue verificada y validada por la Administración, como se ha dado cuenta precedentemente.

Que en ese sentido, en atención a la rectificación efectuada, debe tenerse por no anotada la Factura N° en el Registro de Compras Electrónico del recurrente de noviembre de 2021, no formando parte de la declaración del Impuesto General a las Ventas de dicho periodo, por lo que, siendo así, mal podría pretenderse que se encuentre anotada y declarada la Nota de Crédito N° al encontrarse asociada a la referida factura.

Que si bien, conforme con las normas antes citadas, la nota de crédito que se emite por la anulación de una operación debe anotarse en el Registro de Compras del mes en que se produzca la anulación, ello es exigible en la medida en que también se encuentre anotada la operación original que ha sido materia de anulación, al tratarse de una deducción del crédito fiscal declarado.

Que por consiguiente, el reparo al crédito fiscal de noviembre de 2021 por no haberse anotado y declarado la Nota de Crédito N° no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ **Reparo por operaciones no reales**

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1474 a 1478), la Administración requirió al recurrente que sustentara las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (folios 1471 a 1473), emitidos por los proveedores

y que respondiera por escrito las preguntas detalladas en los ítems 2.1. al 2.24., referidos a la vinculación con los proveedores, el traslado, recepción y destino de los bienes adquiridos, la cancelación de los referidos comprobantes, del registro contable y otra documentación como un flujograma del proceso de adquisición de los bienes consignados en los citados comprobantes, y de no sustentar ello, se observaría el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2021, en aplicación del inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1430 a 1461), la Administración dejó constancia de los escritos y de la documentación proporcionada por el recurrente; siendo que, de su evaluación, se estableció, entre otros, lo siguiente:

Sobre la vinculación con sus proveedores:

- El recurrente no detalló por escrito los procesos y etapas operativas del mantenimiento y acondicionamiento que realizó con su cliente, ni precisó en qué proceso y etapa de la obra de acondicionamiento participaron sus proveedores.
- No acreditó con documentación sustentatoria lo argumentado sobre su trabajador, el señor fue quien le recomendó a sus proveedores, ni indicó cuáles fueron los proveedores recomendados, y si bien señaló que maneja lista de precios con sus proveedores por medio de llamadas telefónicas o a través de la aplicación Whatsapp, no obstante, no indicó con qué proveedores manejaba la citada lista ni indicó los números telefónicos utilizados. Asimismo, si bien indicó que las cotizaciones estaban a cargo de la Sra. sin embargo, no proporcionó cotizaciones.
- Si bien señaló que trabajó con sus proveedores en base a órdenes de compra, no obstante, no indicó sobre la base de qué documentos se elaboraron las órdenes de compras, y respecto a éstas observó que no se visualiza rúbrica o firma de la persona que las autorizó (por parte del contribuyente) ni de quien las recibió (por parte de los proveedores), tampoco fecha de emisión, ni numeración correlativa y en algunas suelen repetirse los números asignados a sus proveedores.
- En las referidas órdenes de compra se observan nombres y apellidos, pero el recurrente no indicó qué vínculo tenía con dichas personas, más aún que de la verificación de sus sistemas visualizó que durante el periodo de fiscalización no tenía trabajadores en planilla; tampoco se observa la participación del



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

apoderado del Consorcio, el señor
quien, según el recurrente, fue quien elaboró las mencionadas órdenes.

- No acreditó ni indicó, en base a las citadas órdenes de compra, si se efectuaron operaciones con sus proveedores
- Si bien el recurrente indicó que no se firmaron contratos y adendas con los proveedores, no obstante, no presentó otra documentación (como correos, correspondencia comercial u otros), que evidencien las comunicaciones y acuerdos comerciales realizados entre las partes.
- No indicó por escrito qué aspectos consideró necesarios en la evaluación para la contratación de los proveedores, ni el tiempo que estuvieron realizando operaciones, ni la capacidad operativa para atender los bienes y qué medidas adoptó para garantizar que los referidos proveedores cumplieran con la atención o venta de los bienes.

