



Firmado Digitalmente por
DÍAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/03/2021 15:47:14
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

EXPEDIENTE N° : 13821-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de marzo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 24 de octubre de 2019, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, y contra las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175, numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente aduce la nulidad del procedimiento de fiscalización en el extremo del reparo por operaciones no reales en base a los siguientes motivos: (i) por no señalar en forma expresa la observación sobre operaciones no reales; (ii) por no indicar la base legal específica aplicable a cada comprobante de pago involucrado; (iii) por no haber comunicado la nueva fecha de cierre del Requerimiento N° (iv) por no demostrar que los valores hayan sido emitidos y aprobados por el funcionario competente el 29 de marzo de 2019 y que el Resultado de Requerimiento N° no cuenta con la firma de la Gerente de Fiscalización de la Intendencia Lima. Asimismo, alega que la Administración al denegar su solicitud de acceso al registro de los valores en el sistema de la SUNAT para verificar la fecha de ingreso de estos, estaría vulnerando su derecho de defensa. También solicita la nulidad de la resolución apelada por falta de motivación. Agrega que el Acta de Presencia N° fue suscrita por la supervisora de la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes de la Intendencia Lima,

a pesar de que ya no era competente, pues mediante la Resolución de Superintendencia N° 342-2017/SUNAT a partir de 2 de enero de 2018, había sido incorporado al directorio de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima.

Que agrega que la Administración no le requirió los libros y registros contables, sino solo la información correspondiente a aquellos en formato Excel. Asimismo, indica que al no haber sido requerido en forma expresa el Registro de Compras por enero a diciembre de 2015, no puede perder el derecho al crédito fiscal, toda vez que la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se puede efectuar en el mes de su emisión o del pago del impuesto o a los doce (12) meses siguientes, pero antes que la Administración requiera la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras. Añade que si bien al cierre del Requerimiento N° exhibió el Registro de Compras manual, dicho registro no forma parte de su sistema contable computarizado.

Que indica que de acuerdo a la Resolución N° 06582-2-2002 la inobservancia de disposiciones de naturaleza formal y/o documental, como la inexistencia de guías de remisión, el incumplimiento de obligaciones formales y el no registro de los bienes en el libro de inventarios y balances, no implica que la operación sea no real. Asimismo, refiere que la Administración no efectuó una valoración conjunta e integral de los medios probatorios presentados, para lo cual invoca el criterio contenido en la Resolución N° 6368-1-2003. Agrega que cumplió con acreditar el ingreso de los bienes adquiridos y su traslado e ingreso al Kardex de productos terminados, así como su correspondiente salida hacia sus clientes, mediante comprobantes de pago, órdenes de compra, guías de remisión, Kardex de existencias y de productos terminados, registros contables, medios de pago e informe técnico sobre el ingreso y utilización de la mercadería adquirida.



Firmado Digitalmente por
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/03/2021 13:30:35
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
VILLANUEVA ARIAS Ursula
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 24/03/2021
13:49:05 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
BARRERA VÁSQUEZ Sarita
Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/03/2021 14:01:50
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Que asimismo, refiere que las operaciones observadas por la Administración no cumplen con los supuestos establecidos por la Resolución N° 01759-5-2003 para ser consideradas como no reales. Agrega que el traslado de los bienes y productos comprados estaba a cargo del proveedor y, por ende, eran trasladados por el transportista contratado por este, en ese sentido, la emisión de las guías de remisión es responsabilidad del emisor de estas; en consecuencia, de acuerdo a las Resoluciones N° 0256-3-99, 06582-2-2002, 00120-5-2002, 06276-4-2002, 11584-2-2007 y 20134-3-2012, las deficiencias del proveedor no pueden ser atribuidas al contribuyente. Finalmente, invoca el criterio contenido en las Resoluciones N° 4730-3-2003, 4343-2-2003, 477-1-2003, 1129-2-2003, 6368-1-2003, 3201-2-2004 y 6440-5-2005.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, refiere que la Administración no le requirió sus libros y registros contables.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente, se efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, por operaciones no reales, por comprobantes de pago cancelados sin utilizar medios de pago y por haber anotado los comprobantes de pago en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del Requerimiento N° _____. Agrega que, además, se verificó la configuración de las infracciones previstas en el numeral 5 del artículo 175, numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que previamente a determinar si los reparos impugnados se encuentran arreglados a ley, corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por la recurrente.

Nulidad

Que conforme con el numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria.

Que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 87 del referido código, los administrados se encuentran obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realiza la Administración y en especial deben permitir el control efectuado por ésta, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que según el inciso a) del artículo 104 del anotado código, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo, el nombre de quien recibe la notificación y su firma o la constancia de la negativa, y la fecha en que ésta se realiza, entre otros requisitos. Agrega que la notificación efectuada por medio de este inciso, efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

Que por su parte, el inciso a) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF¹, define como "agente fiscalizador" al trabajador o trabajadores de la SUNAT que realizan la función de fiscalizar.

Que el artículo 1 del citado reglamento, señala que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer

¹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de octubre de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el artículo 2 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas. Los citados documentos debían contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) Objeto o contenido del documento; g) Objeto o contenido del documento, y h) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

Que el artículo 3 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prescribe que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento.

Que al respecto, el artículo 4 del mismo reglamento, señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar y que será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario. Precisa que el requerimiento, además de lo establecido por el artículo 2 del citado reglamento, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 5 del mencionado reglamento, prevé que mediante actas, el agente fiscalizador dejará constancia, entre otros, de su evaluación y de los hechos constatados en el Procedimiento de Fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del requerimiento. Las Actas no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aun cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o cuando el sujeto fiscalizado manifieste su negativa y/u omita suscribirla o se niegue a recibirla.

Que el artículo 6 del citado reglamento, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, dispone que el Resultado de Requerimiento era el documento mediante el cual se comunicaba al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento, asimismo, podía utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizaba para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Que en cuanto al cierre de los requerimientos, se prevé en el artículo 8 del mencionado reglamento, aplicable al caso de autos, que el Requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación, y de haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada, siendo que si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario según sea el caso, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento; y b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento.

Que agrega el referido artículo 8, en el último supuesto anotado, que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que a su vez, el artículo 9 del mencionado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, señalaba que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuaría a través de un requerimiento y que dicho requerimiento sería cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presentaba documentación alguna.

Que de otra parte, el artículo 5 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, modificado por Decreto Supremo N° 198-2017-EF, establece que la Intendencia Lima tiene como parte de su estructura, entre otros, a la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes y a la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes.

