



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

EXPEDIENTE N° : 3145-06
INTERESADO : **TOMÁS AQUILINO PAZO LLENQUE**
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 20 de febrero de 2009

VISTA la apelación interpuesta por **TOMÁS AQUILINO PAZO LLENQUE** (R.U.C. N° 10027385074) contra la Resolución de Intendencia N° 0860140001195/SUNAT de 28 de diciembre de 2005, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0002041 a N° 084-003-0002043, emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril, mayo y julio de 2004, y las Resoluciones de Multa N° 084-002-0005454 a N° 084-002-0005456, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente cuestiona el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, señalando que el que los proveedores TUCO E.I.R.L. y César Augusto Arrunátegui Novoa no fuesen ubicados en sus domicilios fiscales, no respondieran a los requerimientos de fiscalización o en sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas consignasen cero en los periodos acotados no acredita que las operaciones celebradas con ellos sean irreales, toda vez que éstas cumplen con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03025-5-2004.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por la extemporaneidad de la anotación en el Registro de Compras de las Facturas N° 001-0005235 y N° 001-0005236, sostiene que éstas no le fueron entregadas en octubre de 2003, en que fueron emitidas, sino en abril de 2004, debido a prácticas comerciales normalmente observadas en el giro del negocio.

Que con relación al reparo al crédito fiscal por la no utilización de medios de pago, indica que las adquisiciones observadas en los comprobantes girados por Fernando Fiestas Antón y Comercial Liliana S.R.L. fueron pagadas a través de su Cuenta Corriente N° 475-13147400-1-60 del Banco de Crédito del Perú y que las adquisiciones sustentadas en los comprobantes emitidos por Comercial Francis E.I.R.L. responden a montos menores a S/. 5 000,00.

Que en su escrito ampliatorio de 7 de abril de 2006 refiere que con los documentos emitidos por sus proveedores TUCO E.I.R.L. y César Augusto Arrunátegui Novoa, que adjunta, acredita la fehaciencia y realidad de las operaciones realizadas.

Que alega que la inobservancia en el plazo para el registro de los comprobantes de pago no puede originar la pérdida del derecho al crédito fiscal, tal como se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 119-4-99 y 331-2-99.

Que la Administración, en cuanto al reparo al crédito fiscal de mayo y julio de 2004 por operaciones no reales por las adquisiciones de bienes a los proveedores TUCO E.I.R.L. y César Augusto Arrunátegui Novoa, señala que el recurrente no cumplió con presentar en la fiscalización, los contratos privados originales ni las guías de remisión que acrediten el traslado de los bienes adquiridos, como tampoco información que sustente las cancelaciones de tales operaciones.

Que asimismo, menciona que en la instancia de reclamación, como resultado del cruce de información con los mencionados proveedores, observó que éstos se mudaron de sus domicilios fiscales, y que según el sistema de recaudación de la Administración, declararon por Impuesto General a las Ventas S/. 00,00 durante los periodos acotados.

Que agrega que la imprenta "María de Fátima", consignada en las facturas reparadas, es de propiedad de Nancy Jesús Calle Fiestas, esposa del contador Juan Carlos Jacinto Paiva, quienes fueron denunciados por delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal.

01   



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que concluye que, al no haber aportado el recurrente medio de prueba alguno que demuestre que las adquisiciones que sustentan los comprobantes de pago reparados fueron efectivamente realizadas, y al no haber acreditado los pagos efectuados a los proveedores, los reparos han sido formulados conforme a ley.

Que en lo que concierne al reparo al crédito fiscal de abril de 2004 por el registro extemporáneo de facturas emitidas en octubre de 2003 correspondientes a la adquisición de un motor diesel, indica que el argumento invocado por el recurrente en su recurso de reclamación en el sentido que aquéllas fueron recibidas con atraso debido a que el motor sufrió un desperfecto al día siguiente de su instalación, carece de sustento, por lo que se mantiene el reparo.

Que respecto del reparo al crédito fiscal de mayo y julio de 2004 por no haberse acreditado que se hubiere utilizado alguno de los medios de pago señalados en el artículo 5° de la Ley N° 28194, con relación a los comprobantes emitidos por los proveedores Fernando Fiestas Antón, Comercial Liliana S.R.L. y Comercial Francis E.I.R.L., menciona que en el procedimiento de fiscalización, el recurrente se limitó a afirmar que las cancelaciones de tales adquisiciones se realizaron a través de la Cuenta Corriente N° 475-13147400-1-60 del Banco de Crédito del Perú, para lo cual adjuntaría el respectivo reporte bancario de sus operaciones, lo que no hizo, por lo que no cumplió con sustentar lo solicitado, confirmándose el reparo formulado. Asimismo, precisa que los comprobantes emitidos por Comercial Francis E.I.R.L. corresponden a una misma operación, que asciende a S/. 7 240,00.

Que finalmente, señala que las multas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario fueron calculadas conforme a la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por Decreto Legislativo N° 953.

Que de la revisión del expediente se tiene que mediante Carta N° 040083078880-01 SUNAT y Requerimiento N° 00159347 (fojas 54 y 55), notificados el 6 de octubre de 2004, la Administración inició la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del recurrente (cuya actividad económica principal es la pesca, según el Comprobante de Información Registrada, que obra a foja 97), de los periodos de setiembre de 2003 a agosto de 2004. Como resultado de dicha fiscalización, se emitieron los valores materia de impugnación en el presente procedimiento, conforme se detalla a continuación:

- a. Resolución de Determinación N° 084-003-0002041 (foja 223), por concepto de Impuesto General a las Ventas de abril de 2004, al efectuarse el reparo al crédito fiscal por anotación extemporánea en el Registro de Compras de las Facturas N° 001-0005235 y N° 001-0005236, emitidas en octubre de 2003 por el proveedor Ferreyros S.A.A. por la compra de un motor diesel marino y por gastos financieros, administrativos y otros vinculados a dicha adquisición (foja 212).
- b. Resolución de Determinación N° 084-003-0002042 (foja 222), por concepto de Impuesto General a las Ventas de mayo de 2004, al efectuarse reparos al crédito fiscal por operaciones no reales sustentadas en las Facturas N° 001-0000149, N° 001-0000180, N° 001-0000187 y N° 001-0000194, correspondientes al proveedor TUCO E.I.R.L. y por no haberse acreditado que se hubiesen utilizado los medios de pago establecidos por la Ley N° 28194 por la Factura N° 001-0000203, emitida por Fernando Fiestas Antón (fojas 210 y 214).
- c. Resolución de Determinación N° 084-003-0002043 (foja 221), por concepto de Impuesto General a las Ventas de julio de 2004, al efectuarse reparos al crédito fiscal por operaciones no reales sustentadas en las Facturas N° 001-0001081, N° 001-0001088, N° 001-0001094 y N° 001-0001100, correspondientes al proveedor César Augusto Arrunátegui Novoa, y por no haberse acreditado que se hubiesen utilizado los medios de pago establecidos por la Ley N° 28194 por las Facturas N° 001-0002374, N° 001-0006038 y N° 001-0006039, emitidas por Comercial Liliana S.R.L y Comercial Francis E.I.R.L. (fojas 210 y 214).
- d. Resoluciones de Multa N° 084-002-0005454 a N° 084-002-0005456 (fojas 204 a 206), por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de abril, mayo y julio de 2004.

C A DE B S²



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que en el presente caso, debe dilucidarse la procedencia de los reparos al crédito fiscal por anotación extemporánea en el Registro de Compras, operaciones no reales y no acreditación de uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, así como de las multas impugnadas.

Anotación extemporánea de facturas en el Registro de Compras:




Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone 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, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 19° de la mencionada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, establecía que para ejercer el derecho al crédito fiscal, se debían cumplir los siguientes requisitos formales:

- a) Que el impuesto estuviera consignado por separado en el comprobante de pago que acreditase la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acreditaran el pago del impuesto en la importación de bienes. Agregaba que los comprobantes de pago y documentos a que se hacía referencia en este inciso eran aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentaban el crédito fiscal;
- b) Que los comprobantes de pago o documentos hubiesen sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia; y,
- c) Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por SUNAT a los que se refería el inciso a) de este artículo, o el formulario donde constara el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hubiesen sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que señalaba el reglamento. El mencionado registro debía estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que por su parte, el numeral 3.1) del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen, y que para efecto del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro periodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos sean recibidos con retraso.

Que no obstante, cabe señalar que el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo ha sido modificado por la Ley N° 29214, publicada el 23 de abril de 2008, disponiendo como requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros, que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien o servicio afecto, que se consigne el nombre y número de RUC del emisor, y que hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, agregando que dicho registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento. El citado artículo continúa señalando que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

C. A.    3



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que de acuerdo con lo dispuesto por la Única Disposición Final de la Ley N° 29214, ésta regirá a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial "El Peruano" y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

Que asimismo, mediante Ley N° 29215 se aprobó la "Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo", también publicada el 23 de abril de 2008 y vigente desde el día siguiente.