Sobre el traslado y recepción de los bienes:

- El recurrente proporcionó copias en formato PDF de las guías de remisión – remitente emitidas por
- Si bien indicó que los bienes fueron entregados por sus proveedores en la planta donde se ejecutaba la obra y que no habían personas específicas encargadas de recepcionar el material en planta, pues pudo ser cualquiera que se encontrase dentro del horario de trabajo, teniendo en cuenta que los colaboradores trabajan en horarios rotativos; no obstante, el recurrente no tiene trabajadores declarados en la planilla electrónica (Formulario PDT 601) de los períodos setiembre, noviembre y diciembre de 2021, siendo que por los períodos julio, agosto y octubre de 2021 no presentó el citado PDT.
- Respecto de las guías de remisión – remitente, proporcionadas por el recurrente, se observa que no indican apellidos, nombres ni el documento de identidad de la persona por parte del proveedor que entregó los bienes ni de la persona por parte del recurrente que recibió aquellos bienes; y se indica como punto de llegada la dirección que pertenece al domicilio fiscal del recurrente.
- Sobre las guías de remisión – remitente, emitidas por
no se observa a qué facturas se encuentran vinculadas, además, dichos proveedores no declararon trabajadores en planilla en los periodos fiscalizados.
- Sobre las Guías de Remisión – Remitente N° emitidas por
en la primera se indica como unidad de transporte la Placa N° , que de la consulta en la SUNARP⁵ pertenece a la empresa y como datos de conductor del vehículo el DNI N° , que no cuenta con licencia de conducir, de acuerdo al MTC⁶, y que en el RENIEC⁷ dicho documento de identidad pertenece a y en la segunda se indica como unidad de transporte la Placa N° , que de la consulta en la SUNARP pertenece a la empresa y como datos de conductor del vehículo el DNI N° que corresponde a con licencia de conducir con clase y categoría A-I.
- Sobre las Guías de Remisión – Remitente N° emitidas por
y las Guías de Remisión – Remitente N° emitidas por se indican como unidad de transporte la Placa N° que de la consulta en la SUNARP pertenece a y como datos de conductor del vehículo el DNI N° que corresponde a con licencia de conducir con clase y categoría A-I, y que para el caso del proveedor el citado vehículo (Hyundai Tucson), por su tamaño, no podría haber transportado los bienes detallados en las guías tales como brazos levadizos mayor a 2.4 o tanque de agua 2500l, entre otros.
- Sobre las Guías de Remisión – Remitente N° emitidas por el proveedor en la primera se indica como unidad de transporte la placa que de la consulta en la SUNARP pertenece a y como datos del conductor del vehículo el DNI N° que no cuenta con licencia de conducir, de acuerdo al MTC, y que corresponde a y en la segunda, se indica como unidad

⁵ Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.

⁶ Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

⁷ Registro Nacional de Identificación y Estado Civil.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

de transporte la Placa N° que de la consulta en la SUNARP pertenece a y como datos del conductor del vehículo el DNI N° que no cuenta con licencia de conducir de acuerdo al MTC, y que corresponde a también que ambos vehículos señalados (Nissan Sunny y Toyota Corolla) no podrían por su tamaño haber transportado los bienes detallados en las referidas guías tales como tecele elevador 1000 kg, monomando de lavatorio, entre otros.

- Respecto a las guías de remisión-remitente presentadas por el recurrente sobre los proveedores

se observa que no contienen los datos de la unidad de transporte ni conductor, además que no indican la fecha de inicio del traslado de los bienes detallados en las mencionadas guías.

- Asimismo, el recurrente presentó las Guías de Remisión-Remitente N° que pertenecen a la empresa , y la N° , que pertenece a la empresa , sobre las cuales observó que no indican a qué factura se encuentran relacionadas, no contienen datos de la unidad de transporte y del conductor, y que dichos documentos no fueron emitidos por el recurrente o por alguno de los proveedores observados.