Que según lo previsto en el artículo 457-A del citado reglamento, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 372-2015/SUNAT, la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes es una unidad orgánica, de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Gerencia de Fiscalización, encargada de la ejecución de las acciones de fiscalización orientadas a establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias y otras obligaciones administradas por la SUNAT, así como de la evaluación de las solicitudes de prescripción que se presenten durante el procedimiento de fiscalización; de los deudores calificados como Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima, excepto lo que sea competencia de la División de Fiscalización de Personas Naturales.

Que asimismo, conforme con el inciso i) del artículo 457-B del citado reglamento, son funciones de la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes, el emitir las cartas de presentación, requerimientos, comunicaciones y demás documentos para la ejecución de las acciones a su cargo.

Que según lo previsto en el artículo 457-C del citado reglamento, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 372-2015/SUNAT, la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes es una unidad orgánica, de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Gerencia de Fiscalización, encargada de la ejecución de las acciones de fiscalización orientadas a establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias y otras obligaciones administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, así como de la evaluación de las solicitudes de prescripción que se presenten durante el procedimiento de fiscalización; de los deudores calificados como Medianos Contribuyentes de la Intendencia Lima, excepto lo que sea de competencia de la División de Fiscalización de Personas Naturales.

Que conforme con el inciso i) del artículo 457-D del citado reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 372-2015-SUNAT, la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes tiene entre sus funciones emitir las cartas de presentación, requerimientos, comunicaciones y demás documentos para la ejecución de las acciones a su cargo.

Que el inciso d) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 316-2012-SUNAT, mediante la cual se regula Directorios, Ámbito Geográfico y Criterios de Clasificación de Contribuyentes de la Intendencia Lima, establece que las Divisiones de Fiscalización de Medianos Contribuyentes I y II de la Intendencia Lima ejercen competencia sobre los contribuyentes clasificados como Medianos Contribuyentes Tipo I y II, de acuerdo a los criterios que establece la referida resolución de superintendencia.

Que en la Resolución del Tribunal N° 08716-10-2017, publicada en el diario oficial "El Peruano" con carácter de precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre*



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada".

Que en la citada resolución se agrega que cuando el anotado inciso b) del artículo 8 del Decreto Supremo N° 085-2007-EF dispone que "de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento", solo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en ese caso no hay documentación o información a evaluar. En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o no de las obligaciones del administrado y, en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine, esto es, culminada la evaluación que deba efectuar la Administración".

Nulidad por no señalar en forma expresa la observación sobre operaciones no reales y por no indicar la base legal específica aplicable a cada comprobante de pago involucrado

Que en el presente caso, mediante la Carta N° [redacted] y el Requerimiento N° [redacted] (folios 3768 y 3776), notificados el 15 de noviembre de 2017, en el domicilio fiscal de la recurrente² (folios 3769 y 3777), de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015.

Que de autos se advierte que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] (folios 3739/vuelta a 3742), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el crédito fiscal declarado por las operaciones de compra, detallando en el Anexo N° 02 del aludido requerimiento, cada una de las facturas sujetas a evaluación (folios 3736 y 3737).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3704 a 3727), la Administración señaló que la recurrente: "no ha presentado suficientes elementos de prueba que de manera razonable permitan acreditar las adquisiciones realizadas con los comprobantes de pago observados; asimismo, de los resultados del cruce de información, verificación en los sistemas informáticos, constatación de domicilio entre otros; se concluye que los comprobantes de pago emitidos por el contribuyente con RUC N° [redacted] corresponden a OPERACIONES NO REALES, situación prevista en el artículo 44 inciso a) de la Ley del Impuesto General a las Ventas".

Que de lo actuado se aprecia que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 y Anexo N° 02 al Requerimiento N° [redacted] se comunicó a la recurrente el detalle de las operaciones sujetas a evaluación, siendo que en su resultado se detallaron las operaciones de compras observadas por operaciones no reales, consignando como base legal de la observación al crédito fiscal por operaciones no reales, entre otros, el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, se aprecia de los anexos de las resoluciones de determinación impugnadas, que se hizo referencia a lo verificado en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado, como sustento del reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, además de señalarse como base legal del mismo, entre otros, al inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de lo expuesto, se establece que existe consistencia y claridad en el motivo determinante de la observación por operaciones no reales formulado por la Administración, especificando la base legal correspondiente, no advirtiéndose vulneración a los derechos de defensa y debida motivación de la recurrente o al debido procedimiento, desestimándose las nulidades alegadas al respecto.

² Ubicado en 4117 y 4118).

conforme con su Comprobante de Información Registrada (folios



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Nulidad por no haber comunicado la nueva fecha de cierre del Requerimiento N°

Que a través del Requerimiento N° [redacted] notificado el 13 de agosto de 2018, mediante acuse de recibo³ (folios 3736 a 3745), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente diversos registros contables y operaciones, debiendo cumplir con lo solicitado el 20 de agosto de 2018 en su domicilio fiscal; siendo que a través de la Carta N° [redacted] (folio 327), la Administración comunicó a la recurrente que acuerdo a la solicitud de prórroga de 14 de agosto de 2018 (folio 332), postergaba la fecha de vencimiento para la exhibición y/o presentación de lo solicitado en el aludido requerimiento para el 29 de agosto de 2018, fecha en la que se emitió el Acta de Presencia N° [redacted] (folios 3734 y 3735) donde se indicó que proporcionó copia de facturas, guías de remisión remitente, cheques del [redacted] la cuales serían meritadas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3695 a 3728), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito y que exhibió diversa documentación, procediendo a cerrar el citado requerimiento el 27 de marzo de 2019, esto es, luego que la Administración culminó con la evaluación de los documentos presentados por la recurrente.

Que en tal sentido, de conformidad con el criterio contenido en la Resolución N° 08716-10-2017, antes glosado, la Administración se encontraba facultada a cerrar el Requerimiento N° [redacted] luego de culminada la evaluación de la documentación e información presentada por la recurrente, y no en la misma fecha para la presentación de la documentación y/o información sustentatoria, por lo que el argumento de la recurrente en el sentido que la Administración se encontraba en la obligación de comunicar la nueva fecha de cierre del referido requerimiento, carece de sustento.

Que estando a lo expuesto, carece de sustento la nulidad alegada por la recurrente en dicho extremo.

Nulidad por falta de competencia funcional

Que tal como se indicó anteriormente, mediante la Carta N° [redacted] y el Requerimiento N° [redacted] (folios 3768 y 3776), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015; además se advierte que dentro de dicho procedimiento se emitieron los Requerimientos N° [redacted] así como sus respectivos resultados (folios 3689, 3693, 3695 a 3728, 3736 a 3744, 3746, 3747, 3749, 3750, 3752, 3753, 3756, 3758, 3759 y 3761).

