



Firmado Digitalmente por  
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny  
Laura FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 18/05/2021 12:35:34  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

**EXPEDIENTE N°** : 3406-2012  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 4 de mayo de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por  
(R.U.C. N° ), contra la Resolución de Intendencia N°  
de 30 de noviembre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima de la  
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT<sup>1</sup>, que declaró infundada la reclamación  
formulada contra las Resoluciones de Determinación N°  
y las Resoluciones de Multa N°  
, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de  
2008 y enero a marzo de 2009 y multas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo  
178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en relación al reparo a la base imponible por la Nota de Crédito N°  
que fue emitida por el importe de US\$ 1 900,00 por el concepto de "descuento especial en reproceso de  
harina de pescado" debido a que su cliente ..., actualmente  
no había realizado el pago por el servicio prestado, efectuando dicho descuento a su solicitud y a efecto  
de no verse perjudicada por la demora en el pago, agregando que hasta la fecha no le había efectuado  
pago alguno, y por ello, interpuso una demanda de obligación de dar suma dinero.

Que señala que los descuentos no necesariamente son producto de pagos anticipados, volumen de  
compras o a un plan de política de ventas de la recurrente, tal como lo establece el inciso 13 del artículo 5  
del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que puede obedecer a cualquier criterio  
de índole objetivo, siendo que la morosidad de su cliente al incumplir con el pago originó el descuento de  
la acreencia y sustentó la causa objetiva, corroborándose ello, con el proceso judicial interpuesto contra el  
mencionado cliente. Finalmente alega que se encuentra de acuerdo con lo indicado por la Administración  
en la resolución apelada referido a que la falta de sello de recepción por parte de su cliente en la nota de  
crédito no inválida la reducción del Impuesto General a las Ventas por el descuento efectuado.

Que indica, en relación a las adquisiciones de materiales de construcción correspondientes a los meses de  
enero y febrero de 2008, que éstos fueron trasladados a su planta, según se evidencia en las guías de  
remisión presentadas en el procedimiento de fiscalización y que corroboran el destino, así como su  
existencia, más aún cuando en los descargos del Requerimiento N° indicó que las  
instalaciones sufren desgaste por estar cerca del mar y por su uso normal, además refiere que presentó  
diversa documentación, entre ellas, facturas, vouchers, cheques, cotizaciones de las obras realizadas  
(presupuestos), kárdex interno de almacén y vales de salida de almacén, concluyendo así, que cumplen  
con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en los  
artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Firmado Digitalmente por  
AMICO DE LAS CASAS  
Lorena Maria De Los  
Angeles FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 17/05/2021  
16:32:08 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado  
Digitalmente por  
VILLANUEVA  
AZNARAN Lily Ana  
FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 18/05/2021  
09:07:03 COT  
Motivo: Soy el  
autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
FLORES PINTO Luis Enrique  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 18/05/2021 09:40:10  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

Que manifiesta que la Administración no le solicitó expresamente la exhibición del kárdex interno de movimiento de almacén, así como tampoco los vales de salida de almacén, por lo que, al no haber sido requeridas expresamente, la presentación como medio probatorio en el recurso de reclamación no resulta extemporánea en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, y cita las Resoluciones N° 06738-3-2004 y 02407-2-2003. Agrega que si bien en el kárdex interno se consignó que ingresaron 500 cajas de cemento, ello fue un error, debido a que solo ingresaron 50 cajas de cemento, pudiendo cotejarse en el rubro "valor de entradas" y "referencia precio unitario" del mencionado kárdex; y que las cotizaciones, así como los comprobantes de pago se presentaron en la etapa de fiscalización.