Que el artículo 2° de la referida ley regula la oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal, indicando que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Que con relación a la anotación de facturas en el Registro de Compras y a otros aspectos vinculados con los requisitos formales del crédito fiscal regulados por las Leyes N° 29214 y N° 29215, se han generado diversas interpretaciones, razón por la cual el Tribunal Fiscal, mediante Acuerdos recogidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2009-01¹ de 6 de enero de 2009 y N° 2009-04² de 19 de febrero de 2009,

¹ Con relación a los temas que se sometieron al Pleno, cuya decisión consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-01, se plantearon las siguientes propuestas:

TEMA 1: DETERMINAR LOS REQUISITOS FORMALES DEL REGISTRO DE COMPRAS AL AMPARO DE LO DISPUESTO POR LAS LEYES N° 29214 Y N° 29215 A EFECTO DEL EJERCICIO DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL, EN LO QUE SE REFIERE A SU LEGALIZACIÓN Y ANOTACIÓN DE LAS OPERACIONES.

SUB TEMA 1: LEGALIZACIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS

PROPUESTA 1

La legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal.

PROPUESTA 2

La legalización del registro de compras es un requisito formal que debe ser cumplido antes de su uso, no obstante, su incumplimiento no genera la pérdida del derecho a ejercer el crédito fiscal, sino que éste no pueda ejercerse hasta el momento en que el registro de compras donde se encuentren anotadas las operaciones se encuentre legalizado, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

SUB TEMA 2: ANOTACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS Y OPORTUNIDAD EN LA QUE DEBE EJERCERSE EL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

PROPUESTA 1

La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación.

PROPUESTA 2

De acuerdo con lo previsto por el inciso c) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, la anotación de operaciones en el registro de compras constituye un requisito formal para el ejercicio del derecho al crédito fiscal. Cuando el artículo 2° de la Ley N° 29215 prevé un plazo para realizar dicha anotación, únicamente establece un deber formal cuyo incumplimiento no supone la pérdida del crédito fiscal, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan por la comisión de las infracciones tipificadas legalmente.

Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados.

TEMA 2: DETERMINAR LOS REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS COMPROBANTES DE PAGO O DOCUMENTOS QUE PERMITEN EJERCER EL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL AL AMPARO DE LO DISPUESTO POR LAS LEYES N° 29214 Y N° 29215.

PROPUESTA 1

Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y los

ca JE FO Y 4



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

ha aprobado los siguientes criterios, que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las referidas normas:

Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-01

"La legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal".

"La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación".

"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y

requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

PROPUESTA 2

Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, así como la prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215.

TEMA 3: DETERMINAR LOS REQUISITOS QUE DEBEN SER CUMPLIDOS PARA LA APLICACIÓN DE LA SEGUNDA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA Y FINAL DE LA LEY N° 29215

PROPUESTA ÚNICA

Excepcionalmente, en el caso que por los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 29215 se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos previstos por su Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final, así como los previstos por los artículos 18° y 19° 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, modificados por las Leyes N° 29214 y N° 29215, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

TEMA 4: DETERMINAR LA APLICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA DE LA LEY N° 29214 Y DE LAS DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS, TRANSITORIAS Y FINALES DE LA LEY N° 29215

PROPUESTA 1

Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215.

PROPUESTA 2

Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia solo en los supuestos regulados por las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215.

² Con relación al tema que se sometió al Pleno, cuya decisión consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-04, se plantearon las siguientes propuestas:

DETERMINAR SI RESPECTO DE LOS PERIODOS ANTERIORES A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS LEYES N° 29214 Y N° 29215, LA ANOTACIÓN TARDÍA DE LAS OPERACIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS IMPLICA LA PÉRDIDA DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL.

PROPUESTA 1

De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

PROPUESTA 2

De acuerdo con el artículo 2° de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión”.

“Excepcionalmente, en el caso que por los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 29215 se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos previstos por su Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final, así como los previstos por los artículos 18° y 19° 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 las Leyes N° 29214 y N° 29215, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central”.

“Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215”.

Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-04

“De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal”.

Que dichos acuerdos se sustentan en los fundamentos que a continuación se reproducen:

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-01

TEMA 1: DETERMINAR LOS REQUISITOS FORMALES DEL REGISTRO DE COMPRAS AL AMPARO DE LO DISPUESTO POR LAS LEYES N° 29214 Y N° 29215 A EFECTO DEL EJERCICIO DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL, EN LO QUE SE REFIERE A SU LEGALIZACIÓN Y ANOTACIÓN DE LAS OPERACIONES.

“Antes de la modificación introducida por la Ley N° 29214, el inciso c) del artículo 19° 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 el Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15 de marzo de 2007, exigía para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, el cumplimiento de los siguientes requisitos formales relacionados con el registro de compras:

- Los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, debían haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras, dentro del plazo que señale el Reglamento.
- El registro de compras debía estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos por el Reglamento.

Asimismo, se establecía que la legalización extemporánea del citado registro después de su uso no implicaría la pérdida del crédito fiscal, en tanto los comprobantes de pago u otros documentos que sustentaran dicho crédito hubieran sido anotados en éste dentro del plazo que señalara el reglamento, en

C x



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

cuyo caso, el derecho al crédito fiscal se ejercería a partir del periodo correspondiente a la fecha de la legalización del registro de compras³, sin perjuicio de las multas que pudieran corresponder.

La modificación introducida por la Ley N° 29214, en cuanto al requisito de anotación, señala que puede efectuarse en cualquier momento.

Adicionalmente, la norma prevé que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Por otro lado, la Ley N° 29215, publicada en la misma fecha que la Ley N° 29214, también ha regulado los requisitos formales relacionados con el registro de compras a efecto del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Así, el artículo 2° de la Ley N° 29215 establece que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer el derecho al crédito fiscal en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. Añade la norma que a lo señalado en dicho artículo no le es aplicable lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes citado⁴.

De acuerdo con el marco normativo expuesto, se aprecia que tanto la Ley N° 29214 como la Ley N° 29215 contienen normas sobre los requisitos formales relacionados con el registro de compras a efecto del ejercicio del derecho al crédito fiscal y, atendiendo a ello, resulta necesario precisar sus alcances, especialmente en lo que concierne a la legalización de dicho registro y a la anotación de las operaciones en él".

SUB TEMA 1: LEGALIZACIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS

"La legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal".

"FUNDAMENTO

De acuerdo con lo establecido por el artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953⁵, es obligación de los administrados facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria.

Para ello, entre otros deberes, el citado artículo establece que los administrados deben llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los

³ Esto, salvo que el contribuyente impugnara la aplicación del crédito fiscal en dicho periodo, en cuyo caso ésta debía suspenderse, debiendo estarse a lo que resuelva el órgano resolutor correspondiente.

⁴ El cual establece que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

⁵ Publicado el 5 de febrero de 2004.

c. r.   7



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes⁶.

Asimismo, si el administrado incumple el deber de llevar los libros y registros contables que el ordenamiento le exige y en la forma señalada por éste, se ha establecido la aplicación de sanciones. En tal sentido, el artículo 175° del citado código prevé las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, en el que se ha previsto que es sancionable llevarlos sin observar la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.

Por otro lado, el numeral 16) del artículo 62° del Código Tributario establece que es facultad discrecional de la Administración Tributaria autorizar los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios y, a tal efecto, puede delegar en terceros la legalización de dichos libros y registros, como es el caso de los notarios y jueces de paz.

Al respecto, por Resoluciones de Superintendencia N° 086-2000/SUNAT y N° 132-2001/SUNAT se delegó en los notarios y jueces de paz la facultad de legalizar los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios⁷, siendo que tales normas previeron que la legalización de los mencionados libros y registros debía hacerse antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas.

De igual modo, el primer párrafo del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, publicada el 30 de diciembre de 2006⁸, ha establecido que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.

Sobre la legalización, el artículo 112° del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado, publicado el 26 de junio de 2008, establece que los notarios están facultados para certificar la apertura de libros u hojas sueltas de actas, de contabilidad y otros que la ley señale, siendo que tal certificación consiste en una constancia puesta en la primera hoja útil del libro u hoja suelta⁹.

A través de tal acto se otorga autenticidad externa sobre la existencia del medio documental en el momento de la legalización, pero no se garantiza la veracidad de su contenido¹⁰.

Ahora bien, considerando la modificación normativa prevista por las Leyes N° 29214 y N° 29215, debe dilucidarse si la legalización del registro de compras es un requisito formal para el ejercicio del derecho al crédito fiscal.

⁶ La norma agrega que los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional, salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, para lo cual deben considerar que la presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. De igual modo, para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

La norma también prevé que en todos los casos las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional y que el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.

⁷ La primera resolución citada estableció que los libros de actas, así como los registros y libros contables vinculados a asuntos tributarios serían legalizados, a elección del contribuyente, por los notarios públicos o los jueces de paz. En cambio, la segunda resolución citada estableció que debía acudirse en primer lugar al notario público del domicilio fiscal del deudor tributario y, a falta de éste, debía acudirse a los jueces de paz letrados o jueces de paz, cuando correspondiera.

⁸ De acuerdo con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 230-2007/SUNAT, publicada el 15 de diciembre de 2007, la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT tiene vigencia desde el 1 de enero de 2007, salvo sus artículos 12° y 13°, los cuales regirán a partir del 1 de enero de 2009.