Que se aprecia de autos que mediante la Carta N° [redacted] (folio 3776), firmada por el Jefe (e) de la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes de la Intendencia Lima, y notificada de acuerdo a ley, la Administración comunicó a la recurrente quiénes serían los funcionarios que iban a tener a cargo el procedimiento de fiscalización, esto es, la supervisora [redacted] y el agente fiscalizador [redacted] funcionario de la Intendencia Lima.

Que asimismo, el Requerimiento N° [redacted] (folio 3761) y su resultado (folios 3758 y 3759), notificados de acuerdo a ley el 6 y 15 de diciembre de 2017, respectivamente (folios 3760 y 3762), fueron firmados y cerrados por el citado funcionario [redacted].

Que dado que mediante la mencionada carta, suscrita por el jefe (e) de la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes de la Intendencia Lima, se presentó a [redacted] como funcionario a cargo de la realización del procedimiento de fiscalización materia de autos, este resultaba competente para firmar el Requerimiento N° [redacted] y su resultado, más aún si el inciso i) del artículo 457-D del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT no exige que el jefe de la indicada división firme cada uno de los requerimientos que su división emita, pues solo señala que le corresponde a la anotada división la emisión de requerimientos para la ejecución de las acciones a su cargo, lo que en el presente caso se ha cumplido.

³ Conforme lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Que cabe indicar que mediante el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 342-2017/SUNAT, publicada el 31 de diciembre de 2017, se incluyó a la recurrente en el directorio de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima.

Que mediante la Carta N° (folio 325), notificada el 16 de enero de 2018 (folio 326), y firmada por el Jefe (e) de la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima, la Administración comunicó a la recurrente quiénes serían los funcionarios que iban a tener a cargo el procedimiento de fiscalización, esto es, la supervisora y el agente fiscalizador es decir, los mismos funcionarios presentados en la Carta N°

Que en tal sentido, los Requerimientos N° y sus resultados, notificados de acuerdo a ley, fueron firmados y cerrados por el citado funcionario

Que de acuerdo con lo antes expuesto, mediante la mencionada Carta N° suscrita por el Jefe (e) de la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes - Intendencia Lima, esto es, por la división y profesional competente para ello, se presentó, entre otros, al funcionario a cargo de dicho procedimiento de fiscalización, por lo que este resultaba competente para firmar el Requerimiento N° así como su resultado, más aún si el inciso i) del artículo 457-B del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT no exige que el jefe de la indicada división firme cada uno de los requerimientos, así como sus resultados, que su división emita, como alega la recurrente, pues solo señala que le corresponde a la anotada división la emisión de requerimientos y sus resultados para la ejecución de las acciones a su cargo, lo que en el presente caso se ha cumplido; debiendo precisarse que las Resoluciones de Determinación N° y Resoluciones de Multa N° impugnadas y sus anexos (folios 4009 a 4035) han sido suscritas por la Gerente de Fiscalización de la Intendencia Lima; por lo que la nulidad invocada por la recurrente no resulta amparable en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto de que no pertenecía a la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima, sino a la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes de la Intendencia Lima, se debe indicar esta división, organizacionalmente depende de la Intendencia Lima, y tiene entre sus funciones llevar a cabo las fiscalizaciones y cualquiera otras funciones que dicha intendencia le encomiende, por lo que resulta ser funcionaria competente para suscribir el Acta de Presencia N° (folio 3763), más aún que a través de la Carta N° (folio 325), se autorizó a dicha trabajadora a ser la supervisora en el aludido procedimiento de fiscalización; en consecuencia, la nulidad alegada por la recurrente debido a la supuesta incompetencia funcional de la aludida funcionaria, no resulta atendible.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que, la Administración al denegar su solicitud de acceso al registro de los valores en el sistema de la SUNAT para verificar la fecha de ingreso de estos ha vulnerado su derecho a la defensa, cabe indicar que la recurrente no ha precisado de qué forma dicha denegatoria habría vulnerado tal derecho, siendo lo importante la notificación de los valores, toda vez que como se advierte, la recurrente ha interpuesto los recursos impugnatorios que la ley le concede, ejerciendo así su derecho de defensa, por lo que lo afirmado por esta no resulta atendible.

Que tampoco resulta atendible la nulidad de la resolución apelada invocada por la recurrente, pues de su revisión se aprecia que se encuentra debidamente motivada, al expresar los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, y al haber decidido sobre las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas se suscitaban en el expediente, conforme con el artículo 129 del Código Tributario.

Que por lo antes expuesto, las nulidades invocadas por la recurrente no resultan atendibles, y por consiguiente, corresponde emitir pronunciamiento sobre la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° _____ fue emitida por el Impuesto General a las Ventas de febrero de 2015, al efectuarse reparos al crédito fiscal por no sustentar la utilización de los medios de pago, consignando como base legal, entre otros, los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194, y sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 4010 y 4023).

Que al respecto, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, 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 4⁴ (S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00) se deberán pagar utilizando los medios a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 5 de la citada ley, dispone que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de Fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, y f) Tarjetas de crédito expedidas en el país y g) 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 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 el artículo 8 de la ley en mención, establece que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación; y b) En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que agrega el citado artículo que en caso que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda, y que 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 de acuerdo con las normas glosadas, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago cuando se esté obligado a ello, entre otros, no darán derecho a deducir el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folios 3738 y 3739/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el uso de crédito fiscal con la utilización de medios de pago, conforme con la Ley N° 28194, según el detalle de las operaciones consignadas en el Cuadro N° 03 - Facturas Observadas.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 3704), la Administración señaló que la recurrente no acreditó el uso de medios de pago en la cancelación de la Factura N° _____ emitida por _____ por el importe de S/ 7 500,00, por lo que procedió a observar el crédito fiscal de febrero de 2015.

⁴ Modificado por el Decreto Legislativo N° 975.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Que de autos se verifica que el importe de la referida obligación superaba el límite establecido por las normas de bancarización citadas (folio 2016), por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar su cancelación mediante cualquiera de los medios de pago establecidos, de conformidad con lo establecido por el aludido artículo 5 de la Ley N° 28194.

Que la recurrente no presentó documentación que acreditara la utilización de medios de pago en la cancelación del comprobante de pago observado; en consecuencia, el presente reparo se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de junio a diciembre de 2015, al repararse la totalidad del crédito fiscal declarado en esos meses por haber anotado los comprobantes de pago en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del Requerimiento N° _____ y adicionalmente en los meses de agosto a diciembre de 2015 por haber registrado comprobantes que corresponden a operaciones no reales y en el mes de julio de 2015 por comprobantes de pago cancelados sin utilizar medios de pago, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 4010 a 4019 y 4023).

Comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras con posterioridad a la notificación del Requerimiento N°

Que de acuerdo con el Anexo N° 03 de las resoluciones de determinación impugnadas, así como del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 3703 y 4010), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos junio a diciembre de 2015 por haber efectuado la recurrente las anotaciones de los comprobantes de pago en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del requerimiento en el que se solicitó su presentación.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF⁵, modificado por Decreto Legislativo N° 1116⁶, 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 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 debe pagar el impuesto.

