Ministerio de Economía y Finanzas
CHARCA HUASCUPE Walter Tito FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/06/2026 10:37:28
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 05846-5-2026

EXPEDIENTE N°	:	4731-2023
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA	:	Ica
FECHA	:	Lima, 12 de junio de 2026

VISTA la apelación interpuesta por . (R.U.C. N°), contra la Resolución N° 768 de 23 de enero 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° 110 a 115 y la Resolución de Multa N° 340, giradas por Impuesto General a las Ventas de noviembre a diciembre de 2020 y enero a abril de 2021 y multa por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo Nº 940.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el procedimiento de fiscalización es nulo debido a que no efectuó una valoración integral, conjunta y razonada de la documentación y argumentos presentados durante la fiscalización a fin de acreditar que el servicio de alimentos otorgado a favor de sus trabajadores constituye una condición de trabajo, por lo que se ha vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa al no tener una decisión motivada y fundada en derecho, siendo que en el presente caso, la Administración no ha motivado de manera correcta su posición durante el procedimiento de fiscalización al haber incurrido en evidentes contradicciones en su argumentación; y cita las sentencias recaías en los Expedientes N° 01147-2012-PA/TC, 2050-2002-AA/TC, 00091-2005-PA/TC, 3943-2006-PA/TC y 0078-2008-PHC/TC y la Resoluciones N° 04970-2-2003 y 05375-2-2003, vinculadas al debido procedimiento, derecho de defensa y motivación.

Que refiere que si la Administración hubiera evaluado todos sus argumentos, referidos a que el gasto de alimentación observado ha sido otorgado a todos sus trabajadores, que dicho gasto es una obligación contractual según los contratos de trabajo suscritos, que la mayor parte de sus trabajadores no son de la zona, exigencias de salubridad propias de su negocio que hacen inviable que sus trabajadores salgan a buscar los alimentos fuera de la planta, la legislación local obliga que la indumentaria de trabajo solo sea utilizada en el lugar de producción por lo que para salir a buscar alimentos tendrían que cambiarse y volver a bañarse al retornar lo que haría muy ineficiente el trabajo, poca oferta de lugares aledaños que tengan capacidad para alimentar a todos sus trabajadores y que sus clientes imponen severas condiciones de salubridad que impiden que los trabajadores lleven su alimentación y coman en la planta, entre otros, habría entendido la necesidad de asumir el gasto de alimentación como condición de trabajo.

Que indica que la Administración se limitó a desestimar la documentación aportada sin analizar las circunstancias particulares de la actividad económica que desarrolla ni las condiciones de salubridad exigidas por sus clientes, la ubicación geográfica de la planta de producción y la distancia entre el centro de labores y el domicilio de los trabajadores, por lo que considera que se ha vulnerado el principio de verdad material, para lo cual debió realizar cruce de información con terceros y otras acciones que verifiquen el efectivo desarrollo del servicio materia de reparo; y, cita la Resolución N° 04043-8-2014, por lo que debe dejarse sin efecto el reparo indebidamente sustentado y declararse la nulidad de los valores impugnados.

Que señala, con relación al reparo por no acreditar la causalidad del gasto, que es una empresa exportadora de anchoveta en salazón, que trabaja con producto fresco bajo rigurosas medidas sanitarias por lo que no es permitido que sus trabajadores se alimenten fuera de la planta, por lo que por precaución asumió la

Ministerio de Economía y Finanzas
AMICO DE LAS CASAS Lorena Maria De Los Angeles FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/06/2026 11:14:10
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
RIOS DIESTRO Rodolfo Martin FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/06/2026 11:16:10
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
FLORES PINTO Luis Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/06/2026 11:15:24
Motivo: Soy el autor del documento

obligación de otorgar alimentación a todo su personal, conforme fue verificado durante el procedimiento de fiscalización a través de los contratos de trabajo suscritos con sus trabajadores, por lo que se encuentra acreditado la generalidad y obligatoriedad del gasto observado.

Que manifiesta que su planta de producción se encuentra ubicada en el distrito de San Andrés de la provincia de Pisco, distrito alejado de la ciudad siendo que sus trabajadores provienen desde Chincha y otros distritos de Pisco alejados del lugar en que se encuentra la planta. Agrega, que la alimentación brindada a sus trabajadores es una obligación contractual, lo que se evidencia en la cláusula octava de los contratos suscritos con sus trabajadores y las declaraciones juradas suscritas por ellos, por lo que es un gasto deducible tributariamente; y cita, las Resoluciones N° 05329-5-2002, 00937-1-2006, 01640-4-2010 y 08049-3-2010.

Que refiere que la doctrina ha indicado que constituye condición de trabajo todo aquello que se otorgue a los trabajadores por ser necesario para el cumplimiento de las labores y para el logro del objeto del contrato y que no constituya a su vez una ventaja o beneficio patrimonio, lo que se cumple en el presente caso, dado que sus trabajadores residen en las zonas de Chincha y San Clemente, lugares distantes al lugar en que se ubica la planta lo que se evidencia en los contratos suscritos y que dadas la medidas de higiene los trabajadores durante la jornada laboral no deben salir de los ambientes de la planta, el otorgamiento de la alimentación principal durante el horario de refrigerio resulta necesario para el adecuado desarrollo de las labores de los trabajadores, lo que lo convierte, de acuerdo a la legislación laboral vigente, como condición de trabajo, por lo que dicha alimentación no constituye una ventaja o beneficio patrimonial ni un acto de bondad o un gasto antojadizo; y cita el Informe N° 163-2019-SUNAT y la Casación Laboral N° 8193-2015-Lima sobre lo que debe entenderse por condición de trabajo.

Que arguye si no otorga a sus trabajadores la alimentación principal de manera directa aquéllos no podrían abastecerse de alimentos de manera adecuada y oportuna debido a la ubicación geográfica de la planta, limitado acceso de transporte público, lejanía de la residencia de los trabajadores y poca oferta de restaurantes o venta de comida, debiendo tenerse en cuenta que en el ejercicio fiscalizado 2020 el país fue afectado fuertemente por el COVID 19. Adjunta fotos donde se puede evidenciar los niveles de exigencia de salubridad como son los uniformes y elementos de limpieza, una imagen del certificado que le otorga la Unión Europea que refleja la exigencia sanitaria con la cual debe desenvolverse y pantallazos de Google maps que demuestran gráficamente la lejanía del lugar de residencia de sus trabajadores con la planta.