⁹ Similar texto fue previsto por el Decreto Ley N° 26002, publicado el 27 de diciembre de 1992, que aprobó la derogada Ley del Notariado.

¹⁰ Al respecto, véase: BRAVO, JORGE y ROJO, PILAR, Desconocimiento del Crédito Fiscal por la Falta de Legalización del registro de compras Computarizado, en: http://www.teleley.com/articulos/art_rojo_bravo.pdf, p. 4.



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Al respecto, el inciso c) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, establece que para poder ejercer el derecho al crédito fiscal, debe cumplirse, entre otros requisitos, con anotar los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, en el registro de compras, que deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Agrega la citada norma que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

Si bien la referida norma establece en primer término que el registro de compras debe estar legalizado antes de su uso, a continuación señala que el incumplimiento de dicho deber formal no implicará la pérdida del derecho a ejercer el crédito fiscal, por lo que resulta necesario dilucidar si la citada legalización constituye un requisito relacionado con el ejercicio del referido derecho.

La palabra requisito significa circunstancia o condición necesaria para algo, para la existencia o ejercicio de un derecho o una facultad o para la validez y eficacia de un acto jurídico y para la exigibilidad de obligaciones y deberes¹¹. En consecuencia, un requisito para ejercer el derecho al crédito fiscal cuyo incumplimiento no genera su pérdida, no puede tener la calidad de tal.

Al respecto, cabe indicar que si se concibe al Derecho como un sistema estructural, no puede entenderse como un simple agregado de normas, es decir, como una adición de sus partes¹² y por tanto, la citada norma no puede ser considerada de modo aislado. Asimismo, la interpretación que de ella se haga debe recurrir a métodos de interpretación que permitan encontrar un significado razonable y coherente de la norma en su totalidad.

En tal sentido, recurriendo al método sistemático por comparación de normas¹³, interpretando el inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por la Ley N° 29214, considerando lo dispuesto por las normas que regulan la obligación formal de llevar el registro de compras¹⁴, se tiene que si bien dicho inciso establece que el registro de compras debe estar legalizado antes de su uso, esta obligación se deriva del deber del administrado relacionado con la obligación de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y por tanto, su incumplimiento solo acarreará la imposición de las sanciones que correspondan.

Por consiguiente, de una interpretación razonable de la norma bajo comentario solo cabe concluir que el deber de legalizar el registro de compras constituye una obligación formal cuyo incumplimiento puede acarrear la imposición de las sanciones que correspondan, mas no un requisito para ejercer el derecho al crédito fiscal".

¹¹ En este sentido, véase: Diccionario de la Lengua Española, vigésimo primera edición, Espasa, 1992, Madrid, p. 1778 y CABANELLAS, GUILLERMO., Diccionario de Derecho Usual, Tomo VII, Heliasta, 1989, Buenos Aires, p. 171.

¹² Al respecto, véase: RUBIO, MARCIAL, El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1985, Lima, p. 228.

¹³ De acuerdo con RUBIO, "el método sistemático por comparación es utilizado en este ámbito jurídico interpretando normas tributarias en base a otras normas tributarias, y también en base a normas no tributarias". Al respecto, véase: RUBIO, MARCIAL, Interpretación de las Normas Tributarias, Ara, 2003, Lima, p. 144.

¹⁴ En este caso, la comparación se realiza con el artículo 87° del Código Tributario, que establece la obligación de los administrados de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, el numeral 16) del artículo 62° del Código Tributario, que prevé la facultad discrecional de la Administración Tributaria para autorizar los libros y registros contables, las Resoluciones de Superintendencia N° 086-2000/SUNAT y N° 132-2001/SUNAT y el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, publicada el 30 de diciembre de 2006, mediante las que se ha establecido que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso.

C. A. [Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

SUB TEMA 2: ANOTACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS Y OPORTUNIDAD EN LA QUE DEBE EJERCERSE EL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

“La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación”.

“FUNDAMENTO

Como se ha señalado precedentemente, el inciso c) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, publicada el 23 de abril de 2008, establece que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a) de dicho artículo, o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben haber sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su registro de compras. Asimismo, respecto a la oportunidad para ejercer el derecho al crédito fiscal, la citada ley señala que ésta será en “el periodo al que corresponda la adquisición”.

Por otro lado, el artículo 2° de la Ley N° 29215 establece que los comprobantes de pago y documentos antes citados deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. Agrega la norma que a lo señalado en dicho artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° antes citado¹⁵.

En consecuencia, se aprecia que existen dos tratamientos aparentemente incompatibles respecto al requisito de la anotación de los comprobantes de pago u otros documentos en el registro de compras y la oportunidad para ejercer el derecho al crédito fiscal.

Así, en cuanto a la anotación, el inciso c) del artículo 19°, modificado por la Ley N° 29214, no establece un plazo determinado para ello, mientras que la Ley N° 29215 sí lo prevé. Por otro lado, respecto a la oportunidad para ejercer el derecho al crédito fiscal, la Ley N° 29214 señala que ésta será en “el periodo al que corresponda la adquisición”¹⁶, mientras que la Ley N° 29215 establece que será en el periodo en el que se anote el comprobante de pago o documento.

De acuerdo con lo expuesto, debe dilucidarse si conforme con las normas citadas, existe un plazo para realizar la anotación de las operaciones en el registro de compras y cuál es la oportunidad en que debe ejercerse el derecho al crédito fiscal.

Al respecto, se aprecia que si bien las normas bajo análisis, esto es, las Leyes N° 29214 y N° 29215, constituyen cuerpos normativos distintos, ambas han sido publicadas el 23 de abril de 2008 y entraron en vigencia al día siguiente, por lo que no puede considerarse que la segunda ha modificado a la primera sino que deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda, la cual se ha encargado de delimitar lo dispuesto por aquélla.

¹⁵ El cual establece que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

¹⁶ Sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Ci



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Así, para determinar si existe un plazo para realizar las anotaciones en el registro de compras, debe considerarse que si bien la Ley N° 29214 establece que los comprobantes y documentos deben ser anotados en cualquier momento en el registro de compras, es necesario armonizar lo expuesto con lo previsto por la Ley N° 29215, que establece que éstos deben ser anotados en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o el que corresponda a los doce meses siguientes de su emisión. Por consiguiente, cabe interpretar que será dentro de estos términos en los que debe efectuarse la anotación de los comprobantes y documentos antes citados¹⁷.

Ello se justifica, como se ha señalado precedentemente, en una interpretación conjunta de las normas, en las características del Impuesto General a las Ventas y en la importancia de los libros y registros contables respecto de dichas características.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por la legislación nacional, el Impuesto General a las Ventas es un impuesto determinado bajo la técnica del valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual¹⁸, el cual se calcula deduciendo del impuesto bruto o débito fiscal del periodo (impuesto que grava la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción), el crédito fiscal del mismo periodo (impuesto pagado en las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción, importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados)¹⁹.

Como se ha mencionado, el sistema previsto es uno de deducciones amplias o financieras por cuanto otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades²⁰, siendo que la deducción es inmediata, puesto que una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del impuesto que grava las transferencias de bienes, prestaciones de servicios o contratos de construcción, incluso en el caso de adquisiciones de bienes de capital, ello en la medida que se cumplan todos los requisitos que prevé la legislación para tales efectos.

En consecuencia, la existencia de un plazo para la anotación en el registro de compras de todas las operaciones que realiza el administrado es necesaria por el mecanismo de deducción contemplado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, que a su vez hace indispensable que la liquidación del impuesto se fundamente en la contabilidad de las empresas y por ello se justifica la obligación de registrar en un plazo determinado, por separado y en cuentas individuales las ventas y las compras, indicándose el impuesto que corresponda a cada operación²¹.

¹⁷ En este sentido, véase: Informativo Caballero Bustamante, N° 637, Ediciones Caballero Bustamante, Abril, 2008, Lima, p. A9.

¹⁸ El artículo 11° de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que: "El impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada periodo el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los Capítulos V, VI y VII del presente título. En la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto".

¹⁹ En este sentido, el artículo 18° de la citada ley, modificada por el Decreto Legislativo N° 950, prescribe 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".

Agrega dicho artículo que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades 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. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento. b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

²⁰ Por ejemplo, insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso o que sean gastos de la actividad, servicios y bienes de capital, a diferencia del sistema de deducciones físicas, en el cual solo se permite la deducción del impuesto pagado en la adquisición de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende.