Sobre recepción de bienes:

- Si bien el recurrente señaló que los bienes adquiridos fueron recibidos en la planta donde se ejecutaba la obra, no obstante, en las guías de remisión-remitente proporcionadas se consignó como punto de llegada el domicilio fiscal
- Mediante un cuadro, el recurrente consignó la lista de los proveedores que emitieron comprobantes de pago por Clave SOL, así como de aquellos que dejaron de manera física en su domicilio los comprobantes de compra; sin embargo, no indicó quién (por parte de los proveedores) efectuó la entrega física de los comprobantes de pago ni indicó quién efectuó la revisión de los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, a fin de verificar que estos reuniesen los requisitos mínimos establecidos y que coincidan con las órdenes de compra.

Sobre el destino de bienes:

- No se pudo evidenciar que los bienes consignados en los comprobantes de pago de compras fueron utilizados o consumidos en el servicio prestado por el recurrente, siendo que no acreditó el ingreso y/o salida de los bienes de su domicilio fiscal para la prestación del servicio.

Sobre la cancelación de los comprobantes de pago de compras:

- Respecto a la Factura N° emitida por el proveedor presentó como medio de pago copia de cheques emitidos por
- El recurrente indicó que celebró contratos de mutuo a fin de otorgar préstamos a personas que forman parte del consorcio, quienes en calidad de garantía ofrecieron letras de cambio, y que para la devolución de los préstamos, dichas personas entregaron mercaderías que cuentan con comprobantes de compras; no obstante, los contratos de mutuo no tienen fecha cierta (no están legalizados notarialmente).
- Sobre la cancelación a sus proveedores que realizó en efectivo, presentó copia de vouchers de egreso, no obstante, de estos no se observa la participación de los proveedores ni del recurrente.
- No presentó copia de los folios de los Libros Diario, Mayor y Caja Bancos donde se aprecie el asiento contable de la cancelación de los comprobantes de pago de compras.
- Si bien presentó estados de cuenta corriente emitidos por el BBVA Banco Continental, donde se observa que el recurrente emitió cheques y que fueron cobrados, pero no vinculó dichos cheques con la cancelación de los comprobantes de pago observados.

Que adicionalmente, la Administración señaló que el recurrente presentó un archivo denominado "Flujograma – Línea de Tiempo", en el que señala cotizaciones, coordinaciones con sus proveedores mediante correos electrónicos y que la mercadería ingresa directamente a la obra o en caso llega al almacén oficina; no obstante, no proporcionó las mencionadas cotizaciones y correos, y sobre las guías de remisión, presentó las emitidas por los proveedores que tenían como destino el domicilio fiscal del recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

Que asimismo, la Administración indicó que realizó cruces de información a los proveedores, pero estos no acreditaron la realización de las operaciones con el recurrente, consignadas en los comprobantes de pago observados, e inclusive, en el caso de los proveedores

estas manifestaron que no realizaron ninguna operación con el recurrente, y la primera agregó que las facturas observadas nunca fueron emitidas, y la segunda indicó que las facturas observadas no fueron emitidas al recurrente sino a otros clientes.

Que en base a lo expuesto, la Administración concluyó que, de la revisión y análisis conjunto de la documentación proporcionada, así como de los argumentos señalados por el recurrente y de la información que obra en sus sistemas, el recurrente no sustentó la realización de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02 adjunto a dicho resultado de requerimiento (folios 1422 a 1424), determinándose que corresponden a operaciones no reales, según lo establecido en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que observó el crédito fiscal consignado en tales comprobantes de pago, correspondiente a los periodos de agosto a diciembre de 2021.

Que por lo expuesto, la controversia se centra en determinar si el reparo por operaciones no reales, sustentado en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por no encontrarse acreditada documentariamente la realidad de las operaciones observadas se encuentra arreglado a ley.