Que indica, con relación al reparo por no haber efectuado el depósito de la detracción correspondiente a la Factura N° 341 emitida por ., que su proveedor realizó la autodetracción respecto de los bienes sujetos al SPOT; agregando, que la inclusión de bienes no sujetos al sistema en el mismo comprobante de pago no genera la obligación de efectuar la detracción sobre conceptos no comprendidos en los anexos de la Resolución de Superintendencia N° 184-2004/SUNAT. Agrega, que por los mismos argumentos, debe dejarse sin efecto la resolución de multa impugnada, girada por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

Que la Administración señala que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020 a abril de 2021 por no sustentar la causalidad del gasto reparado, así como el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2021 por no efectuar el íntegro del depósito de la detracción dentro del plazo establecido correspondiente a la factura N° 341. Asimismo, señala que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° '0-01-SUNAT (foja 1) y Requerimiento N° 429[1] (foja 5 y 6), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020 a abril de 2021, considerando como elemento del tributo a fiscalizar, el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar las operaciones de compras y adquisiciones. Cabe señalar, que en el

[1] La citada carta y requerimiento fueron depositados el 19 de agosto de 2021, en el buzón electrónico asignado a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2 y 7).

citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración también emitió los Requerimientos N° 969 (fojas 16 a 21) y 262 (fojas 983 a 996)[2].

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020 a abril de 2021, por no sustentar la causalidad del gasto, así como el crédito fiscal de febrero de 2021 por no efectuar el íntegro del depósito de la detracción dentro del plazo establecido correspondiente a la Factura N° 341; emitiéndose, como consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° 110 a 115, giradas por Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020 a abril de 2021 (fojas 2866 a 2878) y la Resolución de Multa N° 840, girada por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 (fojas 2880 y 2881).

Resoluciones de Determinación N° 110 a 115

Reparo al crédito fiscal por no acreditar la causalidad del gasto

Que del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° 110 a 115 (foja 2868), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2020 a abril de 2021, por no sustentar la causalidad del gasto, por los importes de S/ 4 358,00, S/ 3 227,00, S/ 4 092,00, S/ 4 406,00, S/ 4 609,00 y S/ 3 778,00, respectivamente, señalando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, 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 que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 00657-4-1997, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que en la Resolución N° 05582-5-2002, este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

[2] Los citados requerimientos fueron depositados el 21 de octubre de 2021 y 7 de marzo de 2022, en el buzón electrónico asignado a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 22 y 997).

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que en la Resolución N° 04155-2-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que ésta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que éstos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N 02607-5-2003 y 08318-3-2004.

Que en la Resolución N° 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01215-5-2002, 09555-3-2008 y 10714-8-2011, entre otras, entendiendo por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 10535-9-2018, ha señalado que, en el caso de alimentos, su entrega constituirá una condición de trabajo cuando el trabajador se encuentre imposibilitado de procurarse de alimentación por sí mismo, por motivos tales como la ubicación del centro de trabajo, siendo por tanto el empleador quien deberá proveer los alimentos asumiendo por su propia cuenta el costo del suministro.

Que mediante el Punto N° 03 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 262[3]-[4] (fojas 986 y 987), la Administración señaló a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente y pertinente la causalidad con la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de su fuente de cada una de las operaciones descritas en los comprobantes de pago emitidos por ., detallados en el Anexo N° 2 adjunto (foja 995), emitidos por concepto de desayuno almuerzo y/o cena. En particular, le requirió, entre otros, lo siguiente: i) Demostrara la vinculación de las compras especificas con el giro del negocio; ii) Identificara el destino de los bienes y/o servicios adquiridos, como por ejemplo las actividades realizadas, la relación de los trabajadores beneficiados, consignando el nombre y firma de quienes hicieron la recepción; y, iii) Identificara la ocasión, la obligatoriedad, la relación laboral, las tareas realizadas y cualquier otro documento que acreditara que los bienes o servicios hubiesen sido adquirido con la finalidad de coadyuvar con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado Requerimiento, el 22 de marzo de 2022 presentó un escrito (fojas 1005 a 1045) y diversa documentación, según constancia de presentación de escrito

[3] Depositado el 7 de marzo de 2022, en el buzón electrónico asignado a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 997).

[4] Mediante la Carta N° 0-02-SUNAT (foja 1001 a 1003), depositada el 10 de marzo de 2022 en el buzón electrónico asignado a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1004), la Administración, en atención de la solicitud de prórroga presentada por la recurrente (fojas 998 a 1000), le otorgó una prórroga parcial para la presentación de la documentación solicitada con Requerimiento N° 262; en ese sentido, la documentación solicitada, debía ser proporcionada hasta el 22 de marzo de 2022, en la forma y condiciones señaladas en el citado requerimiento.

electrónico N° 0841 (foja 2639), señalando, entre otros, que los comprobantes de pago observados fueron emitidos por el proveedor . con motivo de la prestación del servicio de suministro o concesión de alimentos destinado a su personal; que proporcionó alimentación a sus trabajadores en cumplimiento de las obligaciones contractuales asumidas en los contratos suscritos, debido a que la planta de producción se encontraba ubicada en una zonal lejana y a la necesidad de cumplir estándares internacionales y nacionales de salubridad respecto de su producción, que la ubicación geográfica de la planta de producción se encontraba alejada de la residencia de los trabajadores y que el acceso del transporte público era limitado, siendo además insuficiente la oferta de alimentos existente en la zona para cubrir la totalidad de la demanda de aproximadamente 300 trabajadores; que indicó que las medidas de higiene exigidas durante la manipulación de anchoveta eran estrictas por lo que no resultaba razonable exigir a los trabajadores que procuraran su alimentación fuera de la planta, toda vez que ello implicaría que debían someterse a un proceso de aseo integral cada vez que reingresaran a las instalaciones, afectando el normal desarrollo de sus funciones, por lo que, atendiendo a las circunstancias antes descritas, el otorgamiento de la alimentación durante la jornada laboral constituía una condición de trabajo necesaria para el adecuado desarrollo de las labores de su personal. Agregó, que dicho gasto cumplía con el criterio de generalidad y proporcionalidad al otorgarse dicha alimentación a todo su personal, y a su vez dicho gasto respondía a una obligación legal laboral.