²¹ Al respecto, véase: "Algunas Consideraciones Acerca de las Características Estructurales Básicas de los Impuestos de Tipo Valor Agregado para los Países de la ALALC", en: Revista D.G.I., 1971, Buenos Aires. Dicho trabajo, preparado por la Misión en la ALALC del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, ha sido recogido como Documento N° 585 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios. En éste se indica que "la liquidación de los impuestos al valor agregado se funda en la contabilidad de las empresas. En general, se obliga a los contribuyentes a registrar, por separado y en cuentas individualizadas o registros especiales, las ventas y las compras indicando, además del importe de la factura y otras especificaciones, el impuesto correspondiente a cada operación; de esta forma, al término del periodo al que se refiere la liquidación, la suma de las columnas "impuesto" correspondientes a las ventas y a las compras constituirán, respectivamente, el débito y el crédito fiscal, en tanto que la diferencia entre ambas indicará el impuesto sobre el valor agregado por el responsable...". En igual sentido, SVARCIC sostiene que "Un impuesto que grava operaciones empresariales necesariamente requiere un sistema de registro ordenado y regulado. Es así como en los últimos años los registros de ventas y de compras han dejado de ser meros registros contables auxiliares,

C-1 RE [Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Por tanto, al amparo de lo dispuesto por la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificada por la Ley N° 29214 y de conformidad con lo establecido por la Ley N° 29215, existe un plazo para realizar la anotación de las operaciones del administrado en el registro de compras y por consiguiente, éstas deberán ser anotadas en el mes de la emisión del comprobante o documento o en el mes de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes, siendo conveniente resaltar que al no resultar aplicable el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° de la citada ley, la falta de anotación dentro del plazo indicado, conllevará la pérdida del derecho a ejercer el crédito fiscal.

Ahora bien, respecto del periodo en el que se ejercerá el crédito fiscal, haciendo también una interpretación conjunta, se tiene que de acuerdo con lo dispuesto por la Ley N° 29214, dicho ejercicio se hará en el periodo al que corresponda la adquisición, siendo que la citada norma no ha establecido lo que debe entenderse al respecto. Por su parte, la Ley N° 29215 ha delimitado lo antes señalado, estableciendo que los comprobantes de pago y documentos deberán haber sido anotados en determinadas hojas del registro de compras previstas por ésta y que el crédito fiscal deberá ejercerse en el periodo al que corresponda la hoja en la que el comprobante o documento hubiese sido anotado.

En consecuencia, se aprecia de la citada regulación que el ejercicio del crédito fiscal y la anotación no son actos que puedan hacerse en forma separada, sino que por el contrario, las normas han previsto que el ejercicio del derecho al crédito fiscal debe hacerse en el periodo al que corresponda la hoja en la que el comprobante o documento hubiese sido anotado.

Cabe precisar que la norma no ha previsto el ejercicio del crédito fiscal en términos de potestad sino en términos de deber. En efecto, ésta no prevé que dicho crédito pueda ejercerse en cualquier periodo a voluntad del administrado, sino que debe ser ejercido en el plazo que ella señale y debido a que el artículo 2° de la Ley N° 29215 establece que no resulta de aplicación lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de no ejercerse el crédito fiscal cuando la ley lo indique, se perderá el derecho a su ejercicio.

Se concluye de lo expuesto que el deber de anotar las operaciones en el registro de compras está sometido a los plazos previstos por el artículo 2° de la Ley N° 29215 (mes de emisión del comprobante de pago o documento, mes de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes), y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo en el que se anotó dicho comprobante o documento, de lo contrario, se perderá el citado derecho".

TEMA 2: DETERMINAR LOS REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS COMPROBANTES DE PAGO O DOCUMENTOS QUE PERMITEN EJERCER EL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL AL AMPARO DE LO DISPUESTO POR LAS LEYES N° 29214 Y N° 29215.

"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión".

"FUNDAMENTO

Con anterioridad a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, el inciso b) del artículo 19° 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 el Decreto Legislativo N° 950²², establecía que para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 18° de la citada norma, los

para pasar a ser registros principales de la contabilidad, como sustento de las operaciones gravadas y no gravadas que realiza una empresa...". Al respecto, véase: SVARIC, Katika. "De los Registros y del Registro de Comprobantes de Pago", en: Cuadernos Tributarios, N° 17, Asociación Fiscal Internacional Grupo Peruano, 1994, Lima, p. 45.

²² Publicado el 3 de febrero de 2004.

ca.



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

comprobantes de pago o documentos debían haber sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia²³.

Por su parte, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 136-96-EF y 064-2000-EF²⁴, precisa que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, el cual deberá reunir las características y requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago²⁵.

Asimismo, según lo dispuesto por el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, solo se consideran comprobantes de pago aquellos documentos previstos por dicho artículo, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos por el referido reglamento.

Ahora bien, el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, ha sido sustituido por el artículo 2° de la Ley N° 29214, publicada el 23 de abril de 2008, estableciéndose requisitos formales respecto de los comprobantes de pago a efecto de ejercer el crédito fiscal.

En tal sentido, la norma indica: "Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales (...) b. Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión".

Por otro lado, el mismo día se publicó la Ley N° 29215, cuyo artículo 1° establece que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19° de la norma antes citada, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente:

- i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
- ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

En este contexto, debe determinarse si desde la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, a efecto del ejercicio del derecho al crédito fiscal, los citados comprobantes o documentos solo deben cumplir con consignar dicha información mínima o si también deben observar las características y requisitos mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Al respecto, se aprecia que las Leyes N° 29214 y N° 29215 prevén requisitos mínimos formales que deben cumplir los comprobantes de pago o documentos para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, los cuales son complementarios.

²³ Antes de dicha modificación, la norma establecía que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago debían haber sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia, es decir, no hacía alusión a los demás documentos como notas de débito o a las copias autenticadas por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del Impuesto en la importación de bienes (todos los cuales debían sustentar crédito fiscal).

²⁴ Publicados el 31 de diciembre de 1996 y el 30 de junio de 2000, respectivamente.

²⁵ En tal sentido, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04349-1-2006 y N° 11324-3-2007, de 11 de agosto de 2006 y 27 de noviembre de 2007, respectivamente, el citado Tribunal ha señalado que debe tenerse en consideración que cuando la Ley del Impuesto General a las Ventas o Impuesto a la Renta establecen que los comprobantes de pago deben cumplir los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, se refieren al Reglamento de Comprobantes de Pago vigente a la fecha su emisión, como por ejemplo, el aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

C. A. J. E.

[Firma]

[Firma]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

En efecto, el citado artículo 1° de la Ley N° 29215 establece que adicionalmente a lo previsto por el inciso b) del artículo 19° antes citado, modificado por la Ley N° 29214, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, deberán consignar la información mínima que se indica en ella.

En ese sentido, se aprecia que la norma señala dos condiciones que los comprobantes de pago o documentos deben cumplir para poder deducir el crédito fiscal, esto es, que los comprobantes y documentos se hayan emitido conforme con las normas sobre la materia y que contengan la información requerida por las Leyes N° 29214 y N° 29215. A tal efecto, debe hacerse diferencia entre la información que debe consignarse en los comprobantes de pago o documentos y los requisitos y características que éstos deben cumplir para que sean considerados como tales.

Sobre estos últimos, el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que los comprobantes de pago para ser considerados como tales, deben cumplir los requisitos y características mínimas previstos por dicha norma, los cuales se encuentran regulados por los artículos 8° y 9° de la citada norma, previéndose en el artículo 10° del citado reglamento los requisitos y características mínimas de las notas de débito. De este modo, puede suceder que un documento que cuente con la información mínima prevista por ambas leyes, no haya sido emitido de conformidad con las normas de la materia y en dicha medida, no podría ejercerse el derecho al crédito fiscal.

Lo afirmado se corrobora con lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley N° 29215, el cual establece que tratándose de comprobantes de pago o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios²⁶ en materia de comprobantes de pago, pero que consignen los requisitos de información señalados en el artículo 1° de dicha ley, no se perderá el derecho al crédito fiscal cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado con los medios de pago que señale el reglamento, y siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En tal sentido, de acuerdo con las normas citadas, para ejercer el crédito fiscal es necesario que los comprobantes de pago o documentos cumplan además de los requisitos previstos por las Leyes N° 29214 y N° 29215, con los requisitos previstos por las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago, de lo contrario, solo podrá ejercerse si se cumplen las condiciones mencionadas en el artículo 3° de esta última ley.

Por tanto, además de la información mínima que deben contener los comprobantes de pago o documentos mediante los cuales se pretende ejercer el derecho al crédito fiscal, éstos deben haber sido emitidos de conformidad con la norma de la materia, esto es, deben cumplir con los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión".

TEMA 3: DETERMINAR LOS REQUISITOS QUE DEBEN SER CUMPLIDOS PARA LA APLICACIÓN DE LA SEGUNDA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA Y FINAL DE LA LEY N° 29215

"Excepcionalmente, en el caso que por los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 29215 se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos previstos por su Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final, así como los previstos por los artículos 18° y 19° 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 las Leyes N° 29214 y N° 29215, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central".

²⁶ Conforme con el acápite 3 del numeral 2.2) del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF y normas modificatorias, el "comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios" es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia.

C 2



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

FUNDAMENTO

La Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 dispone que, excepcionalmente, tratándose de periodos anteriores a su entrada en vigencia, en el caso que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- 1) Que se cuente con los comprobantes de pago que sustenten la adquisición.
- 2) Que se haya cumplido con pagar el monto de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago, usando medios de pago cuando corresponda²⁷.
- 3) Que la importación o adquisición de los bienes, servicios o contrato de construcción, hayan sido oportunamente declaradas por el sujeto del impuesto en las declaraciones juradas mensuales presentadas dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- 4) Que los comprobantes hayan sido anotados en libros auxiliares u otros libros contables, tratándose de comprobantes no anotados o anotados defectuosamente en el registro de compras.
- 5) Que el comprobante de pago emitido en sustitución del originalmente emitido, se encuentre anotado en el registro de ventas del proveedor y en el registro de compras o en libros auxiliares u otros libros contables del adquirente o usuario, tratándose de comprobantes emitidos en sustitución de otros anulados.
- 6) Para efectos de la utilización de servicios de no domiciliados, bastará con acreditar el cumplimiento del pago del impuesto.