Que indica que los gastos por los servicios prestado por \_\_\_\_\_ por legalización de firma y reproducciones, constitución de garantías y expedición de testimonios, son proporcionales a sus ingresos, por lo que cumplen con el principio de causalidad, y agrega que otorgó habilitaciones a diversos armadores con la finalidad que descargaran en su planta y que la manera de asegurar el pago de éstas era mediante la constitución de garantías mobiliarias sobre las embarcaciones pesqueras inscritas en registros públicos y debieron ser comprobadas por la Administración en cumplimiento del principio de la verdad material contemplado en el inciso 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que arguye, en relación a los gastos por servicios de mantenimiento y reparación, que presentó la documentación sustentatoria de los servicios prestados por sus proveedores \_\_\_\_\_, tales como facturas, constancias de detracción, estados de cuenta corriente, cheques o talón de cheques, cotizaciones, presupuestos, y que en el cruce de información a \_\_\_\_\_, aquél exhibió guías de remisión, informes, copia de planilla electrónica, Registro de Ventas, Libro Diario, que coinciden con su Registro de Compras y Libro Diario, e identificó a cada uno de sus trabajadores que intervinieron en los servicios solicitados, siendo esto último relevante para mantener el reparo y cita la Resolución N° 02703-7-2009. Indica que las cotizaciones y presupuestos exhibidos contienen información correspondiente que permite identificar las operaciones a que hacen referencia, describiendo los servicios detalladamente con su forma de duración, constituyendo medios probatorios válidos que debieron ser evaluados de forma adecuada por la Administración. Agrega que no resulta necesaria documentación suscrita por dichos proveedores a efecto de acreditar la fehaciencia de los servicios prestados y que los servicios prestados por dichos proveedores son razonables y proporcionales a sus ingresos y cumplen con el principio de causalidad.

Que manifiesta que el hecho que el proveedor \_\_\_\_\_ no hubiese sido ubicado por la Administración ni hubiese acudido a las oficinas de dicha entidad, no puede ser atribuida a ella, puesto que constituye una obligación de imposible cumplimiento que la recurrente presagie si en el futuro sus proveedores van a acudir o no a las citaciones de la Administración, citando para ello, las Resoluciones N° 05352-2-2006 y 06440-5-2005. Agrega la Administración al no realizar los cruces de información con Erika Paola Salsavilca Valle y Rosaliz E.I.R.L. ha vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio, así como las Resoluciones N° 118-1-1997, 02289-4-2003, 06368-1-2003, 03708-1-2004, 08999-2-2007, 00987-2-009 y 09239-3-2009

Que señala respecto al reparo por proveedor no habido, que si bien \_\_\_\_\_ tuvo la condición de "No Habido" desde el 3 de diciembre de 2007 hasta el 4 de marzo de 2008, regularizó su condición como "Habido" al 31 de diciembre de 2008, de acuerdo a lo consignado en el rubro de "Información Histórica" del Comprobante de Información Registrada, por lo tenía derecho a deducir el costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, según lo establecido en el inciso a) del artículo 18 e inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en tanto que \_\_\_\_\_ únicamente se encontró como "No Habido" desde el 1 al 4 de diciembre de 2008, no obstante, la Administración reparó su crédito fiscal por comprobantes que pago emitidos con anterioridad a dicha fecha; y respecto a los demás comprobantes de pago observados, el citado proveedor regularizó la condición el 31 de diciembre de 2008, al encontrarse habido desde el 5 de diciembre de 2008 hasta el 26 de mayo de 2010, por lo que tenía derecho a utilizar el crédito fiscal.

Que indica en cuanto al reparo por no utilizar medios de pagos que la Administración tiene la errada idea que la única forma de acreditar el cumplimiento de la bancarización es con la presentación del anverso y



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

reverso de los cheques con la cláusula "no negociable", no obstante, ninguna disposición ha limitado ello, asimismo, indica que durante el procedimiento de fiscalización presentó estados de cuentas bancarias, Libro Caja y Bancos del año 2008, soporte magnético de los libros, talones de cheques y anverso y reverso de los cheques que expresamente consignaban la cláusula "No Negociable", agregando que si la Administración quería cerciorarse sobre la efectiva cancelación al proveedor , en virtud de los principios de impulso de oficio y verdad material, podía haber iniciado cruces de información con los bancos, cita las Resoluciones N° 01590-2-2006, 05352-2-2006 y 11584-2-2007.

Que agrega que durante el procedimiento de fiscalización remitió una carta al Banco de Crédito, solicitándole copia de los cheques no negociables por las obligaciones contraídas con el proveedor , sin embargo, por un hecho no imputable a ella, no pudo entregarla durante la fiscalización, por lo que no resulta de aplicación el artículo 141 del Código Tributario, y cita la Resolución N° 533-5-1999, en consecuencia, debe ser merituada la documentación presentada con posterioridad a la conclusión del procedimiento de fiscalización. Además, sostiene que no se encuentra obligada a contar con las copias del anverso y reverso de los cheques, sino acreditar únicamente su bancarización, lo que fue acreditado con los Estados de Cuenta, talones de cheques, copia de los cheques y la consignación de todos los datos en el Libro de Caja y Bancos del ejercicio fiscalizado.