Que en el Punto N° 03 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 262 (fojas 2646 a 2656), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y, luego de su evaluación, señaló, entre otros: En la cláusula octava de los contratos de trabajo proporcionados se consignó que la recurrente, en su calidad de empleador, asumiría a favor del trabajador el otorgamiento de alimentación, especificándose únicamente el almuerzo, sin que existiera un acuerdo respecto del desayuno y la cena, conceptos que también figuraban en las facturas reparadas; en relación al almuerzo indicó que la recurrente no lo había considerado como parte de la remuneración de los trabajadores beneficiarios, al no figurar dicho concepto en las boletas de pago y por ende tampoco en las planillas de pago, ni como ingresos del trabajador ni como deducciones, por lo que concluyó que no constituía un gasto causal; que no era posible acreditar que dicha alimentación hubiera sido proporcionada a la totalidad de los trabajadores, debido a que la recurrente únicamente presentó contratos, boletas de pago y demás documentación en calidad de muestra; que los alimentos que habrían sido proporcionados a los trabajadores no constituían condición de trabajo en tanto que las labores no fueron desarrolladas en lugares inaccesibles, esto es, lugares en que era imposible que los trabajadores accedieran a su alimentación por su propia cuenta y que de no ser proporcionada por el empleador pusiera en riesgo la supervivencia de los trabajadores, toda vez que la zona donde se ubicaba la planta de producción no era una zona inhóspita, al encontrarse ubicada en uno de los principales distritos de la provincia de Pisco, que no se encontraba alejada de la ciudad como manifestó la recurrente, puesto que existía población alrededor de la planta, incluso cerca se encontraba la comisaría y la plaza principal; que el hecho de que la recurrente estuviera obligada a cumplir altos estándares de exigencia sanitaria, bajo ciertas condiciones de salubridad y exigencias internacionales no se podría permitir que los trabajadores llevaran sus alimentos o se retiren a comer y regresar debido a que el trabajo sería ineficiente y se pondría en riesgo la salubridad de la producción, no sustentaba el hecho que la recurrente se encontrara obligada a brindar alimentación a sus trabajadores, dado que existían diversas alternativas para que aquéllos pudieran alimentarse sin necesidad de salir de la empresa o desplazarse a sus domicilios. En ese sentido, concluyó que la recurrente no cumplió con sustentar lo solicitado, esto es, sustentar la causalidad de las operaciones detalladas en los comprobantes de pago observados, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de noviembre de 2020 a abril de 2021.

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 262, se aprecia que la Administración reparó las operaciones contenidas en las Facturas N° -738, -734, -736, -740, 742, -745, -748, -754, -759, -760, -776, -778, -782, -784, -786, -789, -796, -798, -799, -800, -806, -811, -815, 820, -828, -836, -842 y -844, emitidas por . al no haberse acreditado la causalidad del gasto.

Que, al respecto, cabe señalar que a efecto de determinar que una operación es necesaria y por consiguiente cumpla con el principio de causalidad, se requiere que la recurrente, además de exhibir los

comprobantes de pago y los registros y libros contables, debe adjuntar la documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo de aquélla mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite ello.

Que de la revisión de las citadas facturas (fojas 1181, 1185, 1189, 1192, 1196, 1200, 1204, 1208, 1212, 1216, 1220, 1224, 1228, 1232, 1236, 1240, 1244, 1248, 1252, 1256, 1260, 1264, 1268, 1272, 1276, 1280, 1284 y 1288), se aprecia que fueron emitidas por servicio de alimentación (desayuno, almuerzo y cena); sin embargo, los comprobantes de pago, no acreditan por sí solos que las operaciones contenidas en ellas hayan sido destinados a la generación de renta gravada de la recurrente y/o mantenimiento de su fuente productora, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto ni que estuviera obligada a asumir dicho gasto ni que el otorgamiento de la alimentación constituya una condición de trabajo. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que, en todos los comprobantes de pago observados, con excepción de la Factura N° -760, fueron "desayunos", "almuerzos" y "cenas".

Que los depósitos de detracciones (fojas 1182, 1186, 1190, 1193, 1197, 1201, 1205, 1209, 1213, 1217, 1221, 1225, 1229, 1233, 1237, 1241, 1245, 1249, 1253, 1257, 1261, 1265, 1269, 1273, 1277, 1281, 1285 y 1289); solo acreditan el cumplimiento de la obligación administrativa relacionada con el régimen de detracciones del Impuesto General a las Ventas, por lo que tales documentos no resultan suficientes para acreditar la relación de causalidad del servicio de alimentación otorgado a sus trabajadores ni demuestran que estuviera obligada a asumir dicho gasto a favor de sus trabajadores o que éste constituya una condición de trabajo.

Que los documentos denominados "Consulta de pagos masivos" (foja 1183, 1187, 1191, 1194, 1198, 1202, 1206, 1210, 1214, 1218, 1222, 1226, 1230, 1234, 1238, 1242, 1246, 1250, 1254, 1258, 1262, 1266, 1270, 1274, 1278, 1282, 1286 y 1290) "Estado de Planilla/Ejecución" (fojas 1184, 1188, 1195, 1199, 1203, 1207, 1211, 1215, 1219, 1223, 1227, 1231, 1235, 1239, 1243, 1247, 1251, 1255, 1259, 1263, 1267, 1271, 1275, 1279, 1283, 1287 y 1291), y estados de cuenta bancaria (fojas 805 a 874) únicamente acreditarían los movimientos bancarios efectuados por la recurrente (tales como pago a sus proveedores y abonos, número cuenta de cargo, fecha y monto de las operaciones); sin embargo, dichos documentos no resultan suficientes para acreditar la relación de causalidad del servicio de alimentación otorgado a sus trabajadores, ni demuestran que estuviera obligada a asumir dicho gasto a favor de sus trabajadores o éste constituya una condición de trabajo.