Por otro lado, cabe anotar que existen otros requisitos prescritos por las normas de la materia para ejercer el derecho al crédito fiscal, como son: i) los requisitos sustanciales previstos por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias, ii) el requisito formal de la discriminación del impuesto en los comprobantes de pago o documentos que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal contemplado en el inciso a) del artículo 19° de la citada ley modificada por la Ley N° 29214, iii) requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, y iv) el depósito de los montos que correspondan por aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, conforme con lo dispuesto por la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

En este contexto, debe dilucidarse si para acogerse a la regularización establecida por la citada Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, basta cumplir los requisitos previstos por ella, o si es necesario que adicionalmente se cumpla con las otras condiciones para ejercer el derecho al crédito fiscal previstas por el ordenamiento jurídico.

Dicha disposición complementaria, transitoria y final prevé la regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los periodos anteriores a la vigencia de la Ley N° 29215, en supuestos en los que, no obstante que en principio correspondería reparar el crédito fiscal, el derecho a éste se entiende válidamente ejercido si el contribuyente cumple con los requisitos indicados por la norma en mención.

Ahora bien, se advierte que dicha disposición, a efecto de entender válidamente ejercido el derecho al crédito fiscal, solo flexibiliza el requisito relativo a la anotación de las operaciones en el registro de compras, contemplado en el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, mas no exige al

²⁷ Esta disposición es concordante con el requisito previsto en el artículo 8° de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Ci [firmas]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

contribuyente de cumplir con otros requisitos previstos en el ordenamiento para ejercer el derecho al crédito fiscal.

Ello obedece a que la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 constituye una medida excepcional que permite regularizar el ejercicio del derecho al crédito fiscal bajo determinadas condiciones, y como tal debe ser entendida restrictivamente sin que conlleve a la inaplicación de otros requisitos que se encuentran contemplados por el ordenamiento. En efecto, la finalidad de la norma es flexibilizar uno de los requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal (anotación en el registro de compras), sin que por ello se pueda entender que el administrado quede eximido del cumplimiento de los demás²⁸.

En conclusión, para que se valide el ejercicio del derecho al crédito fiscal en los supuestos previstos por la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, es necesario que se cumpla con los requisitos que ésta prevé así como con los otros previstos por los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificada por las Leyes N° 29214 y N° 29215, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central”.

TEMA 4: DETERMINAR LA APLICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA DE LA LEY N° 29214 Y DE LAS DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS, TRANSITORIAS Y FINALES DE LA LEY N° 29215

“Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215”.

“FUNDAMENTO

La Disposición Final Única de la Ley N° 29214 establece que ésta “regirá a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal”.

Asimismo, la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 dispone en cuanto a su aplicación que: “Para los periodos anteriores a la vigencia de la presente Ley el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal. Esta disposición se aplica incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos periodos...”²⁹

A su vez, de acuerdo con lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, excepcionalmente, en el caso que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el Registro de Compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los requisitos establecidos por dicha norma.

Bajo el marco normativo expuesto, corresponde analizar los alcances de las tres disposiciones citadas a fin de establecer la aplicación de las Leyes N° 29214 y N° 29215 a procedimientos administrativos en trámite, así como a periodos anteriores a su entrada en vigencia.

²⁸ Al respecto, la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF establece que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, por tanto, si en el supuesto bajo análisis se ha flexibilizado determinados requisitos, en vía de interpretación no podría extenderse dicha flexibilización a otros que no han sido previstos por la ley bajo comentario.

²⁹ Dicha norma agrega que la aplicación de lo dispuesto en el citado párrafo no generará la devolución ni la compensación de los pagos que se hubiesen efectuado.

C x TE

S



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Al respecto, debe considerarse que si bien las Leyes N° 29214 y N° 29215 constituyen cuerpos legales distintos, ambas han sido publicadas el 23 de abril de 2008 y entraron en vigencia al día siguiente, por lo que no puede considerarse que la segunda ha modificado a la primera sino que deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda.

Ahora bien, de la lectura de la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 se aprecia que ésta prevé una regla general estableciendo que será aplicable incluso a las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria que se encuentren en curso y a los procedimientos administrativos en trámite ante dicha Administración y el Tribunal Fiscal, lo cual bajo la premisa indicada anteriormente, debe entenderse que alcanza igualmente a la aplicación de la Ley N° 29215, por cuanto ambas deben ser interpretadas como si tratara de una sola norma.

Por su parte, las disposiciones complementarias, transitorias y finales de la Ley N° 29215 regulan dos supuestos específicos relativos a los deberes formales relacionados con el registro de compras y a la regularización de aspectos formales del registro de operaciones para periodos anteriores a la entrada en vigencia de dicha ley, que delimitan la aplicación de la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 únicamente en esos dos casos mencionados.

Así, la Primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 29215 dispone que para los periodos anteriores a la vigencia de dicha ley, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, disposición que incluso se aplica a las instancias y procedimientos en trámite y situaciones que ella precisa. Cabe anotar que esta disposición reafirma lo establecido en igual sentido por el inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por la Ley N° 29214, al señalar que "El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal (...)".

Por otro lado, la Segunda Disposición Complementaria Transitoria y Final de la citada Ley N° 29215 prevé la regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los periodos anteriores a su vigencia, en supuestos en los que, no obstante que en principio correspondería reparar el crédito fiscal, el derecho a éste se entiende válidamente ejercido si el contribuyente cumple con los requisitos indicados por dicha norma.

En ese sentido, debe entenderse la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 como una regla general de aplicación de las leyes mencionadas, y las disposiciones complementarias, transitorias y finales previstas por la Ley N° 29215 como reglas que regulan supuestos específicos, que delimitan los alcances de la citada disposición de la Ley N° 29214 únicamente en estos casos, siendo de aplicación en lo demás esta última disposición".

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-04

"De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal".

"FUNDAMENTO

Mediante las Leyes N° 29214 y N° 29215, publicadas ambas el 23 de abril de 2008, se modificó el artículo 19° 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.

La Disposición Final Única de la Ley N° 29214 prevé que ésta "regirá a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en

C. J. E.

[Firma]

[Firma]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal”.

Por su parte, la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 dispone lo siguiente: “Para los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal. Esta disposición se aplica incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos períodos (...)”³⁰.

A su vez, de acuerdo con lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, excepcionalmente, en el caso que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los requisitos establecidos por dicha norma.

Respecto de la aplicación de las citadas normas, mediante uno de los Acuerdos recogidos en el Acta de Sala Plena N° 2009-01 de 6 de enero de 2009, se estableció lo siguiente: “Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215”.

Con relación a dicho acuerdo, en los fundamentos que sustentan el criterio adoptado por la Sala Plena del Tribunal Fiscal se señala que:




“(…) Al respecto, debe considerarse que si bien las Leyes N° 29214 y N° 29215 constituyen cuerpos legales distintos, ambas han sido publicadas el 23 de abril de 2008 y entraron en vigencia al día siguiente, por lo que no puede considerarse que la segunda ha modificado a la primera sino que deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda.

Ahora bien, de la lectura de la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 se aprecia que ésta prevé una regla general estableciendo que será aplicable incluso a las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria que se encuentren en curso y a los procedimientos administrativos en trámite ante dicha Administración y el Tribunal Fiscal, lo cual bajo la premisa indicada anteriormente, debe entenderse que alcanza igualmente a la aplicación de la Ley N° 29215, por cuanto ambas deben ser interpretadas como si se tratara de una sola norma.

Por su parte, las disposiciones complementarias, transitorias y finales de la Ley N° 29215 regulan dos supuestos específicos relativos a los deberes formales relacionados con el registro de compras y a la regularización de aspectos formales del registro de operaciones para periodos anteriores a la entrada en vigencia de dicha ley, que delimitan la aplicación de la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 únicamente en esos dos casos mencionados.

Así, la Primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 29215 dispone que para los periodos anteriores a la vigencia de dicha ley, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, disposición que incluso se aplica a las instancias y procedimientos en trámite y situaciones que ella precisa. Cabe anotar que esta disposición reafirma lo establecido en igual sentido por el inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por la Ley N° 29214, al señalar que “El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal (...)”.

³⁰ Dicha norma agrega que la aplicación de lo dispuesto en el citado párrafo no generará la devolución ni la compensación de los pagos que se hubiesen efectuado.

C. A.   18 



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Por otro lado, la Segunda Disposición Complementaria Transitoria y Final de la citada Ley N° 29215 prevé la regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los periodos anteriores a su vigencia, en supuestos en los que, no obstante que en principio correspondería reparar el crédito fiscal, el derecho a éste se entiende válidamente ejercido si el contribuyente cumple con los requisitos indicados por dicha norma.