Que de conformidad con el artículo 19 de la citada ley, modificado por Ley N° 29214⁷, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite 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 acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes; los comprobantes de pago y documentos, a que se alude en este inciso, son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; 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; y, c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario en el que conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en

⁵ Publicado el 15 de abril de 1999.

⁶ Publicado el 7 de julio de 2012.

⁷ Publicada el 23 de abril de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, siendo que el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19 de la mencionada ley, también modificado por la Ley N° 29214, 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 período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Que 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-EF⁸, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF⁹, prevé 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, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19 de la ley del citado impuesto, la información contemplada 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. Tratándose de comprobantes de pago electrónicos el derecho al crédito fiscal se ejercerá con un ejemplar, salvo en aquellos casos en que las normas sobre la materia dispongan que lo que se otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, en cuyo caso el crédito fiscal se ejercerá con esta última, debiendo tanto el ejemplar como su representación impresa contener la información y cumplir los requisitos y características antes mencionados.

Que el penúltimo párrafo del citado numeral, modificado por Decreto Supremo N° 161-2012-EF¹⁰, precisa que el derecho al crédito fiscal se ejercerá en el período al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago o documento respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10 del aludido reglamento.

Que según el numeral 3.1 del numeral 3 del artículo 10 del citado reglamento, modificado por el mismo decreto supremo, 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 estas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del Decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los 12 meses siguientes. En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en el párrafo anterior, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, el artículo 2 de la Ley N° 29215¹¹, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, preceptúa que 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 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 12 meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado, siendo además que a lo señalado en dicho artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado. Asimismo, no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado antes citado -en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes- se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras¹².

⁸ Publicada el 29 de marzo de 1994.

⁹ Publicado el 9 de julio de 2011.

¹⁰ Publicado el 28 de agosto de 2012.

¹¹ Publicada el 23 de abril de 2008.

¹² Este segundo párrafo del artículo 2° de la Ley N° 29215 fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Que con Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2009, se ha establecido, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria que: *"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 período 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 período en que se efectuó la anotación"*.

Que de las normas glosadas y de la jurisprudencia citada se colige que para tener derecho al crédito fiscal, se debe anotar los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones realizadas en el Registro de Compras en el mes de su emisión o del pago del impuesto, o dentro de los 12 meses siguientes, debiendo ejercerse en el período en que ha sido anotado en el mencionado registro.

Que asimismo, se concluye que para tener derecho al crédito fiscal y con relación a los períodos fiscalizados debe acreditarse, entre otros aspectos, que los comprobantes de pago de compras hayan sido anotados en el Registro de Compras antes que la Administración requiera la exhibición y/o presentación del indicado registro.

Que de otro lado, mediante el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT¹³, se aprobó el Sistema de llevado de Libros y Registros Electrónicos como el mecanismo desarrollado por la SUNAT para generar los Libros y/o Registros Electrónicos y registrar en ellos las actividades y operaciones, señalándose en el inciso l) del artículo 1 de la referida resolución, modificada por Resolución de Superintendencia N° 196-2010-SUNAT¹⁴, que el PLE es el aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos, que permite efectuar las validaciones necesarias de los Libros y/o Registros elaborados por el deudor tributario, a fin de generar el Resumen respectivo; y obtener la Constancia de Recepción de la SUNAT. Asimismo, el PLE permite al Generador contrastar si la información de los Libros y/o Registros es aquella por la que se generó la Constancia de Recepción¹⁵ respectiva.

Que asimismo, según el inciso j) del artículo 1 de la mencionada resolución, los Libros y/o Registros Electrónicos son definidos como aquellos cuya información ha sido validada por el PLE, y respecto de los cuales se ha emitido por lo menos una Constancia de Recepción. Para que las anotaciones en los Libros y/o Registros se realicen se requiere que la información sea validada por el PLE y que se emitan las respectivas Constancias de Recepción.

Que mediante el numeral 2.2 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT¹⁶ y¹⁷, modificado por Resolución de Superintendencia N° 390-2014/SUNAT¹⁸, se estableció que están obligados a llevar los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica a partir del 1 de enero de 2015, aquellos sujetos que cumplan con las siguientes condiciones: a) Se encuentren inscritos en el RUC con estado activo. b) Se encuentren acogidos al régimen general o al régimen especial del Impuesto a la Renta. c) Estén obligados a llevar los registros de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas. d) No hayan sido incorporados al SLE-PLE. e) No se hubieran afiliado al SLE-PLE y generado los registros en dicho sistema. f) No hayan generado los registros en el SLE-PORTAL. g) Hayan obtenido en el ejercicio 2014 ingresos mayores a 75 UIT. Para tal efecto: g.1) Se utiliza como referencia la UIT

¹³ Publicada el 31 de diciembre de 2009.

¹⁴ Publicada el 26 de junio de 2010.

¹⁵ Según el inciso d) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 286-2009-SUNAT, se denominada Constancias de Recepción al Documento Electrónico con el cual la SUNAT confirma la recepción del Resumen y que cuenta con un mecanismo de seguridad.

¹⁶ Resolución de Superintendencia que establece sujetos obligados a llevar los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica y que modifica las Resoluciones de Superintendencia N° 286-2009-SUNAT y 066-2013-SUNAT.

¹⁷ Publicada el 29 de diciembre de 2013.

¹⁸ Publicado el 31 de diciembre de 2014.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

vigente para el ejercicio 2014. g.2) Se consideran los montos declarados en las casillas 100, 105, 106, 109, 112 y 160 del PDT 621 y/o la casilla 100 del PDT 621 - Simplificado IGV - Renta Mensual.

Que el artículo 3 de la referida resolución establece que a efecto de cumplir con la obligación establecida en el considerando precedente, los sujetos obligados deberán optar por generar los Registros Electrónicos en uno de los siguientes sistemas: a) SLE-PLE o, b) SLE-PORTAL.

Que a su vez, en el literal a) del numeral 7.2 del artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 390-2014/SUNAT, se estableció que las fechas máximas de atraso contenidas en el Anexo N° 2 "Cronograma Tipo B: Fecha Máxima de Atraso del Registro de Compras y del Registro de Ventas e Ingresos – enero a diciembre 2015" de dicha resolución, se aplicarían a los sujetos señalados en el considerando precedente al anterior.

Que asimismo, en el Anexo N° 2 de la citada resolución se establecieron las fechas máximas de atraso del Registro de Compras y del Registro de Ventas e Ingresos 2015, disponiendo que en el caso los contribuyentes cuyo último dígito de RUC fuera "4", como es el caso de la recurrente, la fecha de presentación del Registro de Compras Electrónico de junio a diciembre de 2015 era el 3 de noviembre y 2 de diciembre de 2015, así como el 5 de enero y 3 de febrero de 2016, respectivamente.