Que, el Libro de Inventario y Balance y los Registros de Activos Fijos y del Régimen de Retenciones (fojas 31 a 169) constituyen información contable elaborada por la recurrente, y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas de compras y de ventas realizadas, así como los bienes que son de propiedad de la recurrente y la anotación del importe de las retenciones realizadas, sin embargo, no resultan suficientes para acreditar la relación de causalidad del servicio de alimentación otorgado a sus trabajadores, ni demuestran que estuviera obligada a asumir dicho gasto a favor de sus trabajadores o este constituya una condición de trabajo.

Que la recurrente presentó copia de los Contratos de Concesión de10 de enero de 2020 y 15 de enero de 2021 (fojas 1055 a 1063) suscritos entre la recurrente y , mediante los cuales esta última, en calidad de concesionaria, se obligaba a brindar el servicio de alimentación a favor de los trabajadores de la recurrente, comprendiendo, según el contrato correspondiente al ejercicio 2020 únicamente el almuerzo, y respecto del ejercicio 2021, el desayuno, almuerzo y cena, señalándose el precio unitario de cada ración; no obstante, en dichos contratos no se establecieron las condiciones específicas para la conformidad del servicio, los mecanismos de control del número de raciones efectivamente suministradas, ni la documentación de sustento que debía presentarse para sustentar el pago correspondiente.

Que, asimismo, de conformidad con el criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, los contratos constituyen únicamente documentos que evidencian acuerdos de voluntades o instrucciones para la adquisición de bienes o servicios, mas no acreditan por sí mismos que éstos cumplan con el principio de causalidad; en tal sentido, dichos documentos resultan

insuficientes para demostrar que los servicios de alimentación se encontraran vinculados con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora o que constituyera condición de trabajo.

Que, por otro lado, la recurrente presentó contratos de trabajo sujetos al régimen laboral de exportación no tradicional correspondientes a 13 trabajadores (fojas 1078 a 1124), en cuya cláusula octava se establecía que el empleador asumiría el otorgamiento de alimentación consistente en almuerzo por cada día efectivamente laborado; asimismo, presentó boletas de remuneraciones de algunos trabajadores (fojas 1066 a 1077 y 1471 a 1474), así como constancias de alta del trabajador – Formulario N° 1604-1 respecto de algunos de sus trabajadores (fojas 1126 a 1161) y constancia de modificación y actualización de datos (fojas 1464 a 1469).

Que los referidos contratos de trabajo acreditarían únicamente las condiciones laborales pactadas entre la recurrente y determinados trabajadores, así como la existencia de vínculo laboral respecto de estos; sin embargo, no permiten demostrar la cantidad de raciones efectivamente suministradas o consumidas, más aún cuando los contratos presentados corresponden únicamente a una muestra reducida del personal que, según lo señalado por la propia recurrente en su recurso de apelación, ascendería a más de 200 trabajadores.

Que, asimismo, se aprecia que las facturas emitidas por
comprenden, en diversos períodos, conceptos correspondientes a desayuno y cena, pese a que en el contrato de trabajo presentado de fecha 10 de enero de 2020[5] únicamente se estableció la obligación de asumir el otorgamiento de almuerzo, sin que la recurrente hubiera acreditado documentalmente la necesidad, obligatoriedad o sustento contractual respecto de las demás prestaciones alimentarias observadas; en consecuencia, los mencionados contratos no acreditan que las operaciones consignadas en las facturas hubieran estado destinadas a la generación de renta gravada y/o al mantenimiento de la fuente productora, al no haberse acreditado la generalidad del gasto, resultando insuficientes para sustentar la causalidad del gasto; y, por ende, la procedencia del crédito fiscal materia de reparo.

Que se aprecia de las boletas de remuneración de los trabajadores, de las constancias de alta presentadas y constancia de modificación y actualización de datos de algunos, que tales documentos acreditarían el pago de las remuneraciones a las que eran acreedores determinados trabajadores de la recurrente, así como que estos se encontraban registrados en el T-Registro de la Administración Tributaria; sin embargo, dicha documentación no permite demostrar la cantidad de porciones consignadas en las facturas reparadas, ni la cantidad de raciones efectivamente consumidas por los trabajadores, más aún si tales documentos corresponden únicamente a una muestra reducida del personal que, según señala la propia recurrente, ascendería a más de 200 trabajadores; asimismo, resultan insuficientes para demostrar que los servicios de alimentación se encontraran vinculados con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora ni que constituyera una condición de trabajo. Es preciso anotar que en las boletas de remuneración presentadas no se consideró la alimentación como parte de la remuneración de los trabajadores.

Que la recurrente presentó, además, Fichas Personales de algunos trabajadores (fojas 1163 a 1179), las cuales contienen información referida a datos personales, familiares, experiencia laboral, estudios y domicilios; no obstante, al tratarse de documentación interna elaborada por la propia recurrente, dichos documentos únicamente acreditarían información administrativa del personal, mas no constituyen medios probatorios idóneos para demostrar que el servicio de alimentación se encontrara vinculado con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora.

Que la recurrente adjuntó el documento privado denominado "Reporte Diario de Alimentos", correspondiente al período comprendido del 14 de enero al 24 de febrero de 2021 (fojas 1292 a 1397), en el cual se consignan nombres y apellidos de trabajadores, números de Documento Nacional de Identidad y firmas atribuibles a estos respecto de la recepción de alimentos; no obstante, se aprecia que el referido "Reporte Diario de Alimentos" comprende únicamente parte de los períodos observados y no permite verificar la correspondencia entre el número de raciones consignadas en las facturas observadas y las

[5] Vigente entre el 2 de enero de 2020 y 26 de diciembre de 2020.

supuestas entregas efectuadas diariamente, ni contiene elementos de validación que permitan corroborar objetivamente que las personas consignadas recibieron las raciones facturadas; asimismo, se advierte que en diversas fechas existen trabajadores registrados sin firma de recepción, no existiendo documentación adicional que permita efectuar una conciliación entre dicha información y los montos facturados por el proveedor.