Que arguye en cuanto al reparo por gastos de combustible y mantenimiento de vehículos destinados a la dirección, representación y administración, que éstos son proporcionales a sus ingresos, que el automóvil BMW Sedan fue designado al Gerente General para movilizarse de Lima a Chimbote, asimismo, indicó que incurrió en gastos por las camionetas Subaru Outback 3.06, Land Rover Range Rover Sport 2007 y Kia Sportage, las cuales no se encontraban sujetas a límite por no pertenecer a las categorías A2, A3 y A4 y que fueron asignadas a Gerentes y Superintendente de Planta para gestiones de ventas, cobranzas y acciones judiciales, acreditándose la causalidad de los referidos gastos, por lo que dichos gastos están vinculados con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora.

Que manifiesta que al haber presentado recurso de apelación dentro del plazo de ley, en virtud de los artículos 115 y 119 del Código Tributario y artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se han suspendido los actos de cobranza en su contra, lo que conlleva a que dicho acto administrativo no pueda servir de sustento para determinar las devoluciones en exceso del saldo a favor del exportador en los periodos siguientes al haberse suspendido su efectividad y exigibilidad.

Que mediante escrito ampliatorio, la recurrente señala que mediante Resolución de Intendencia N° , la Administración procedió a reliquidar el Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor de los periodos de marzo de 2007 a diciembre de 2013, procediendo a devolverle el monto de S/ 72 018,00 más intereses, considerando los sistemas de información de la Administración, la Resolución de Intendencia N° y lo dispuesto en la Resolución N° 14088-8-2013. Agrega que dicha reliquidación repercutió en los saldos a favor del exportador, aumentándolos considerablemente, lo que implica la revocatoria de los mencionados saldos determinados en las resoluciones de determinación impugnadas, y a su vez ha originado que no exista devolución en exceso en el periodo enero de 2009.

Que indica que la Resolución de Intendencia N° es el último criterio vigente relacionado a la liquidación del Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor del exportador de marzo de 2007 a diciembre de 2013, por lo que considera que es una causal válida para la revocatoria de la resolución apelada, en la medida que aumenta el saldo a favor del exportador; y en consecuencia, no existe devolución en exceso de dicho saldo, el cual es objeto de controversia, y agrega que la resolución apelada no ha analizado el recálculo del saldo a favor del exportador desde marzo 2007 hasta diciembre de 2013 y que la Resolución de Intendencia N° sí lo ha analizado, por ello, al estar ante un nuevo hecho ocurrido luego de la presentación del recurso de apelación, corresponde revocar la resolución apelada y cita la Resolución N° 1025-4-2005, que señala que corresponde revocar los actos administrativos por causal sobreviniente cuando se aprecie la desaparición o cambios de los hechos tomados en cuenta al momento de emitir el acto administrativo, de lo contrario, estarían vulnerando el principio de seguridad jurídica y de predictibilidad y cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC.



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008, determinó reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 por nota de crédito no sustentada y al crédito fiscal de enero a diciembre de 2008 por no sustentar la causalidad del gasto de adquisiciones y servicios, por no utilizar medios de pago autorizados en la cancelación de las facturas observadas (comprobantes de pago emitidos por contribuyentes no habidos y por los que no se utilizó medio de pago en su cancelación y comprobantes de pago por lo que no se utilizó medio de pago en su cancelación) y por gastos por vehículos no deducibles para efectos del Impuesto a la Renta (gastos de vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración, los cuales no fueron sustentados documentariamente), los cuales se encuentran arreglados a ley. Asimismo, indicó que dichos reparos originaron que se determinara una disminución en el saldo a favor de dichos periodos y que se configurara la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que asimismo, indicó que si bien en el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2009 no se determinaron reparos a la base imponible ni al crédito fiscal, se determinaron devoluciones en exceso del Saldo a Favor Materia de Beneficio del Exportador de enero y marzo de 2009 y una disminución del saldo a favor de febrero de 2009 como consecuencia del arrastre del saldo a favor determinado en el mes de diciembre de 2008, y agregó que se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al haberse determinado una devolución en exceso en los periodos enero y marzo de 2009.