En ese sentido, debe entenderse la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 como una regla general de aplicación de las leyes mencionadas, y las disposiciones complementarias, transitorias y finales previstas por la Ley N° 29215 como reglas que regulan supuestos específicos, que delimitan los alcances de la citada disposición de la Ley N° 29214 únicamente en estos casos, siendo de aplicación en lo demás esta última disposición”.

Teniendo en cuenta los alcances del citado acuerdo, corresponde determinar si respecto de los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

La Disposición Final Única de la Ley N° 29214 contiene una regla general en el sentido que la citada ley será aplicable incluso a las fiscalizaciones llevadas a cabo por la SUNAT que se encuentren en curso y a los procedimientos administrativos en trámite ante dicha Administración y el Tribunal Fiscal, lo cual debe entenderse que alcanza igualmente a la aplicación de la Ley N° 29215, por cuanto ambas leyes deben ser interpretadas como si se tratara de una sola norma.

En este orden de ideas, en principio, las normas que regulan la anotación de operaciones en el registro de compras contenidas en el artículo 2° de la Ley N° 29215 serían igualmente aplicables a los procedimientos administrativos en trámite ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal, entre otros supuestos, conforme con la Disposición Final Única de la Ley N° 29214.

Sin embargo, conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2009-01, las disposiciones complementarias, transitorias y finales previstas por la Ley N° 29215 son reglas que regulan supuestos específicos, que delimitan los alcances de la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 únicamente en estos casos.

Al respecto, de la revisión de la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 se observa que dispone que para los periodos anteriores a la vigencia de dicha ley, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, disposición que incluso se aplica a las instancias y procedimientos en trámite y situaciones que ella precisa.

Por otro lado, de la lectura de la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 se advierte que, excepcionalmente, regula la validación del derecho al crédito fiscal, en el caso que se hubiera ejercido en tres supuestos específicos vinculados con la anotación en el Registro de Compras:

1. En base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado,
2. En base a un comprobante de pago o documento anotado defectuosamente en el registro de compras
3. En base a un comprobante de pago o documento emitido en sustitución de otro anulado.

Si bien esta disposición regula supuestos vinculados con la anotación en el registro de compras, no incluye el de anotación tardía, es decir, el de aquel sujeto que antes de la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215 hubiese ejercido el derecho al crédito fiscal, mediante la presentación de la declaración determinativa respectiva, con relación a comprobantes de pago u otros documentos anotados



Tribunal Fiscal

Nº 01580-5-2009

en el registro de compras del periodo al que corresponde dicha declaración, fuera de los plazos previstos en las normas correspondientes³¹.

Cabe precisar que las Leyes Nº 29214 y Nº 29215 diferencian las situaciones de incumplimientos, cumplimientos "parciales", cumplimientos "tardíos" y cumplimientos "defectuosos", por lo que de acuerdo con una interpretación lógica y sistemática de dichas normas³², no podría entenderse que el supuesto de anotación tardía esté incorporado dentro los supuestos de "no anotación" o de "anotación defectuosa" previstos en la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215.

Por el contrario, considerando que la anotación de comprobantes de pago o documentos en el registro de compras constituye un deber formal relacionado con dicho registro y que la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215 se refiere en general al incumplimiento o al cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras, debe entenderse que esta disposición incluye el supuesto en el cual, por periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes Nº 29214 y Nº 29215³³, se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal con comprobantes de pago o documentos anotados tardíamente en el registro de compras.

Esto significa que para efectos del derecho a ejercer el crédito fiscal, las normas que regulan el plazo de anotación en el registro de compras contenidas en el artículo 2º de la Ley Nº 29214 y en el artículo 2º de la Ley Nº 29215 no son aplicables a periodos anteriores a su entrada en vigencia, pues la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215 delimita la Disposición Final Única de la Ley Nº 29214, como se ha señalado en el informe que sustenta al Acta de Sala Plena Nº 2009-01, estableciendo una regla excepcional conforme a la cual, el cumplimiento tardío de los deberes formales relacionados con el registro de compras (entre los que se encuentra la anotación) respecto de periodos anteriores a la entrada en vigencia de dichas leyes no implica la pérdida del crédito fiscal.

Cabe precisar que si bien el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, con la modificación dispuesta por la Ley Nº 29214, contiene una norma similar a la recogida en la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215, que señala que "(...) el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el registro de compras no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal (...)", y que conforme con la última parte del artículo 2º de la Ley Nº 29215, el cumplimiento tardío de la anotación está excluido de los supuestos previstos en el segundo párrafo del inciso c), esta exclusión constituye una norma a aplicar a partir de la entrada en vigencia de las Leyes Nº 29214 y Nº 29215, no pudiendo interpretarse los alcances de la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215, que contiene normas transitorias y excepcionales aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia, con los límites que prevén ambas leyes a partir de su entrada en vigencia, para los periodos posteriores.

³¹ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por los Decretos Legislativos Nº 950 y Nº 980, antes de la entrada en vigencia de las Leyes Nº 29214 y 29215, en concordancia con el numeral 3.1) del artículo 10º de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas los contribuyentes del impuesto debían anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realizaran, y para efecto del registro de compras, las adquisiciones podían ser anotadas dentro de los cuatro períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos fueran recibidos con retraso.

³² A partir del método lógico de interpretación de las normas, se busca desentrañar la razón de ser intrínseca que puede extraerse de su propio texto. Esta razón de ser es la denominada ratio legis y no es equivalente a la intención que tuvo el legislador al dictar la norma, sino que debe fluir del texto mismo. En ese sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial: El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1985, Lima, p. 247. A su vez, de acuerdo con el método de interpretación sistemático por comparación de normas, ante la existencia de dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial: Interpretación de las Normas Tributarias, Ara, 2003, Lima, p. 140.

³³ Respecto de los cuales exista procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como fiscalizaciones en trámite o que comprendan situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos periodos.

Ci [firmas]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

En este orden de ideas, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

No siendo aplicables para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215 las normas que éstas contienen en su artículo 2° a fin de regular el plazo de anotación en el registro de compras (hasta 12 meses siguientes al mes de emisión de los comprobantes de pago o documentos o del pago del impuesto), debe entenderse que la anotación tardía por los periodos anteriores a su entrada en vigencia se produjo si los comprobantes de pago o documentos fueron anotados en el registro de compras fuera de los plazos previstos en las normas que rigieron antes de la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215³⁴, esto es, después del mes en que las operaciones hubieran sido realizadas o, en el caso de los documentos recibidos con retraso, fuera de los cuatro períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda.

Interpretar que para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215 resulta aplicable el artículo 2° de la Ley N° 29215, esto es, el plazo previsto en dicha norma para la anotación en el registro de compras y la exclusión de la obligación de efectuar dicha anotación de los deberes formales cuyo incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso no genera la pérdida del derecho al crédito fiscal, conllevaría a que el sujeto que declaró crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago o documentos anotados tardíamente en el registro de compras tuviera un tratamiento menos beneficioso que aquél menos diligente que declaró crédito fiscal referido a comprobantes de pago o documentos que incluso no se encontraban anotados en dicho registro, pues el primero indefectiblemente perdería el derecho al crédito fiscal respecto de los comprobantes de pago o documentos anotados tardíamente, mientras que el omiso a dicha anotación podría acogerse a la validación del crédito fiscal prevista en la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215.

Finalmente, cabe precisar que la interpretación de que la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215 abarca el supuesto de anotación tardía no conlleva a que existan dos tratamientos incompatibles para un mismo supuesto, pues las reglas contenidas en el artículo 2° de la Ley N° 29215 acerca del plazo para efectuar la anotación constituyen reglas a aplicar a partir de su vigencia, mientras que dicha disposición complementaria, transitoria y final contiene una norma de excepción referida a los periodos anteriores a su entrada en vigencia, estableciendo, entre otros, un beneficio excepcional para los sujetos que hayan ejercido el derecho al crédito fiscal a través de la declaración determinativa respectiva, reconociéndoles dicho crédito no obstante que el comprobante de pago o documento del que se deriva hubiese sido anotado en el registro de compras fuera de los plazos previstos por las normas correspondientes. Asimismo, el beneficio en mención no desconoce la calidad de requisito formal que tiene la anotación en el registro de compras para ejercer el derecho al crédito fiscal, sino que, excepcionalmente, valida el uso del crédito fiscal relacionado con un comprobante de pago o documento no anotado en forma oportuna”.

Que cabe indicar que los criterios aprobados en los Acuerdos recogidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2009-01 y N° 2009-04 tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal,

³⁴ El artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes de la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y 29215, disponía que para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refería el artículo anterior, el sujeto del impuesto debía cumplir, entre otros requisitos formales, con anotar los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por SUNAT a los que se refería el inciso a) del presente artículo, o el formulario donde constase el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, en su registro de compras, dentro del plazo que señalase el reglamento.

El numeral 3.1) del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen, y que para efecto del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos sean recibidos con retraso.

C. A. TE [firmas]



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002.