Que el inciso c) del artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT dispone que se entenderá generado cada Registro Electrónico y, autorizado por la SUNAT, con la emisión de la primera Constancia de Recepción. De emitirse la referida Constancia dentro de los plazos máximos de atraso establecidos por la SUNAT, se entenderá que la generación y el registro se han realizado en el mes en que correspondían efectuarse.

Que de acuerdo con las normas glosadas, durante los períodos acotados, esto es, de junio a diciembre de 2015, la recurrente debía llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo cual no es discutido por aquélla, siendo que dicho registro estaría contenido en el Resumen generado a través del Programa de Libros Electrónicos (PLE), considerándose presentado con el envío de dicho Resumen a la Administración, lo que constará en la primera Constancia de Recepción.

Que de otro lado, de acuerdo con las mismas normas, se entenderá que los comprobantes de pago han sido anotados en el Registro de Compras con la información que al respecto sea brindada con ocasión de la generación del indicado registro a través del Programa de Libros Electrónicos (PLE) y sea enviada a la Administración.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante la Carta N° [redacted] y el Requerimiento N° [redacted] (folios 3768 y 3776), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, por lo que mediante el punto 4 del citado requerimiento, la Administración solicitó a la recurrente que presente, entre otros, el Registro de Compras, así como que proporcione en un dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro medio) los archivos en formato texto (txt), conjuntamente con la constancia de recepción del programa de libros electrónicos.

Que el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3765 a 3766), la Administración dejó constancia, entre otros, que la recurrente exhibió el Registro de Compras legalizado el 7 de enero de 2015, donde se verificó que solo se había anotado los comprobantes de pago en los meses de enero a mayo de 2015, y no se consignaban por los meses de junio a diciembre de 2015 en el mencionado Registro de Compras.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° [redacted] la Administración reiteró a la recurrente que exhiba el Registro de Compras donde se encuentren anotados los comprobantes de pago de compras de los períodos de revisión (folios 3750 y 3751); habiéndose dejado constancia en su resultado, cerrado el 22 de enero de 2018 (folio 3747), que la recurrente presentó la constancia de recepción y el reporte de información de consistencia del Registro de Compras electrónico correspondiente, entre otros, a los meses de junio a diciembre de 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Que adicionalmente, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3743), la Administración comunicó a la recurrente que el Registro de Compras electrónicos exhibido fue generado el 20 de enero de 2018, habiendo verificado que en este se habían anotado los comprobantes de pago de los períodos junio a diciembre de 2015, es decir, con posterioridad a la notificación del Requerimiento N° (15 de noviembre de 2017), con el que se solicitó su exhibición, razón por la cual, no le correspondería deducir el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas declarado, de acuerdo con lo previsto en la Ley N° 29215, modificada por Decreto Legislativo N° 1116, y el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que, le solicitó que presente los descargos a la observación efectuada.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3727 y 3728), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ningún escrito de descargo ni documentación que sustente la utilización del crédito fiscal de junio a diciembre de 2015, por lo que observó la totalidad del crédito fiscal declarado en tales períodos.

Que conforme se advierte de autos (folios 3515 a 3529), la recurrente generó el Registro de Compras electrónico de junio a diciembre de 2015, el 20 de enero de 2018, al haberse emitido en dicha fecha las constancias de recepción respectivas, no obstante, a dicha fecha ya había vencido el plazo de presentación de los referidos registros de acuerdo con el Anexo N° 2 del numeral 7.2 del artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 390-2014/SUNAT.

Que de lo expuesto se puede apreciar que el mencionado Registro de Compras electrónico, en los que fueron anotados los comprobantes de pago que sustentan el crédito fiscal observado, fueron generados por la recurrente y autorizados por la Administración con posterioridad a la notificación del Requerimiento N° efectuada el 15 de noviembre de 2017, mediante el cual se le solicitó la presentación del mencionado registro, incluso con posterioridad a los 12 meses siguientes de la emisión de los comprobantes de pago, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo¹⁹.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no le requirió el Registro de Compras ni libros contables, no resulta atendible, debido a que como se indicó precedentemente, la Administración mediante el Requerimiento N° cumplió con requerirle expresamente el referido registro, así como otros libros contables.

Que en relación con lo señalado por la recurrente en el sentido que si bien al cierre del Requerimiento N° exhibió el Registro de Compras manual, dicho registro no forma parte de su sistema contable computarizado; debe indicarse que el hecho que un contribuyente que, estando obligado a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo lleve de manera manual o mecanizada, no es un elemento que determine la pérdida del crédito fiscal, siempre que la anotación de los comprobantes de pago haya sido realizada en dicho Registro de Compras antes de que la SUNAT requiera su presentación, tal como ha sucedido en el caso de autos, en los meses de enero a mayo de 2015.

Que asimismo debe tenerse en cuenta que en el presente caso, no se desconoce ni se cuestiona que el Registro de Compras presentado haya sido llevado conforme con los requisitos establecidos en las normas de la materia, ni su validez o efectos legales, sino el hecho que conforme con lo antes analizado, no se encuentra acreditado que la anotación de los comprobantes de pago hubiese sido realizada en dicho registro antes que la Administración requiriera su presentación, debiendo precisarse que el reparo bajo análisis no se sustenta en la forma que aquella llevó el Registro de Compras respecto de los períodos acotados, por lo que lo argumentado al respecto no resulta atendible.

¹⁹ Similar criterio ha sido establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11496-10-2019, 00097-5-2020 y 02708-8-2020, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Operaciones no reales

Que del Anexo N° 03 de las resoluciones de determinación impugnadas, así como del Resultado del Requerimiento N° (folios 3703, 4010 y 4013 a 4017), se advierte que la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2015, al considerar que además de haber efectuado la recurrente las anotaciones de los comprobantes de pago en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del requerimiento en el que se solicitó su presentación, se verificó que se había anotado comprobantes que correspondían a operaciones no reales, citando como base legal, entre otros, el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el artículo 44 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión y el que recibe el comprobante de pago 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 el inciso a) del citado artículo 44 precisa que se considera operación no real aquella 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, lo que permite determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