Que mediante la Carta N° (foja 2039) y los Requerimientos N° (fojas 1990 y 1991), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008. En el citado procedimiento de fiscalización también se emitieron los Requerimientos N° (fojas 1983 y 1984), (fojas 1967 a 1979), (fojas 1915 a 1917) y (fojas 1900 a 1902)<sup>2</sup>.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, por no haber sustentado documentariamente la Nota de Crédito N° , y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por los siguientes conceptos: a) Adquisiciones por las que no hizo uso de los medios de pago en la cancelación de las facturas observadas (Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con la condición de no habido y por los que no utilizó medios de pago y no sustentó su cancelación con medios de pago), b) Gastos por servicios no deducibles para el Impuesto a la Renta (Gastos contabilizados por la prestación de servicios, repuestos de maquinarias y mantenimiento de local que no cuentan con documentación sustentatoria y que no cumplen con el principio de causalidad), c) Gastos por vehículos no deducibles para el Impuesto a la Renta (Gastos de vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración los cuales no fueron sustentados documentariamente), y d) Adquisición de materiales de construcción por la que no se sustentó la relación de causalidad; y detectó la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiéndose, como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2787 a 2831) y las Resoluciones de Multa N° (fojas 2763 a 2786). a

Que mediante Carta N° (foja 2623) y los Requerimientos N° (fojas 2620 y 2621) y (fojas 2613 y 2614)<sup>3</sup>, la Administración inició a la recurrente un

<sup>2</sup> Notificados el 10 de setiembre de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1992).

<sup>3</sup> Los citados requerimientos fueron notificados el 21 de setiembre y el 14 de diciembre de 2010 y el 7 y 19 de enero de 2011, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancias de los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de las constancias respectivas (fojas 1903, 1918, 1980 y 1985).

<sup>4</sup> Notificados el 20 de abril de 2011 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de las personas que intervinieron en las diligencias, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2622 y 2624).

<sup>5</sup> El citado requerimiento fue notificado el 20 de abril de 2011, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2009; siendo que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración determinó devolución en exceso del saldo a favor materia de beneficio del exportador en los meses de enero y marzo de 2009 y una disminución del saldo a favor de febrero de 2009; emitiéndose, como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2844 a 2852) y las Resoluciones de Multa N° (fojas 2842 y 2843).

Que por lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si los valores antes mencionados se encuentran emitidos de acuerdo a ley.

## **RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° GENERAL A LAS VENTAS DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008**

**– IMPUESTO**

### **1. NOTA DE CRÉDITO NO SUSTENTADA**

Que del Anexo N° 2 y Punto N° 1 del Anexo N° 19 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2800, 2801 y 2818), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008, por no haber sustentado documentariamente la Nota de Crédito N° , por el importe de S/ 4 550,00, señalando como base legal el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, numeral 13 del artículo 5 de su reglamento, entre otros, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de operaciones realizadas en un periodo que corresponda se deducirá: a) el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina; a efecto de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operaban en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido, y b) el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio no realizado restituida, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

Que asimismo, el último párrafo del citado artículo señala que las deducciones debían estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor debía emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento. Que el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; y, d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Que de otro lado, el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros (numeral 1.1); deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan (numeral 1.2); solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad (numeral 1.3); en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario, y tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago (numeral 1.4); las copias de las notas

---

conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de la constancia respectiva (foja 2615).



# *Tribunal Fiscal*

N° 03801-5-2021

de crédito no deben consignar la leyenda "COPIA SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL DEL IGV" (numeral 1.5) y el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa (numeral 1.6).

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012, ha señalado que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" a que se refiere el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de acuerdo al criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011, las notas de crédito solo pueden ser emitidas, entre otros supuestos, por descuentos y solo para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que en tal sentido, se tiene que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito; y en casos en que las operaciones no se realizaron y que por error se emitieron facturas que no fueron recibidas o fueron devueltas por los supuestos adquirentes, éstas debían ser anuladas y conservarse con sus respectivas copias, de acuerdo con lo que señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06293-4-2010.