Que al respecto, el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, establece que el crédito fiscal está constituido por el impuesto 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 el artículo 44 de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950⁸, 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 estos, por el responsable de su emisión, siendo que aquel que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y b) aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

Que de otro lado, de conformidad con lo dispuesto por los numerales 1 y 2 del artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes, siendo que este se puede realizar mediante transporte privado, cuando el transporte de bienes objeto de traslado es realizado, entre otros, por el propietario o poseedor, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero, o mediante transporte público, esto es, cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Que el artículo 18 del anotado reglamento indica que, cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte privado, deberán emitir una guía de remisión denominada "Guía de Remisión - Remitente", entre otros, el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros; y cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte público, se emitirán dos guías de remisión, una por el transportista, denominada "Guía de Remisión - Transportista", y otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, entre otros, denominada "Guía de Remisión - Remitente".

Que asimismo, el artículo 19 del mismo reglamento, modificado por la precitada resolución de superintendencia, dispone que, independientemente de que el transporte se realice bajo la modalidad de

⁸ Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

transporte privado o público, la guía de remisión del remitente debe contener, como información no necesariamente impresa, entre otros requisitos, la dirección del punto de llegada y los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, como la marca y número de placa del vehículo y el número de licencia de conducir.

Que 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 existentes, es decir, que se produjeron en la realidad. Asimismo, 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.

Que de acuerdo con el criterio de este Tribunal contenido en las Resoluciones N° 01807-4-2004, 01145-1-2005 y 05535-8-2016, entre otras, para acreditar la realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago y con ello demostrar la existencia de una relación comercial real entre el recurrente y su proveedor, no basta con sustentar que se cuenta con tales documentos, sino que es necesario que se acredite con documentación adicional la realidad de dichas operaciones observadas.

Que en las Resoluciones N° 12795-3-2012 y 06440-5-2005, este Tribunal ha indicado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores del recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de esta; no obstante, también ha señalado en la Resolución N° 02289-4-2003 que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y 09247-10-2013, entre otras, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que según lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 12183-3-2012 y 07174-3-2011, entre otras, cuando en virtud del inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se concluya que las compras observadas constituyen operaciones inexistentes, los comprobantes de pago que respaldan dichas operaciones no dan derecho al crédito fiscal, sin importar si se utilizaron medios de pago.

Que de las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para establecer la realidad de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

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

Que por consiguiente, y atendiendo a las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, corresponde evaluar de forma conjunta la documentación e información presentada por el recurrente, así como la



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

obtenida por la Administración en el procedimiento de fiscalización, a fin de determinar si, respecto de las operaciones consignadas en las facturas observadas, que corresponden a los períodos agosto a diciembre de 2021, se verifica el supuesto de "operaciones no reales" recogido en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que a efecto de sustentar la realidad de las operaciones observadas, el recurrente presentó copias de los comprobantes de pago, Registro de Compras, Libro Diario de Formato Simplificado, guías de remisión - remitente, órdenes de compras, estados de cuenta, cheques, vouchers de depósito, vouchers de egreso, contratos de mutuo y letras de cambio.

Que en cuanto a las facturas emitidas por los proveedores observados, así como su anotación en los libros y registros contables, cabe señalar que, de acuerdo con diversas resoluciones de este Tribunal⁹, estas no resultan suficientes para demostrar la realización de las operaciones observadas, debiendo contarse con documentación adicional que demuestre que efectivamente se efectuó la adquisición de los bienes que se consignan en dichos comprobantes de pago.

Que en relación a las órdenes de compra¹⁰, cabe señalar que son documentos emitidos por el recurrente en los que se consignan los bienes que requiere, y si bien consignan la razón social de los proveedores y se detalla los productos, cantidades y precios; sin embargo, no se encuentra debidamente acreditado en autos la recepción de las citadas órdenes de compra por parte de los proveedores, ni existe documentación adicional que sustente el contacto entre las partes respecto a sus operaciones. En ese sentido, dichos documentos tampoco permiten verificar las operaciones entre los citados proveedores y el recurrente.