Que en el caso materia del presente expediente, conforme se aprecia del Anexo de la Resolución de Determinación N° 084-003-0002041 (foja 212), las facturas materia del reparo al crédito fiscal por anotación extemporánea son las siguientes:

FACTURA N°	FECHA DE EMISIÓN	PROVEEDOR	CONCEPTO	VALOR DE COMPRA (US\$)	T/C	VALOR DE COMPRA (S/.)	IGV (S/.)	PRECIO DE COMPRA (S/.)	REGISTRO
001-0005235	24 octubre 2003	Ferreyros S.A.A.	Motor Diesel Marino	80 830,00	3,476	280 965,08	53 383,37	334 348,45	Abril 2004
001-0005236	28 octubre 2003	Ferreyros S.A.A.	Gastos Financieros y Adicionales	37 330,48	3,475	129 723,42	24 647,45	154 370,87	Abril 2004

T/C = Tipo de Cambio

IGV = Impuesto General a las Ventas

Que de la revisión de la documentación correspondiente a la fiscalización, se tiene que en el punto 2 del Anexo N° 01 a la emisión del Requerimiento N° 00083169 (fojas 40 y 42), notificado el 14 de noviembre de 2004, la Administración solicitó mayor información sobre las mencionadas facturas al advertir que fueron emitidas en el mes de octubre de 2003 pero registradas y declaradas en el mes de abril de 2004.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 18 de noviembre de 2004 (fojas 44 y 45), en el que afirmó que las respectivas facturas fueron recibidas con retraso, debido a que el motor adquirido sufrió un desperfecto al día siguiente de su instalación, lo que para la Administración no desvirtuaba la observación planteada, tal como consta en el cierre del Requerimiento N° 0083169 (foja 66), por lo que al amparo de lo dispuesto por el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y en el numeral 3.1) del artículo 10° de su reglamento, reparó el crédito fiscal consignado en la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de abril de 2004 por anotación extemporánea de las citadas facturas en el Registro de Compras.

Que en cuanto al reparo por anotación extemporánea de facturas en el Registro de Compras, debe tenerse presente los siguientes criterios aprobados:

"Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215".

"De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal".

Que en el caso materia de análisis, si bien el recurrente incluyó dentro de su crédito fiscal declarado por el mes de abril de 2004 el Impuesto General a las Ventas que gravó las adquisiciones sustentadas en las Facturas N° 001-0005235 y 001-0005236, emitidas en octubre de 2003, que anotó en su Registro de Compras de abril de 2004, esto es, fuera de los plazos previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, teniendo en cuenta los criterios aprobados por el Tribunal Fiscal, antes señalados, de acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, dicha anotación tardía no genera la pérdida del derecho al crédito fiscal, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto al reparo en mención y, por tanto, dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 084-003-0002041.

C A



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Operaciones no reales

Que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones, siempre 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 que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 44° de la citada ley, también modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, y que el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que adicionalmente, el citado artículo indica que se consideran operaciones no reales las siguientes:

- a) aquélla en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste 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) aquélla en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación, agregando que si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

Que además, la referida norma refiere que la operación no real no podrá ser acreditada mediante:

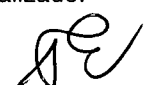

- 1) la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- 2) la retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, de fecha 28 de marzo de 2003, se ha establecido que una operación es no real o inexistente cuando se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- 1) Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación;
- 2) Ambas partes no participaron en la operación;
- 3) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y
- 4) La combinación de tales situaciones.

Que de lo expuesto se concluye que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01923-4-2004 y 00325-1-2005, de fechas 11 de enero de 2002, 31 de marzo de 2004 y 18 de enero de 2005, respectivamente, entre otras, se ha dejado establecido que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta que se cuente con los comprobantes de pago por adquisiciones que cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y probar su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado.

C 1  





Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que considerando que la Administración Tributaria evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que éstos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que conforme se aprecia de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0002042 y 084-003-0002043 (foja 214), las facturas materia del reparo al crédito fiscal por operaciones no reales son las siguientes:

FACTURA N°	FECHA DE EMISIÓN	PROVEEDOR	CONCEPTO	VALOR DE VENTA (S/.)	IGV (S/.)
001-000149	8 Mayo 2004	TUCO E.I.R.L.	Redes de Pesca	4 117,65	782,35
001-000180	20 Mayo 2004	TUCO E.I.R.L.	Redes de Pesca	4 159,66	790,34
001-000187	20 Mayo 2004	TUCO E.I.R.L.	Redes de Pesca	4 117,65	782,35
001-000194	31 Mayo 2004	TUCO E.I.R.L.	Redes de Pesca	4 168,07	791,93
TOTAL DE MAYO				16 563,03	3 146,97
001-0001081	12 Julio 2004	César Augusto Arrunátegui Novoa	Redes de Pesca	4 184,87	795,13
001-0001088	15 Julio 2004	César Augusto Arrunátegui Novoa	Redes de Pesca	4 025,21	764,79
001-0001094	27 Julio 2004	César Augusto Arrunátegui Novoa	Redes de Pesca	4 100,84	779,16
001-0001100	30 Julio 2004	César Augusto Arrunátegui Novoa	Redes de Pesca	4 168,07	791,93
TOTAL DE JULIO				16 478,99	3 131,01

IGV = Impuesto General a las Ventas

Que de la revisión de la documentación correspondiente a la fiscalización, se tiene que en el punto 1 del Anexo N° 01 a la emisión del Requerimiento N° 00083169 (fojas 41 y 42), notificado el 14 de noviembre de 2004, la Administración indicó que al tratarse de operaciones de carácter continuado, requería la presentación de documentación que sustente su efectiva realización, en cuyo defecto se desconocería el crédito fiscal sustentado en aquéllas. Así, se solicitó la presentación de contratos privados originales y fehacientes de las adquisiciones de los bienes con los proveedores TUCO E.I.R.L. y César Augusto Arrunátegui Novoa a que se refieren las mencionadas facturas. Asimismo, que se indique mediante escrito la forma de cancelación de las referidas facturas, con documentos que sustenten su cancelación firmados por los proveedores, tales como recibos de caja, recibos de egresos, entre otros, y en el caso que el pago hubiera sido realizado con cheque, debía presentarse y/o exhibirse la copia del talón del cheque donde se identifique el número de cheque y el importe girado y además el extracto mensual de la cuenta corriente proporcionado por el Banco donde figurase el cargo del cheque a la cuenta corriente del recurrente. Además, se solicitó la presentación y/o exhibición de las guías de remisión que sustenten el traslado de los bienes desde el depósito de los proveedores hasta el almacén del recurrente.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó solo un escrito el 18 de noviembre de 2004 (fojas 44 y 45), en el que se limitó a señalar que "(...) dada la amistad y la forma de trabajo acá en Sechura no hacemos contratos privados ya que hay confianza mutua entre proveedores y mi persona (...)", que las cancelaciones de las adquisiciones se efectuaron en efectivo y que no utilizó guías de remisión por la corta distancia existente entre la tienda de los proveedores y su domicilio, lo que para la Administración no resultó suficiente para acreditar que efectivamente se realizaron las operaciones con sus proveedores, por lo que las reparó al considerarlas como no reales, tal como consta en el Anexo 01 al Cierre del Requerimiento N° 00083169 (foja 66).

Que corren en autos los Requerimientos N° 0860550000731 y N° 0860550000732 (fojas 103 y 108), mediante los cuales la Administración solicita a los proveedores TUCO E.I.R.L. y César Augusto Arrunátegui Novoa la presentación de los registros de ventas y compras, los comprobantes de ventas de los periodos acotados, asimismo que indiquen la forma de pago de las operaciones realizadas con el recurrente, si fueron canceladas en efectivo o en cheque, debiendo precisar datos exactos de éste, recibos de pago y cualquier otro documento que acredite el pago recibido, y también las guías de remisión de los bienes que vendieron al recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que si bien la Administración pretendió efectuar dichos cruces de información en la etapa de reclamación, no se pudieron llevar a cabo debido a que los proveedores no fueron ubicados.

Que de lo expuesto, se advierte que el recurrente fue requerido expresamente por la Administración para que sustentara la realidad o fehaciencia de las operaciones de compra realizadas con sus proveedores mediante las facturas antes mencionadas, sin embargo no cumplió con presentar los referidos medios probatorios, pues no presentó documentación que acreditara fehacientemente la recepción e ingreso de los bienes comprados a su establecimiento, como podrían haber sido las guías de remisión, entre otros documentos, así como tampoco documentación que sustente los pagos que según el recurrente habría realizado en efectivo.

Que si bien es cierto, tal como establece el artículo 1351° del Código Civil, los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, no siendo necesaria alguna formalidad específica, salvo casos expresamente establecidos en la ley bajo sanción de nulidad, también lo es que la documentación que acredite la existencia de un acuerdo de voluntades entre las partes destinado a la realización de una operación concreta que genera crédito fiscal, aún cuando no es indispensable, resulta un elemento de prueba importante.

Que al no haber quedado acreditadas las adquisiciones consignadas en las facturas reparadas, no bastando para ello la sola exhibición de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicitaba y su anotación en el registro contable (fojas 41 y 61), corresponde mantener el presente reparo.

Que finalmente, en cuanto a los documentos que adjunta el recurrente a su escrito ampliatorio de apelación presentado el 7 de abril de 2006 (fojas 197 y 198), cabe indicar que conforme con el segundo párrafo del artículo 148° del Código Tributario, no podrá actuarse ante el Tribunal Fiscal medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en su artículo 147°, que establece que *"al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación"*.