Que, no obra en autos documentación complementaria, tales como controles de asistencia del personal, registros de ingreso y salida, programación de turnos, cuadros consolidados de consumo, liquidaciones mensuales de raciones o cualquier otro elemento que permita efectuar una verificación razonable y objetiva respecto de la cantidad de trabajadores que habrían recibido el servicio de alimentación observado durante los períodos acotados.

Que, si bien la recurrente sostiene que el servicio de alimentación constituía una condición de trabajo otorgada a sus trabajadores debido a las características de sus operaciones, ubicación de la planta y exigencias sanitarias vinculadas a su actividad productiva y oferta insuficiente de servicio de alimentación en los alrededores de la planta de producción, para considerar la alimentación como condición de trabajo no basta acreditar su otorgamiento al trabajador, sino que corresponde demostrar que esta constituía un elemento indispensable para la adecuada prestación de labores y para el cumplimiento de las exigencias propias de la actividad desarrollada; no obstante, la recurrente no presentó documentación técnica, informes operativos, protocolos sanitarios, disposiciones internas, controles de ingreso y salida, ni otros elementos objetivos que permitan concluir que la provisión de desayuno, almuerzo y cena en la magnitud facturada resultaba indispensable para la continuidad de sus operaciones o el mantenimiento de condiciones de salubridad y seguridad. En cuanto a la ubicación de la planta de producción, ésta se encuentra ubicada en San Andrés, uno de los principales distritos de la provincia de Pisco, y según lo verificado por la Administración, la planta se encuentra ubicada cerca de la plaza principal, no habiéndose acreditado en autos la afirmación de la recurrente respecto a la oferta insuficiente del servicio de alimentación, debiéndose indicar que el hecho que los trabajadores residan en zonas alejadas no implica "per se" que el otorgamiento de alimentación constituyera una condición de trabajo, apreciándose de la documentación que obra en autos que la recurrente trasladaba a sus trabajadores todos los días a la planta de producción por lo que podían llevar ellos mismos su alimentación.

Que, en ese sentido, la documentación presentada por la recurrente constituye, principalmente, prueba referida a la existencia de relaciones laborales, contratación del servicio y pago de las operaciones observadas; sin embargo, evaluada de manera conjunta, esta no genera convicción respecto de la trazabilidad entre el número de trabajadores beneficiados, las raciones supuestamente consumidas y los montos facturados en cada uno de los períodos materia de reparo.

Que, en consecuencia, del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de pruebas que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la relación de causalidad del gasto incurrido con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora; por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el procedimiento de fiscalización es nulo debido a que no efectuó una valoración integral, conjunta y razonada de la documentación y argumentos presentados durante la fiscalización a fin de acreditar que el servicio de alimentos otorgado a favor de sus trabajadores constituye una condición de trabajo, por lo que se ha vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa al no tener una decisión motivada y fundada en derecho, siendo que en el presente caso, la Administración no ha motivado de manera correcta su posición durante el procedimiento de fiscalización al haber incurrido en evidentes contradicciones en su argumentación; y cita las sentencias recaías en los Expedientes N° 01147-2012-PA/TC, 2050-2002-AA/TC, 00091-2005-PA/TC, 3943-2006-PA/TC y 0078-2008-PHC/TC y la Resoluciones N° 04970-2-2003 y 05375-2-2003, vinculadas al debido procedimiento, derecho de defensa y motivación; y que si la Administración hubiera evaluado todos sus argumentos planteados[6], habría entendido la necesidad de asumir el gasto de alimentación como condición

[6] En el sentido que el gasto de alimentación es una obligación contractual según los contratos de trabajo suscritos, que la mayor parte de sus trabajadores no son de la zona, exigencias de salubridad propias de su negocio que hacen inviable que sus

de trabajo así como que dicho gasto corresponde a una obligación contractual; cabe indicar que, de la revisión del Punto N° 03 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 262 (fojas 2646 a 2656), que sustenta el reparo materia de análisis, se aprecia que la Administración después de evaluar la documentación presentada por la recurrente, señaló los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentó el reparo, identificando la documentación evaluada, así como las razones por las cuales concluyó que los medios probatorios presentados resultaban insuficientes para acreditar la causalidad del gasto y la procedencia del crédito fiscal observado, por lo que dicho acto administrativo se encuentra motivado, además no se advierte vulneración al debido procedimiento, ni el derecho de defensa de la recurrente, correspondiendo indicar que el hecho que la Administración haya arribado a conclusiones distintas a las sostenidas por la recurrente no implica, por sí mismo, vulneración al debido procedimiento ni el deber de motivación ni afectación al derecho de defensa, más aún cuando durante el procedimiento de fiscalización[7] pudo presentar, los descargos correspondientes, adjuntando los medios probatorios que considerara pertinente, en cuyo caso, la Administración se encontraba obligada a analizarlos y comunicar a la recurrente los resultados de su evaluación.

Que si bien las sentencias y resoluciones citadas por la recurrente desarrollan el principio del debido procedimiento, el cual comprende el derecho a exponer argumentos, ofrecer y actuar medios probatorios, así como a obtener una decisión motivada y fundada en derecho y el derecho de defensa, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes no se advierte, en el presente caso, vulneración alguna a los derechos que integran el debido procedimiento administrativo de la recurrente ni su derecho de defensa ni el deber de motivación.