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

Que en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

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

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



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

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

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

Que en el presente caso, mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3739/vuelta a 3742), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente la realización, naturaleza y cuantía de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago anotados en su Registro de Compras, que habría llevado a cabo con detallados en el Anexo N° 02 del referido requerimiento (folios 3736 y 3737), para lo cual debía presentar documentos probatorios originales de fecha cierta y proporcionar las copias correspondientes debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firmadas por el titular, además de responder las preguntas detalladas en dicho punto 2.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 7 de setiembre de 2018 (folios 367 a 373), indicando que cumplió con sustentar las operaciones solicitadas, mediante la presentación de los comprobantes de pago, orden de compra, guías de remisión, Kardex de existencia, Kardex de productos terminados, registro contable y medios de pago. Asimismo, indicó que los documentos presentados debían ser evaluados y valorados de forma conjunta e integral. Agregó que en las operaciones observadas no se cumple ninguno de los supuestos indicados en la Resolución N° 01759-5-2003 para ser consideradas como no reales.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3704 a 3727), la Administración dejó constancia del escrito presentado y de la documentación exhibida por la recurrente, y precisó que esta no exhibió ni presentó contratos, proformas que acredite las condiciones y precios de los productos, guías de remisión transportista que sustente el traslado de bienes o insumos desde el local del proveedor hacia el local y/o almacén de la recurrente, tampoco exhibió informes, expedientes tramitados, cancelaciones, cronograma de pago y cualquier otra documentación que sustente las adquisiciones de bienes con los comprobantes de pago observados. Asimismo, refirió que las guías de remisión remitente del supuesto proveedor, carecen de validez ya que no consignan información veraz, así como la placa del vehículo el cual no existe, por lo tanto, no sustentando el traslado de los bienes de acuerdo a los artículos 17 a 20 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Asimismo dejó constancia que realizó cruce de información con el proveedor observado obteniéndose de su resultado que este no acreditó la veracidad de sus operaciones con la recurrente, siendo que no demostró tener capacidad económica, financiera, operativa, ni tener la infraestructura necesaria para el desarrollo de sus actividades; por lo que concluyó que las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 03 al referido resultado de requerimiento (folios 3695 y 3696), emitido por eran no reales, y en aplicación del inciso a) del artículo 44 de la Ley de Impuesto General a las Ventas se observaba el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2015.

Que por consiguiente, y atendiéndose a la normatividad y jurisprudencia antes citadas, corresponde evaluar de forma conjunta la documentación e información actuadas en la respectiva fiscalización, a fin de determinar si se verifica el supuesto de "operaciones no reales" recogido en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folios 4117 y 4118), la recurrente es una empresa que tiene como actividad económica principal la fabricación de artículos confeccionados de materiales textiles, siendo que las facturas observadas del proveedor corresponden a la adquisición de, entre otros, 45,500 unidades de gasa doblada estéril, 80,300 unidades de algodón hidrófilo, 42,300 unidades de apósitos de gasa, 505 unidades de gasa quirúrgica, 23,150 unidades de sabanas descartables, 10,380 unidades de mandiles y 5,700 unidades de mandilones.

Que si bien, a efecto de sustentar la realidad de las operaciones observadas, la recurrente presentó copia de sus facturas, y según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y 00886-5-2005, estas, así como su anotación en Registro de Compras (folios 3396 a 3402), no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignaban, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que de la revisión de las Guías de Remisión – Remitente emitida por (folios 1591, 1594, 1597, 1600, 1604, 1608, 1611, 1616, 1621, 1626, 1631, 1636, 1641, 1644, 1648, 1652, 1655, 1660, 1664, 1667, 1670, 1673, 1676, 1679, 1682, 1685, 1688, 1691, 1694, 1697, 1700, 1704, 1707, 1710, 1713, 1716, 1719, 1722, 1725, 1728, 1731, 1734, 1737, 1740, 1743, 1746, 1750, 1753, 1757, 1760, 1763, 1766, 1769, 1772, 1775, 1778, 1781, 1784, 1787, 1790, 1793, 1797, 1800, 1803, 1807, 1810, 1814, 1818, 1820 y 1822), se aprecia que no señalan los datos del conductor, la firma y sello de recepción, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que dicha documentación no sustenta fehacientemente el traslado de los bienes detallados en las facturas reparadas ni su efectiva recepción, a cuyo efecto pudieron exhibirse partes de almacén que acreditaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, documentación que sustentara su utilización, control de inventarios o cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia o efectiva realización de las adquisiciones efectuadas.

Que respecto a las órdenes de compra (folios 1588 a 1590, 1593, 1596, 1599, 1602, 1603, 1606, 1607, 1610, 1613 a 1615, 1618 a 1620, 1623 a 1625, 1628 a 1630, 1633 a 1635, 1638 a 1640, 1643, 1646, 1647, 1650, 1651, 1654, 1657 a 1659, 1662, 1663, 1666, 1669, 1672, 1675, 1678, 1681, 1684, 1687, 1690, 1693, 1696, 1699, 1702, 1703, 1706, 1709, 1712, 1715, 1718, 1721, 1724, 1727, 1730, 1733, 1736, 1739, 1742, 1745, 1748, 1749, 1752, 1755, 1756, 1759, 1762, 1765, 1768, 1771, 1774, 1777, 1780, 1783, 1786, 1789, 1792, 1795, 1796, 1799, 1802, 1805, 1806, 1809, 1812, 1813, 1816 y 1817), cabe señalar que al tratarse de documentación elaborada por la recurrente, por sí solas no acreditan que las adquisiciones fueron efectivamente realizadas con el proveedor que figura en las facturas observadas, no existiendo documentación adicional, que sustenten el contacto entre las partes respecto a sus operaciones, incluso controles de calidad efectuados respecto de los bienes adquiridos, conforme a la gestión de un comerciante diligente.

Que respecto de las copias de los cheques de y documento denominado "Comprobante de 12 banco de egreso" (folios 2939, 2940, 2962, 2963, 2981, 2982, 2998, 2999, 3017, 3018, 3034, 3035, 3043, 3044, 3052, 3053, 3061, 3062, 3070, 3071, 3081, 3082, 3090 y 3091), si bien aluden al proveedor, tales documentos resultan insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones observadas, toda vez que la recurrente no ha adjuntado documentación alguna que permita verificar la recepción, traslado y destino de los bienes, ingreso de estos a almacén ni las personas encargadas de recepcionar la mercadería, contrariamente a lo señalado por la recurrente.

Que en relación con el documento denominado "Informe sobre la descripción de nuestro proceso productivo y comercialización" (folios 356 a 366), se observa que es un documento simple²⁰ en el que solo se describen aspectos generales de la recurrente y se detallan las facturas de compras que habría recibido la recurrente, así como los datos de sus proveedores que habrían emitido dichos comprobantes de pago, no obstante, dicho documento no acredita la efectiva realización de las operaciones de compra que la recurrente habría realizado al proveedor

²⁰ Es un documento elaborado en formato simple y sin fecha cierta de elaboración, e identificación del responsable de su elaboración y/o supervisión.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Que asimismo, si bien la recurrente presentó las facturas de venta y guías de remisión remitente que habría emitido, así como las órdenes de compra que habría recibido, el registro de inventarios permanente en unidades físicas y cuadros denominados "guía de salida de insumos" y "guía de internamiento APT" (folios 513 a 1587), dichos documentos no acreditan la efectiva realización de las operaciones de compra que la recurrente habría realizado al proveedor asimismo los referidos cuadros son documentos simples, que no están suscritos por los personas que habrían intervenido en su elaboración, no apreciándose en autos que la recurrente hubiera presentado documentación que acreditara la efectiva realización de las operaciones cuestionadas con el citado proveedor.