Que adicionalmente, el recurrente presentó diversas guías de remisión que habrían sido emitidas por los proveedores¹¹, no obstante, estos documentos presentan inconsistencias que le restan validez, tales como las siguientes:

- Guías de Remisión - Remitente¹², emitidas por los proveedores

no se verifican datos que permitan identificar al receptor de aquellas en nombre del recurrente, por lo que tales documentos no permiten acreditar fehacientemente el traslado de los citados bienes del domicilio o almacén de los proveedores al domicilio o almacén del recurrente, ni su recepción por este¹³. Adicionalmente, en algunos casos, no se consigna las facturas con las que se encontrarían vinculadas y los proveedores no declararon trabajadores en planilla en los períodos fiscalizados.

- Guías de Remisión – Remitente N°
Guías de Remisión – Remitente N°
Guías de Remisión – Remitente N°
Guías de Remisión – Remitente N°
emitidas por el proveedor
emitidas por
emitidas por el proveedor
emitidas por el proveedor
consignan vehículos que pertenecen a otras empresas o personas, no apreciándose la relación con estas, consigan datos de conductores que no cuentan con licencia o esta es de otra categoría, o aluden a vehículos que por sus características no podrían haber transportado los bienes señalados en las

⁹ Como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01807-4-2004 y 05535-8-2016, entre otras.

¹⁰ Folios 189, 192, 195, 198, 201, 204, 207, 210, 213, 216, 219, 222, 225, 228, 231, 234, 237, 240, 243, 246, 249, 252, 255, 258, 260, 264, 267, 270, 273, 276, 278, 281, 287, 290, 294, 296, 298, 300, 302, 304, 306, 308, 310, 312, 314, 316, 318, 321, 323, 325, 327, 329, 331, 333, 335, 336, 338, 340, 342, 344, 346, 349, 351, 353, 355, 357, 359, 361, 363, 365, 368, 373, 375, 377, 379, 381, 384, 386, 388, 390, 393, 395, 397, 399, 401, 405, 408, 411, 463, 465, 467, 470, 473, 475, 477, 479, 481, 484, 486, 488, 490, 493, 495, 497, 499, 501, 505, 508, 511, 519, 572, 576, 579, 586, 583, 674, 676, 682, 686, 690, 695, 698, 703, 706 y 841.

¹¹ Cabe precisar que respecto a los proveedores

el recurrente no presentó guías de remisión remitente, tal como dejo constancia la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (folio 1439).

¹² Folios 190, 193, 196, 199, 202, 205, 208, 211, 214, 217, 220, 223, 226, 229, 232, 235, 238, 241, 244, 247, 250, 253, 256, 259, 262, 265, 268, 271, 274, 279, 285, 288, 291, 348, 359, 370, 383, 392, 403, 472, 483, 492, 503, 736, 738, 740, 742, 746, 747, 756 a 758, 761, 764, 765, 789, 790, 792, 794, 796, 798, 800, 802, 804, 806 a 809, 811, 813, 814, 819, 821, 823, 825, 827 y 828.

¹³ Criterio contenido en la Resolución N° 00469-9-2024.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

guías.

- Guías de Remisión-Remitente de los proveedores

no contienen los datos de la unidad de transporte ni del conductor, además que no indican la fecha de inicio del traslado de los bienes.

- Las guías de remisión remitente presentadas por el recurrente consigan como punto de llegada el domicilio fiscal de este, pese a que el recurrente señaló que los bienes fueron dejados por sus proveedores en las plantas donde realizaban las obras, lo cual resulta contradictorio.