Que con relación a lo manifestado por la recurrente en el sentido que la Administración se limitó a desestimar la documentación aportada sin analizar las circunstancias particulares de la actividad económica que desarrolla ni las condiciones de salubridad exigidas por sus clientes, la ubicación geográfica de la planta de producción y la distancia entre el centro de labores y el domicilio de los trabajadores, por lo que se ha vulnerado el principio de verdad material, para lo cual debió realizar cruce de información con terceros y otras acciones que verifiquen el desarrollo de los servicios materia de reparo y cita la Resolución N° 04043-8-2014, por lo que debe dejarse sin efecto el reparo al no encontrarse debidamente sustentado; cabe indicar que la Administración no se limitó a desestimar genéricamente la documentación presentada, sino que efectuó una evaluación conjunta de los medios probatorios aportados por la recurrente, verificando que éstos no permitían demostrar su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, conforme se ha desarrollado precedentemente; asimismo, no presentó documentación que acreditara que dicho gasto constituía una condición de trabajo al no haberse verificado que fuera indispensable para viabilizar el desarrollo de su actividad laboral. Es preciso anotar que no puede alegarse la aplicación del principio de verdad material para trasladar la carga de la prueba a la Administración, cuando ésta corresponde al contribuyente; debiendo indicarse que el cruce de información es una facultad de actuación adicional a la que no se encuentra obligada la Administración, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba de los gastos, costos y/o crédito fiscal. De otro lado, no resulta de aplicación la Resolución N° 04043-8-2014 al referirse a un supuesto distinto al del presente caso en que la Administración omitió valorar medios probatorios relevantes para la resolución de la controversia.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que es una empresa exportadora de anchoveta en salazón, que trabaja con producto fresco bajo rigurosas medidas sanitarias por lo que no es permitido que sus trabajadores se alimenten fuera de la planta, por lo que por precaución asumió la obligación de otorgar alimentación a todo su personal, conforme fue verificado durante el procedimiento de fiscalización a través de los contratos de trabajo suscritos con sus trabajadores, por lo que se encuentra acreditado la generalidad y obligatoriedad del gasto observado; corresponde indicar que para considerar un gasto como

---

trabajadores salgan a buscar los alimentos fuera de la planta, la legislación local obliga que la indumentaria de trabajo solo sea utilizada en el lugar de producción por lo que para salir a buscar alimentos tendrían que cambiarse y volver a bañarse al retornar lo que haría muy ineficiente el trabajo, poca oferta de lugares aledaños que tengan capacidad para alimentar a todos sus trabajadores y que sus clientes imponen severas condiciones de salubridad que impiden que los trabajadores lleven su alimentación y coman en la planta, entre otros

[7] Procedimiento que concluye con la emisión y notificación de los valores, emitidos como consecuencia de la citada fiscalización.

condición de trabajo no basta acreditar su otorgamiento a los trabajadores o invocar razones vinculadas a la actividad empresarial desarrollada ni las rigurosas medidas sanitarias, sino que resulta necesario demostrar, de manera objetiva y fehaciente, que dicho gasto constituía un elemento indispensable para la adecuada prestación de labores y para el cumplimiento de las exigencias propias de la actividad económica desarrollada, lo que no se ha acreditado en autos.

Que, en efecto, conforme se ha señalado precedentemente, la recurrente no presentó documentación técnica, operativa o normativa que permitiera acreditar objetivamente que la provisión de desayuno, almuerzo y cena resultaba indispensable para evitar riesgos de contaminación o garantizar la continuidad de sus operaciones productivas, no obrando en autos informes técnicos, protocolos sanitarios específicos, disposiciones internas, controles de ingreso y salida u otra documentación objetiva que permitiera corroborar las afirmaciones efectuadas en su recurso de apelación. De otro lado, no se ha acreditado en autos que el gasto observado cumpla con criterio de generalidad al no haber proporcionado documentación que acreditara que se hubiese otorgado la alimentación a todo su personal.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la obligación de proporcionar alimentación habría sido asumida contractualmente respecto de la totalidad de sus trabajadores lo que se evidencia en la cláusula octava de los contratos suscritos con sus trabajadores y las declaraciones juradas suscritas por ello y que gran parte de sus trabajadores residiría en zonas alejadas de la planta de producción, no existiendo además oferta suficiente de establecimientos de expendio de alimentos en las inmediaciones de la empresa, por lo que el gasto de alimentación es un gasto deducible tributariamente; y cita las Resoluciones N° 05329-5-2002, 00937-1-2006, 01640-4-2010 y 08049-3-2010; corresponde señalar que la documentación presentada únicamente comprende contratos de trabajo correspondientes a 13 trabajadores, pese a que la propia recurrente señaló que durante los períodos observados contaba con más de 200 trabajadores, no habiendo acreditado que la obligación de otorgar alimentación comprendiera efectivamente a la totalidad del personal consignado en las facturas observadas; asimismo, es preciso anotar que la planta de producción se encuentra ubicada en San Andrés, uno de los principales distritos de la provincia de Pisco, y según lo verificado por la Administración, la planta se encuentra ubicada cerca de la plaza principal, no habiéndose acreditado en autos la afirmación de la recurrente respecto a la oferta insuficiente del servicio de alimentación, debiéndose indicar que el hecho que los trabajadores residan en zonas alejadas no implica “per se” que el otorgamiento de alimentación constituyera una condición de trabajo, apreciándose de la documentación que obra en autos que la recurrente trasladaba a sus trabajadores todos los días a la planta de producción por lo que podían llevar ellos mismos su alimentación.