Que asimismo, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 125° del Código Tributario, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

Que de acuerdo con las normas antes citadas, los documentos presentados por el recurrente no resultan admisibles como pruebas en esta instancia, no solo porque su presentación se ha producido vencido el término probatorio previsto en el artículo 125° del Código Tributario (pues la apelación se presentó el 27 de enero de 2006), sino también por no constituir medios probatorios que hayan sido ofrecidos en primera instancia, no presentándose el supuesto previsto en el artículo 147° del citado Código, concordado con su artículo 148°, que habilita la presentación de pruebas ante el Tribunal Fiscal siempre que estén referidas a aspectos incorporados por la Administración al resolver la reclamación, situación que no se da en el caso de autos.

No utilización de medios de pago – Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N°28194

Que el 26 de marzo de 2004 se publicó la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, en cuyo artículo 3° se establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° deberán realizarse utilizando los medios de pago señalados en el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4° de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 975, señalaba que el monto a partir del cual se debían utilizar los medios de pago era de S/. 5 000,00 o US\$ 1 500,00.

Que a su vez, el artículo 5° de la misma ley indica que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° de dicha ley son los

C. A.



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

siguientes: depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores, precisándose en su último párrafo que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago, considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Que por su parte, el artículo 8° de la ley en mención establece que para efectos tributarios, los pagos que se realicen sin utilizar los medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, ni restitución de derechos arancelarios.

Que asimismo, en el inciso b) del indicado artículo 8° se señala que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista por las normas del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que además, se establece que en el caso que el deudor tributario indebidamente utilice gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que conforme se aprecia de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0002042 y 084-003-0002043 (foja 210), los comprobantes de pago reparados por no haberse acreditado el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 son los siguientes:

FACTURA N°	FECHA DE EMISIÓN	PROVEEDOR	CONCEPTO	VALOR DE COMPRA (US\$)	T/C	VALOR DE COMPRA (S/.)	IGV (S/.)	PRECIO DE COMPRA (S/.)
001-0000203	17 Mayo 2004	Fernando Fiestas Antón	Equipos de pesca	1 428,57	3,482	4 974,28	945,11	5 919,39
TOTAL DE MAYO						4 974,28	945,11	5 919,39
001-0002374	17 Julio 2004	Comercial Liliana S.R.L.	Ecosonda			4 285,71	814,29	5 100,00
001-0006038	31 Julio 2004	Comercial Francis E.I.R.L.	Polymar			3 042,10	578,00	3 620,10
001-0006039	31 Julio 2004	Comercial Francis E.I.R.L.	Polymar			3 042,10	578,00	3 620,10
TOTAL DE JULIO						10 369,91	1 970,29	12 340,20

T/C = Tipo de Cambio

IGV = Impuesto General a las Ventas

Que de la revisión de la documentación correspondiente a la fiscalización, se tiene que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00083169 (fojas 39 y 42), notificado el 14 de noviembre de 2004, la Administración solicitó la presentación del medio de pago que sustentara la cancelación de las adquisiciones indicadas en dichos comprobantes. Asimismo, precisó que los comprobantes emitidos por Comercial Francis E.I.R.L. el 31 de julio de 2004 están referidos a una sola operación de compra debido a que se trata del mismo bien.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 18 de noviembre de 2004 (fojas 44 y 45), en el que señaló que las adquisiciones a que se refieren los citados comprobantes fueron pagadas a través de su Cuenta Corriente N° 475-13147400-1-60 del Banco de Crédito del Perú, y que se comprometía a entregar su estado de cuenta.

C-1



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que el 2 de diciembre de 2004, la Administración cerró el citado requerimiento, considerando que el recurrente no cumplió con presentar y/o exhibir el medio de pago que sustentara la cancelación de las adquisiciones indicadas en los referidos comprobantes, por lo que reparó el crédito fiscal referido a ellos, al amparo de la Ley N° 28194 (foja 66).

Que en cuanto a las Facturas N° 001-0006038 y 001-0006039, cabe indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 03277-5-2006 y 05005-2-2006 de fechas 15 de junio y 14 de setiembre de 2006 ha establecido que si bien la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía señala el importe a partir del cual se tiene la obligación de utilizar medios de pago, ésta se encuentra vinculada a cada obligación existente entre el adquirente de los bienes o servicios y su proveedor, por lo que en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente en base a criterios objetivos que se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollaron las operaciones observadas, lo que no ha ocurrido en el presente caso, toda vez que la Administración se ha limitado a indicar que se trata del mismo bien y que los comprobantes de pago son correlativos y han sido emitidos en la misma fecha, sin haber adjuntado mayor documentación que sustente tal afirmación, ni tampoco ha acreditado que se trate de una misma obligación entre recurrente y proveedor, razón por lo que corresponde levantar el reparo en relación a dichos comprobantes.

Que de otro lado, respecto de las Facturas N° 001-0000203 y 001-0002374, se advierte que a pesar de haber sido requerido por la Administración a efectos de sustentar los medios de pago de las operaciones consignadas en dichos comprobantes, el recurrente no cumplió con ello, ni con lo que había ofrecido en su escrito de 18 de noviembre de 2004, es decir, con la presentación del reporte de su Cuenta Corriente N° 475-13147400-1-60, tal como consta en el cierre del Requerimiento N° 00083169 (fojas 39, 42 y 66), notificado el 2 de diciembre de 2004, por lo que corresponde mantener el reparo en cuanto a tales comprobantes.

Que finalmente, cabe indicar que contrariamente a lo señalado por el recurrente en sus recursos de reclamación y apelación, no ha acreditado haber pagado las adquisiciones a que se refieren las Facturas N° 001-0000203 y 001-0002374 a través de la citada cuenta corriente.

Multas

Que el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por el Decreto Legislativo N° 953, vigente en los periodos acotados y aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, como el recurrente, señalaba que la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario era una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Que la Resolución de Multa N° 084-002-0005454 (foja 206) fue emitida imputando al recurrente la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de abril de 2004, como consecuencia del reparo al crédito fiscal por anotación extemporánea incluido en la Resolución de Determinación N° 084-003-0002041, por lo que al haberse levantado dicho reparo y dejado sin efecto el valor en mención, igualmente corresponde dejar sin efecto la citada multa.

C1



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

Que por su parte, las Resoluciones de Multa N° 084-002-0005455 y 084-002-0005456 (fojas 204 y 205) fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario respecto del Impuesto General a las Ventas de mayo y julio de 2004, y han sido calculadas en base a lo determinado en la Cédula de Determinación del Impuesto General a las Ventas y la Cédula de Determinación de las Resoluciones de Multa Artículo 178° Numeral 1) del Código Tributario (fojas 50 y 51), en función al 50% del reparo al crédito fiscal por operaciones no reales y por no haberse acreditado que se hubieren utilizado los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, correspondientes al tributo omitido establecido en las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0002042 y 084-003-0002043.

Que en tal sentido, habiéndose levantado el reparo al crédito fiscal por no haberse acreditado que se hubieren utilizado los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 respecto de las Facturas N° 001-0006038 y 001-0006039 y mantenido el mismo reparo en lo que concierne a las Facturas N° 001-0000203 y 001-0002374 y en lo que respecta al reparo por operaciones no reales, corresponde que las Resoluciones de Multa N° 084-002-0005455 y 084-002-0005456 sigan la misma suerte, debiendo la Administración proceder a su reliquidación.

Que por otro lado, con respecto a la solicitud de informe oral formulada por el recurrente con fecha 7 de abril de 2006 (foja 199), debe señalarse que resulta improcedente, por haber sido presentada fuera del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles previsto por el artículo 150° del Código Tributario³⁵.

Que finalmente, cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto por los Acuerdos recogidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2009-01 y N° 2009-04, y con lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario³⁶, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Con los vocales Chau Quispe, Ezeta Carpio y Olano Silva, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0860140001195/SUNAT de 28 de diciembre de 2005, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° 084-003-0002041 y la Resolución de Multa N° 084-002-0005454, así como el reparo al crédito fiscal por no haberse acreditado que se hubieren utilizado los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 respecto de las Facturas N° 001-0006038 y 001-0006039 y las Resoluciones de Multa N° 084-002-0005455 y 084-002-0005456 en el extremo relativo a dicho reparo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

³⁵ El segundo párrafo del artículo 150° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, establecía lo siguiente: "(...) La Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes (...)". En el presente caso, el recurso de apelación fue presentado el 27 de enero de 2006 (foja 161).

³⁶ El artículo 154° del Código Tributario establece lo siguiente: "Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".

Ci AE

Y



Tribunal Fiscal

N° 01580-5-2009

"La legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal".

"La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación".

"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° 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 la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión".


"Excepcionalmente, en el caso que por los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 29215 se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos previstos por su Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final, así como los previstos por los artículos 18° y 19° 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 las Leyes N° 29214 y N° 29215, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central".

"Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215".

"De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y N° 29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal".

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


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARRIO
VOCAL


OLANO SILVA
VOCAL


Falconi Sinche
Secretario Relator
EC/FS/DT/njt.