Que en cuanto a los vouchers de depósito¹⁴, cheques del Banco Continental¹⁵, así como los estados de cuenta del recurrente (folios 830 a 837), cabe señalar que si bien evidenciarían pagos, por sí solos no acreditan que los comprobantes de pago observados contengan operaciones reales, pues no acreditan que hubo una efectiva transferencia de bienes (venta) por parte de los proveedores aludidos en favor del recurrente; siendo que, además, como señala la Administración, no es posible relacionar los aludidos pagos con los comprobantes de pago materia de reparo; y en cuanto a los voucher de egreso¹⁶, se aprecia que son documentos emitidos por el recurrente en los que solo se alude al pago de facturas, no obstante, no se aprecia intervención de los proveedores, y de ser el caso, tampoco permiten evidenciar la realización de las operaciones.

Que sobre los contratos de mutuo¹⁷, y las letras de cambio¹⁸ como garantías de éstos, cabe señalar que solo acreditarían los préstamos otorgados por el recurrente a diversas personas o empresas, pero en modo alguno evidencian las operaciones que el recurrente alega efectuó con los proveedores, siendo que, inclusive, en dichos contratos no se hace mención a lo alegado por el recurrente, respecto a que los préstamos serían devueltos con mercadería.

Que adicionalmente, se tiene que la Administración efectuó cruces de información con los proveedores observados, siendo que conforme a la información obtenida de dichos cruces, no se encontraron elementos que evidencien la realización de operaciones comerciales según las facturas observadas, más aún que los proveedores señalaron que no habían realizado ninguna operación con el recurrente.

Que cabe anotar que si bien resulta razonable que el recurrente adquiera bienes como los que figuran en los comprobantes de pago observados para la realización de las actividades propias de su giro de negocio, no obstante, correspondía que este acreditara que las operaciones que se aluden en dichos comprobantes de pago se hayan efectuado en la realidad, con la documentación que sustente fehacientemente su dicho, para lo cual debía presentar toda la documentación que de manera suficiente permitiera evidenciar ello, lo que no cumplió, a lo que cabe agregar que el recurrente no acreditó, entre otros, el traslado, recepción y

¹⁴ Folios 692, 699, 719, 923, 1035, 1145, 1175, 1192, 1199, 1278, 1281, 1284, 1304, 1390, 1391, 1395, 1400, 1403, 1407 y 1409.

¹⁵ Folios 413, 414, 418 a 434, 438 a 444, 447 a 453, 456 a 458, 513, 514, 521, 522, 526 a 542, 546 a 552, 553 a 561, 564 a 566, 570, 571, 580, 584, 587, 672, 673, 678, 680, 681, 684, 685, 688, 689, 694, 700, 704, 707, 718, 720, 844 a 846, 849, 853, 856, 885, 887, 888, 891, 892, 901, 907, 909, 916, 920, 924, 930, 933, 936, 937, 940, 948, 952, 956, 957, 963, 969, 984, 987, 990, 991, 994, 999, 1002, 1006, 1010, 1011, 1017, 1020, 1023, 1025, 1041, 1043, 1044, 1047, 1049, 1050, 1053 a 1055, 1059, 1060, 1069, 1070, 1074, 1084, 1085, 1088, 1091 a 1093, 1096 a 1098, 1101, 1102, 1104, 1109, 1160, 1163, 1166, 1169, 1172, 1173, 1174, 1176, 1180, 1183 a 1185, 1188, 1189, 1193 a 1195, 1198, 1202, 1204, 1205, 1208 a 1210, 1213, 1214, 1217 a 1219, 1237, 1240, 1241, 1242, 1245 a 1247, 1250, 1251, 1253, 1273, 1322, 1323 a 1325, 1339, 1342, 1343, 1347, 1355, 1364, 1365, 1368, 1369, 1372, 1387, 1390, 1391, 1395, 1400, 1403, 1407 y 1409.