Qu es preciso anotar que no resulta de aplicación las Resoluciones N° 00937-1-2006, 08049-3-2010 y 01640-4-2010 al tratarse supuestos distintos al presente caso, en los que se cuestionó si el gasto de refrigerio era del trabajador o un gasto que debía ser asumido por el empleador, si los gastos de alimentación de un tercero eran o no deducible y que se había acreditado la causalidad del gasto, debiendo indicarse que lo señalado en la presente Resolución N° 05329-5-2002 se encuentra acorde con el criterio contenido en la presente resolución en el que no se acreditó que los bienes fueron entregados a los trabajadores.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que la doctrina ha indicado que constituye condición de trabajo todo aquello que se otorgue a los trabajadores por ser necesario para el cumplimiento de las labores y para el logro del objeto del contrato y que no constituya a su vez una ventaja o beneficio patrimonio, lo que se cumple en el presente caso, dado que sus trabajadores residen en las zonas de Chincha y San Clemente, lugares distantes al lugar en que se ubica la planta lo que se evidencia en los contratos suscritos y que dadas la medidas de higiene los trabajadores durante la jornada laboral no deben salir de los ambientes de la planta, el otorgamiento de la alimentación principal durante el horario de refrigerio resulta necesario para el adecuado desarrollo de las labores de los trabajadores, lo que lo convierte, de acuerdo a la legislación laboral vigente, como condición de trabajo, por lo que dicha alimentación no constituye una ventaja o beneficio patrimonial ni un acto de bondad o un gasto antojadizo; y cita el Informe N° 163-2019-SUNAT y la Casación Laboral N° 8193-2015-Lima sobre lo que debe entenderse por condición de trabajo; y que si no otorga a sus trabajadores la alimentación principal de manera directa aquéllos no podrían abastecerse de alimentos de manera adecuada y oportuna debido a la ubicación geográfica de la planta, limitado acceso de transporte público, lejanía de la residencia de los

trabajadores y poca oferta de restaurantes o venta de comida, debiendo tenerse en cuenta que en el ejercicio fiscalizado 2020 el país fue afectado fuertemente por el COVID 19; corresponde indicar que para considerar un gasto como condición de trabajo no basta acreditar su otorgamiento a los trabajadores o invocar razones vinculadas a la actividad empresarial desarrollada ni las rigurosas medidas sanitarias ni la poca oferta de restaurantes y lejanía de la residencia de los trabajadores, sino que resulta necesario demostrar, de manera objetiva y fehaciente, que dicho gasto constituía un elemento indispensable para la adecuada prestación de labores y para el cumplimiento de las exigencias propias de la actividad económica desarrollada. En cuanto a la ubicación de la planta de producción, ésta se encuentra ubicada en San Andrés, uno de los principales distritos de la provincia de Pisco, y según lo verificado por la Administración, la planta se encuentra ubicada cerca de la plaza principal, no habiéndose acreditado en autos la afirmación de la recurrente respecto a la oferta insuficiente del servicio de alimentación, debiéndose indicar que el hecho que los trabajadores residan en zonas alejadas no implica "per se" que el otorgamiento de alimentación constituyera una condición de trabajo, apreciándose de la documentación que obra en autos que la recurrente trasladaba a sus trabajadores todos los días a la planta de producción por lo que podían llevar ellos mismos su alimentación

Que, conforme se ha señalado precedentemente, la recurrente no presentó documentación técnica, operativa o normativa que permitiera acreditar objetivamente que la provisión de desayuno, almuerzo y cena resultaba indispensable para evitar riesgos de contaminación o garantizar la continuidad de sus operaciones productivas, no obrando en autos informes técnicos, protocolos sanitarios específicos, disposiciones internas, controles de ingreso y salida u otra documentación objetiva que permitiera corroborar las afirmaciones efectuadas en su recurso de apelación.. De otro lado, no se ha acreditado en autos que el gasto observado cumpla con criterio de generalidad al no haber proporcionado documentación que acreditara que se hubiese otorgado la alimentación a todo su personal.

Que es preciso anotar que los informes de la Administración no son vinculantes para este Tribunal, por lo que no procede emitir pronunciamiento al respecto, en tanto que respecto a la Casación N° 8193-2015-Lima, debe indicarse que esta solo es aplicable al caso concreto analizado en dicha resolución, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, tal como se ha indicado en las Resoluciones N° 07422-1-2018 y 07429-4-2018.

Que, asimismo, respecto de las fotografías, declaraciones juradas, mapas, imagen de certificado que le otorga la Unión Europea que refleja la exigencia sanitaria con la cual debe desenvolverse corresponde señalar que dichos medios probatorios no resultan suficientes para acreditar que el gasto reparado cumple el principio de causalidad ni que constituya una condición de trabajo.

Reparo al crédito fiscal por no efectuar el íntegro del depósito de las detracciones dentro del plazo establecido

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 112 (foja 2868), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas correspondiente a febrero de 2021 por el importe de S/ 1 361,00, al considerar que la recurrente no efectuó el íntegro del depósito de las detracciones dentro del plazo establecido.

Que de conformidad con el artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1395, el mencionado sistema tiene por finalidad generar fondos para el pago de las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, los anticipos y pagos a cuenta por tributos incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario– que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT. La generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la citada ley.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 3 de la referida ley, se entenderá por operaciones sujetas al sistema, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta; indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 de la mencionada norma, que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3 en mención y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7.

Que según el artículo 7 de la anotada ley, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los momentos establecidos en dicho artículo, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al sistema; siendo que en el inciso a) del numeral 7.1 de dicho artículo se indica que en el caso de la venta de bienes muebles dicho deposito se realizará: a.1) Con anterioridad al traslado del bien fuera del Centro de Producción; a.2) Con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquiriente dentro del plazo que señale la SUNAT; a.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT; a.4) Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor; a.5) En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso del retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV.

Que de acuerdo con el artículo 13 de la citada ley, modificado mediante la Ley N° 28605, mediante resolución de superintendencia, la SUNAT designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que la Primera Disposición Final de la mencionada norma, modificada por el Decreto Legislativo N° 1395, prevé que en las operaciones sujetas al sistema los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del Impuesto General a las Ventas, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo con las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7 de la citada norma, siendo que en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que conforme con el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprobó las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 940, modificado por Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, tratándose de los bienes señalados en su Anexo N° 2, las operaciones sujetas al sistema son, entre otras, las ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que en el numeral 15 del Anexo N° 2 de la referida resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 343-2014/SUNAT, se detalla que dentro de los bienes sujetos al Sistema de Pago con el Gobierno Central - SPOT se encuentran la madera, estableciéndose el porcentaje de detracción de 4%.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 13086-8-2012, el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del período en que se acredite el depósito de la detracción por el monto que deba efectuarse conforme con las normas aplicables a tal efecto.