Que adicionalmente, la Administración realizó actuaciones adicionales como cruce de información con el proveedor observado (folios 33 a 99), obteniéndose como resultado que no exhibió ni proporcionó la información y documentación que le fue solicitada. Asimismo, la Administración concluyó que dicho proveedor no poseía capacidad económica, operativa y financiera para desarrollar actividades económicas.

Que del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas, pese a haber sido requerida por la Administración para que la sustentara con documentación pertinente.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago correspondían efectivamente a operaciones reales, la observación al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2015, se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido de que los documentos que presentó no han sido valorados de forma conjunta e integral por la Administración, pues esta solo hace hincapié en hechos circunstanciales enteramente ajenos al ámbito de su gestión, como el mal llenado de las guías de remisión por el proveedor y el no registro de los bienes en el libro de inventarios y balances, y que la Administración se ha basado principalmente en incumplimientos formales para imputar operaciones no reales, cabe señalar que en los valores impugnados y en la resolución apelada se aprecia que contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la procedencia del reparo analizado, respaldándose en lo actuado en el procedimiento de fiscalización y cruce de información, siendo que el reparo se fundamenta en la falta de acreditación de la realidad de las operaciones observadas, mas no en incumplimientos formales, de lo que se tiene que los actos emitidos por la Administración se encuentran debidamente motivados, careciendo de sustento el cuestionamiento de la recurrente sobre el particular.

Que en ese sentido, no resultan aplicables al caso de autos las Resoluciones N° 0256-3-99, 06582-2-2002, 00120-5-2002, 06276-4-2002, 4343-2-2003, 477-1-2003, 4730-3-2003, 1129-2-2003, 6368-1-2003, 3201-2-2004, 6440-5-2005, 11584-2-2007 y 20134-3-2012, al encontrarse referidas a casos en que la Administración sustentó sus observaciones únicamente en el incumplimiento de los proveedores, lo que no ha acaecido en el presente caso.

Que de otro lado, el criterio adoptado en la Resolución N° 01759-5-2003, solo reforzaría lo concluido en la presente instancia, pues en dicha resolución se ha establecido que una operación es inexistente, si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) ó de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que finalmente, cabe indicar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06582-2-2002, invocada por la recurrente, no resulta aplicable, al tratarse de un supuesto distinto al de autos, dado que se refiere a un caso en el que si bien el contribuyente no adjuntó las guías de remisión correspondientes, pudo verificarse con otros documentos y registros adjuntados por este la realidad de sus operaciones, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Utilización de medios de pago

Que del Anexo N° 03 de las resoluciones de determinación impugnadas así como del Resultado del Requerimiento N° (folios 3703, 4010 y 4018), se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio de 2015, al considerar que además de haber efectuado la recurrente las anotaciones de los comprobantes de pago en el Registro de Compras en fecha posterior a la notificación del requerimiento en el que se solicitó su presentación, se verificó que no se había sustentado la utilización de los medios de pago, conforme los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194.

Que tal como se ha dejado constancia en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 3704), la recurrente no acreditó el uso de medios de pago en la cancelación de la Factura N° emitida por por la suma de S/ 3 717,00, por lo que procedió a observar el crédito fiscal de julio de 2015.

Que de autos se verifica que el importe de la referida obligación superaba el límite establecido por las normas de bancarización antes citadas (folio 2003), por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar su cancelación mediante cualquiera de los medios de pago establecidos, de conformidad con lo establecido por el aludido artículo 5 de la Ley N° 28194.

Que estando, a que la recurrente no presentó documentación que acreditara la utilización de medios de pago en la cancelación del citado comprobante de pago, la presente observación se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerla.

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resolución de Determinación N° fueron giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, abril y mayo de 2015 (folios 4020, 4021 y 4024), advirtiéndose de sus Anexos N° 02 y 03 (folios 4010 y 4011), así como de lo consignado por la recurrente en las declaraciones presentadas por dicho tributo y períodos (folio 3681), que en los valores girados la Administración no ha modificado los montos declarados por la recurrente, por lo que las resoluciones de determinación fueron emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, conforme el artículo 75 del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT²¹.

Que estando a que la determinación realizada por la Administración coincide con la efectuada por la recurrente, no existe controversia con relación a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero, abril y mayo de 2015, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2015 (folio 4022), y como se advierte de sus Anexos N° 01 a 03 (folios 4010 a 4012) y de lo consignado por la recurrente en la declaración presentada por dicho tributo y período (folio 3681), la Administración ha tomado en consideración la base imponible y el crédito fiscal declarado por la recurrente, no obstante, producto del reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2015 antes analizado, la Administración modificó el arrastre del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2015, disminuyendo el saldo a favor declarado en el siguiente período.

Que al respecto, el artículo 25 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo

²¹ El artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Por su parte el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

a favor del sujeto del Impuesto, y este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Que teniendo en consideración que el reparo efectuado en el mes de febrero de 2015, se ha mantenido en esta instancia, la modificación efectuada por la Administración al arrastre del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas para el mes de marzo de 2015, se encuentra acorde a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto General a las Ventas de febrero y junio a diciembre de 2015 (folios 4028 a 4035).

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° los que han sido mantenidos en esta instancia, por lo procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa; correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folio 4027) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, señalando como fecha de infracción el 15 de diciembre de 2017 y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

Que el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros u otros documentos que esta solicite.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del aludido código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, señala como sanción aplicable por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite, la multa equivalente a 0.6% de los IN y, conforme con la Nota 10 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 180 del referido código, el ingreso neto (IN) equivale al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable; que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentran en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario y que es sancionada con multa, tiene como



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

criterio de gradualidad la subsanación y/o el pago y se encuentra graduada en el Anexo II de dicho reglamento.

Que el mencionado Anexo II dispone que la multa que se aplicará por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, será rebajada en 80% si se cancela la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, precisando que la subsanación se realizará exhibiendo los libros, registros informes u otros documentos que sean requeridos por la SUNAT.

Que de otro lado, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que de autos se advierte que mediante el Requerimiento N° (folio 3761), la Administración solicitó a la recurrente que exhiba, entre otros, comprobantes de pago de compras y ventas, guías de remisión remitente, documentos que sustenten el pago de las operaciones o adquisiciones que constituyen crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, y constancia de detracciones realizadas y recibidas, documentación que debía presentarse el 15 de diciembre de 2017 en su domicilio fiscal.