¹⁶ Folios 578, 582, 679, 697, 702, 723, 725, 727, 729, 731, 733, 848, 852, 890, 894, 899, 903, 905, 908, 912, 914, 919, 926, 932, 935, 939, 943, 947, 950, 951, 955, 959, 965, 966, 968, 971, 986, 989, 993, 997, 1001, 1004, 1005, 1009, 1013, 1016, 1019, 1022, 1046, 1052, 1058, 1062, 1063, 1065 a 1067, 1071, 1073, 1076, 1079, 1081, 1082, 1087, 1090, 1095, 1100, 1110, 1116, 1118, 1120, 1122, 1124, 1126, 1128, 1130, 1132, 1134, 1136, 1139, 1142, 1147, 1150, 1153, 1156, 1159, 1162, 1165, 1168, 1171, 1178, 1182, 1187, 1191, 1197, 1203, 1207, 1212, 1216, 1221, 1223, 1226, 1229, 1232, 1235, 1239, 1244, 1249, 1260, 1263, 1266, 1269, 1289, 1292, 1295, 1301, 1303, 1309, 1312, 1315, 1318, 1321, 1327, 1382, 1385, 1389, 1393 y 1397.

¹⁷ Folios 415 y 416, 435 y 436, 445 y 446, 453 y 454, 459 y 460, 515 y 516, 523 y 524, 543 y 544, 553 y 554, 562 y 563, 567 y 568.

¹⁸ Folios 417, 437, 461, 525, 545 y 569.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

destino de los bienes supuestamente adquiridos. Por tanto, el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente respecto a que ha la vinculación con cada uno de sus proveedores, y demás afirmaciones, cabe señalar que de lo actuado se advierte que la Administración ha hecho una evaluación conjunta e integral de los medios probatorios presentados, habiendo fundamentado las razones por las cuales estos documentos no sustentaban la realidad de las operaciones observadas, conclusión a la que también se ha arribado en la presente instancia, por lo que no resulta amparable lo argumentado por el recurrente.

Que respecto a la invocación que hace el recurrente al principio de material y buena fe que deben apreciarse respecto de sus proveedores, es preciso indicar que el reparo por operaciones no reales no se sustenta en el incumplimiento de los proveedores, sino en que el recurrente no acreditó con la documentación suficiente la realidad de las operaciones comerciales detalladas en los comprobantes de pago materia de observación, siendo que las verificaciones realizadas respecto a la información de los proveedores son actuaciones adicionales llevadas a cabo a efectos de verificar la realidad de las mismas, debiendo precisarse también que la carga de la prueba a efectos de acreditar la realidad o no de una determinada operación de compra, le corresponde al recurrente y no a la Administración, pues aquel es quien afirma y registra haber efectuado la operación con los proveedores, por lo que lo alegado no es atendible.

Que cabe precisar que en el caso de autos no se cuestiona las operaciones que el recurrente haya realizado con sus clientes, sino que lo que se cuestiona es que aquél no acreditó las operaciones de compra que alega efectuó a sus proveedores.

Que estando a lo resuelto en la presente resolución, en la que se ha levantado el reparo por no registrar una nota de crédito y mantenido el reparo por operaciones no reales, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° en lo que corresponda.

Resoluciones de Multa N°

Que las resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación y el pago del el Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2021 (folios 165 y 166, 168 y 169, 171 y 172).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311¹⁹, 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 tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificado por el anotado decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido.

Que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en el tributo omitido establecido con relación al Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2021, según las Resoluciones de Determinación N° cuya reliquidación se ha dispuesto en la presente instancia, por lo que, en el mismo sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar las sanciones aplicadas que correspondan.

Que en cuanto a lo señalado por el recurrente respecto a que se deje sin efecto cualquier cobranza coactiva, cabe indicar que tal pretensión corresponde que se efectúe en el procedimiento de cobranza coactiva que

¹⁹ Publicado el 30 de diciembre de 2016 y vigente desde el 31 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 03984-9-2025

se le siga, y en caso considere que este no se lleva a cabo conforme a ley, el recurrente tiene expedito su derecho a presentar la queja a que se refiere el artículo 155 del Código Tributario.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de autos (folio 1762).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 16 de octubre de 2023, en el extremo del reparo por no registrar una nota de crédito y las multas vinculadas, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Blanco Calderón
Secretario Relator
VA/BC/LV/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.