Que mediante el Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 262[8] (fojas 987 y 988), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de sus declaraciones juradas mensuales PDT 621

[8] Ibidem Nota 4.

y PDB presentados por los periodos materia de fiscalización, observó que había incumplido con efectuar el íntegro del depósito de la detracción, tal como lo señalaba la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 y normas modificatorias; en ese sentido, le solicitó que sustentara contable, legal y con la documentación fehaciente haber cumplido con efectuar el depósito de la detracción dentro del plazo establecido correspondiente, entre otros, a la Factura N° 341, emitida por Homecenters Peruanos S.A.; en caso contrario, procedería a reparar el crédito fiscal contenido en dicho comprobante de pago.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 22 de marzo de 2022 presentó un escrito (fojas 1005 a 1045) y diversa documentación, según constancia de presentación de escrito electrónico N° 841 (foja 2639), señalando, entre otros, que la Factura N° 341 emitida por ., corresponde a la venta de detergente y madera. Agregó, que la madera se encontraba sujeta al SPOT con la tasa del 4% su proveedor, por lo que su proveedor cumplió con efectuar la autodetracción mediante Constancia N° 354 por el importe de S/ 219,00, en el plazo establecido. Asimismo, indicó que la obligación de efectuar el depósito sólo surgía respecto de la venta de los bienes comprendidos en los Anexos 1 y 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que en el Punto N° 04 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 262 (fojas 2656 a 2660), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y, luego de su evaluación, señaló que el numeral j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, definía como importe de operación tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, a la suma total que quedaba obligado a pagar el adquirente o usuario del servicio y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consignara en el comprobante de pago que la sustentara. Agregó, que si bien el "detergente sapolio" no se encontraba dentro de los bienes sujetos al SPOT, al figurar en la mencionada factura estaba dentro del concepto "otro cargo vinculado", por lo que la detracción debió realizarse sobre el total facturado, por lo que correspondía efectuar la detracción por el importe de S/ 356 96, que equivale al 4% de S/ 8 923,90, y siendo que la recurrente no cumplió con efectuar el íntegro del depósito de la detracción efectuó el reparo al crédito fiscal de febrero de 2021 por el importe de S/ 1 361,27.

Que de la revisión de la Factura N° 341, se aprecia que fue emitida el 3 de febrero de 2021 por , por la venta de conjunta de operaciones sujetas al sistema de detracciones (venta de madera), por el importe de S/ 5 473,00, y de operaciones no sujetas al sistema de detracciones (venta de detergente sapolio), por el importe de S/ 3 450,00, totalizando la suma de S/ 8 923,00.

Que obra en autos (foja 1404), la constancia de depósito de detracción realizada el 5 de febrero de 2021 por concepto de la citada Factura N° 341, respecto de la venta de madera por el importe de S/ 219,00, que equivale el 4% de S/ 5 473,00, no apreciándose la realización de depósito de detracción alguno respecto del detergente.

Que, en el presente caso, la Administración afirma que toda vez que la factura observada comprendía bienes sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y bienes no comprendidos dentro del ámbito de aplicación del referido sistema, al estar ambos contenidos en una sola factura debía efectuarse la detracción por el importe total de la factura observada, sustentándose en el inciso j) del artículo 1[9] de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004 /SUNAT.

Que, al respecto, corresponde señalar que no se advierte disposición legal expresa que establezca que, en aquellos supuestos en los cuales un comprobante de pago comprenda conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, el depósito de la detracción deba efectuarse sobre el íntegro del importe consignado en el referido comprobante.

[9] El inciso j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT define como importe total, entre otros, j.1 Tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente o usuario de servicio, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación.

Que la referencia contenida en el inciso j) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT respecto de "cualquier otro cargo vinculado a la operación" no puede interpretarse en el sentido de incorporar dentro del ámbito de aplicación del SPOT a bienes autónomos, diferenciados e individualizables que no se encuentren comprendidos expresamente en los anexos de la citada resolución, sino únicamente a conceptos accesorios o complementarios directamente vinculados con la operación sujeta al sistema.

Que, en el presente caso, se aprecia que la madera y el detergente constituyen bienes distintos e independientes, consignados de manera diferenciada en el comprobante de pago observado, no advirtiéndose que la Administración haya sustentado el motivo por el cuál el detergente constituiría un cargo accesorio, complementario o inseparable de la operación de venta de madera, ni que forme parte integrante de esta última para efectos de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

Que, en consecuencia, al haberse efectuado el depósito de la detracción respecto del bien sujeto al SPOT dentro del plazo establecido, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente y no existir obligación legal de efectuar detracción respecto de operaciones no comprendidas en dicho sistema, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo[10].

Que, en atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y disponer que la Administración proceda a reliquidar la Resolución de Determinación N° 112 conforme con lo señalado en la presente resolución.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente sobre el particular.

Resolución de Multa N° 840

Que la Resolución de Multa N° 840 (foja 2880 a 2882), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 y se encuentra vinculada con el periodo febrero de 2021.

Que el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940 - Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, establece que incurre en infracción el sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el sistema, en el momento establecido, la cual es sancionada con una multa equivalente al 50% del importe no depositado.

Que toda vez que la citada resolución de multa se encuentra vinculada al reparo por operaciones sujetas al SPOT por las cuales no se efectuó el íntegro del depósito de la detracción, contenido en la Resolución de Determinación N° 112, el cual ha sido dejado sin efecto en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según se advierte de la constancia respectiva (foja 2981), habiendo sido ambas partes debidamente notificadas para tal efecto, como se aprecia de autos (fojas 2974 y 2976).

Con los vocales Ríos Diestro y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 768 de 23 de enero de 2023, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por no efectuar el íntegro del depósito de las detracciones dentro del plazo establecido, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución,

[10] En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resolución 05770-10-2025.

así como la Resolución de Multa N° 840 debiendo **DEJARSE SIN EFECTO** esta última, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

AMICO DE LAS CASAS	RÍOS DIESTRO	FLORES PINTO
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Charca Huascupe
Secretario Relator
AC/CH/SC/spb

Nota: Documento firmado digitalmente