Que en el resultado del citado requerimiento, cerrado el 15 de diciembre de 2017 (folios 3758 y 3759), la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió la documentación antes señalada, por lo incurrió en la infracción tipificada por numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° de 4 de enero de 2018 (folio 3756), la Administración le reiteró a la recurrente que exhibiera la documentación antes indicada, a efecto de acogerse al Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, siendo que en su resultado (folios 3752 y 3753), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir la mencionada documentación, acogiendo al Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al monto de la sanción, teniendo en consideración lo dispuesto por el artículo 180 y la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, el citado valor fue determinado considerando el monto equivalente a 0.6% de los IN, y considerando una rebaja del 80% en aplicación del Régimen de Gradualidad (folio 4027), lo que se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folio 4026), fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar los Libros Caja y Bancos, Diario, Inventarios y Balances, entre otros, con atraso mayor al permitido, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

Que el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, establece que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT que se vincularan con la tributación, infracción que, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones, se encuentra sancionada con el 0.3% de los ingresos netos.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, señala como sanción aplicable a la infracción antes referida, la multa equivalente a 0.3 por ciento de los IN y, conforme con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10 por ciento de la UIT ni mayor a 12 UIT.



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

Que el artículo 180 del referido texto normativo, establece que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos (IN) de un ejercicio gravable, entre otros conceptos; siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones, antes citado, establece que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción materia de autos, se considerará el criterio de la subsanación y/o pago, pudiendo ser voluntaria o inducida por la Administración; agregando que la forma de subsanar dicha infracción es poniendo al día los libros y registros que fueron detectados con un atraso mayor al permitido por las normas correspondientes.

Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 87 del mencionado código, los administrados están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que por otro lado, el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006-SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 219-2012-SUNAT, dispone que los libros y/o registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.

Que de conformidad con el Anexo Nº 2 de la referida resolución de superintendencia, el Libro Caja y Bancos no podría tener un atraso mayor de 3 meses contados desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se realizaron las operaciones relacionadas con el ingreso o salida del efectivo o equivalente del efectivo.

Que asimismo, de conformidad con el Anexo Nº 2 de la referida resolución de superintendencia, el Libro Diario no podría tener un atraso mayor de 3 meses contados desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones; mientras que el Libro de Inventarios y Balances no podría tener un atraso mayor de 3 meses contados desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable.

Que de autos se verifica que mediante el punto 4 del Requerimiento Nº _____ la Administración solicitó a la recurrente que presente, entre otros, los Libros Caja y Bancos, Diario, e Inventarios y Balances (folio 3768).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº _____ (folios 3764 y 3765), la Administración dejó constancia que de los Libros Caja y Bancos, Diario, e Inventarios y Balances, legalizados el 7 de enero de 2015, se verificó que no se habían anotados las operaciones del ejercicio 2015, es decir, eran llevados con atraso mayor al permitido, comunicándole que había incurrido en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el punto 1 al Requerimiento Nº _____ la Administración reiteró a la recurrente la infracción antes señalada, por lo que le solicitó que la subsane a fin de acogerse al Régimen de Gradualidad (folio 3750), habiéndose dejado constancia en su resultado, que la recurrente no cumplió con ello, por lo que no se acogió al Régimen de Gradualidad (folio 3747).

Que según consta en la cédula de "Situación Legal de los Libros Contables" (folio 3683), los Libros Caja y Bancos, Diario e Inventarios y Balances, llevados bajo sistema computarizado, fueron legalizados el 7 de enero de 2015 y no contenían anotaciones, verificándose que fueron llevados con un atraso mayor al



Tribunal Fiscal

Nº 02542-9-2021

permitido (3 meses), al evidenciarse operaciones no registradas oportunamente, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que en consecuencia, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, y estando a que el monto de la sanción impuesta, ha sido calculado conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no le requirió sus libros contables, no resulta atendible, debido a que como se indicó precedentemente, la Administración mediante el Requerimiento N° _____ cumplió con requerirle expresamente los referidos libros contables.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° _____ (folio 4025), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° _____

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, establece que constituye infracción tributaria, no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, la que se sanciona con una multa equivalente al 0.3% de los IN, conforme a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, sanción que de acuerdo con la Nota 11 de dicha Tabla no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que conforme el Anexo II, del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, antes citado, para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción materia de autos, se considerará el criterio de la subsanación y/o pago, siendo que la subsanación puede ser voluntaria, esto es si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual será rebajada en 90% si se cancela la multa rebajada y en 80% si no se realiza su pago; o puede ser inducida, esto es si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, en cuyo caso será rebajada en 70% si se cancela la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago.

Que dicho Anexo II precisa que la subsanación se realizará proporcionando la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionándola observando la forma y condiciones que ésta establezca.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 12189-3-2009 y 01326-8-2012, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que la Administración le pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración.

Que de autos se tiene que mediante el punto 4 del Requerimiento N° _____ (folio 3768), notificado el 15 de noviembre de 2017, la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con exhibir el Libro Caja y Bancos, Libro Diario, Libro Mayor, y Libro de Inventarios y Balances, y de tratarse de un sistema de contabilidad computarizado²² debía proporcionar en formato excel (xls oxlsx), la información de los libros contables en un dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro).

²² Según consta en la cédula de "Situación Legal de los Libros Contables", los Libros Caja y Bancos, Diario, Mayor e Inventarios y Balances fueron legalizados el 7 de enero de 2015 y eran llevados mediante un sistema computarizado (folio 3683).



Tribunal Fiscal

N° 02542-9-2021

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3765 y 3766), así como en el Acta de Presencia N° (folio 3763), la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó en formato excel la información de los libros contables.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Requerimiento N° la Administración comunicó a la recurrente que al vencimiento del plazo otorgado mediante la Carta N° no cumplió con proporcionar en formato excel la información de los libros contables en un dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro), por lo que incurrió en la infracción tipificada por numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, y reiteró a la recurrente que proporcione la información ante indicada, a fin de acogerse al Régimen de Gradualidad (folios 3749 y 3750), advirtiéndose de su resultado, que no cumplió con proporcionar en formato excel la información de los libros contables (Libro Caja y Bancos, Libro Diario, Libro Mayor, y Libro de Inventarios y Balances), por lo que no se acogió al Régimen de Gradualidad (folio 3746).

Que en consecuencia, al no haber proporcionado la información de los libros contables, en formato excel, tal como fue requerido por la Administración, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario²³, y estando a que el monto de la sanción impuesta, ha sido calculado conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, se procede a confirmar la apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 24 de octubre de 2019

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
QD/DT/CC/mpe

Nota: Documento firmado digitalmente.

²³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones 11173-3-2017 y 01304-5-2020, entre otras.