Que asimismo, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04476-2-2010, a efecto de sustentar la emisión de una nota de crédito es necesario que se acredite su entrega al adquirente (cliente) para modificar la factura respectiva, toda vez que de acuerdo con las normas que regulan la emisión y archivo de las notas de crédito, éstas deben ser entregadas al adquirente a fin de anular la venta previamente facturada, y que para tal efecto debe dejarse constancia del nombre y apellido de la persona que las recibió, el número de su documento de identidad, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que según el criterio establecido por la Resolución N° 09688-1-2004, un descuento constituye una rebaja o minoración sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma que tienen de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice.

Que cabe indicar que la normativa legal responde a la realidad económica y mercantil, tal y como lo señala la Resolución N° 09515-3-2007, cuando indica que las empresas suelen incentivar a sus clientes realizando descuentos por las compras, de ahí que el descuento es la reducción de un porcentaje sobre el precio de un bien o servicio, que se efectúa con la finalidad de ofrecer los productos excedentes o de baja demanda a un precio menor al previamente anunciado o con el objetivo de promover la demanda o de reducir el inventario y los costos de almacenaje que éstos generan.

Que de acuerdo al criterio establecido por las Resoluciones N° 373-3-99 y 00058-3-2012, los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente, sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, en este caso, a los incisos a) y b) del numeral 13 del artículo 5 del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros similares y que se otorguen con carácter general.

Que de otro lado, en la Resolución N° 12457-2-2007, se ha señalado que en el tema de los descuentos, no existe una prescripción específica respecto del tipo de clientes a los que se les pueden otorgar descuentos,



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

por el contrario, los contribuyentes pueden conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta de cada empresa.

Que mediante la Resolución N° 00908-2-2016, este Tribunal ha señalado que las devoluciones, bonificaciones y descuentos constituyen rebajas que una empresa puede conceder a sus clientes en las transacciones que realiza y que, por tanto, en el rubro "conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza" solo deben incluirse supuestos que, aunque con otra denominación, impliquen una rebaja sobre el pago que debe efectuarse por la transacción.

Que conforme con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, los descuentos y bonificaciones constituyen rebajas que una empresa concede a sus clientes en relación con las operaciones previamente realizadas y, en este sentido, la referencia a "prácticas usuales en el mercado" a que hace mención la Ley del Impuesto General a las Ventas, solo debe incluir supuestos que sean similares a los del mercado o a los previamente definidos en una política comercial, que impliquen una rebaja del valor de la operación realizada, es decir, del valor de los bienes vendidos y de los servicios prestados, considerando circunstancias que se vinculen al pago anticipado de la operación, monto o volumen de las ventas realizadas o servicios prestados, u otros similares.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° [redacted] (foja 1979), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara la Nota de Crédito N° [redacted] emitida el 11 de setiembre de 2008, por S/ 4 550,42 más Impuesto General a las Ventas, anotada en su Registro de Ventas, en cuyo detalle señalaba "POR DESCUENTO ESPECIAL EN REPROCESO DE HARINA DE PESCADO", debidamente recibida por su cliente, así como el comprobante de pago que fue modificado por ella, y explicara por escrito el motivo de su emisión, debiendo presentar documentación sustentatoria, tales como cálculo, autorización y sustento de los descuentos otorgados según política de descuentos (por volumen o pronto pago), partes de ingreso y/o salida de almacén de la harina de pescado reprocesada y su identificación en sus inventarios, documentos de ingreso y/o egreso de fondos, comunicación comercial, entre otros.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando que cumplía con adjuntar la Nota de Crédito N° [redacted], conjuntamente con su respectivo comprobante de pago y copia de la demanda de obligación de dar suma de dinero que presentó contra [redacted]. (Ex [redacted]).

Que en el Punto 1 y Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° [redacted] (fojas 1948 a 1950 y 1953), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, señalando que en la Nota de Crédito N° [redacted] se consignó una inscripción a mano de "recibido" y debajo de ella, la fecha 16 de setiembre de 2008; sin embargo no se señaló el nombre, apellido y documento nacional de identidad de quien recibió la nota de crédito ni sello de su cliente; asimismo, indicó que la recurrente no explicó ni sustentó documentariamente que la emisión de la nota de crédito se tratara de prácticas usuales en el mercado o que respondieran a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y que la documentación correspondiente a la demanda interpuesta a su cliente por el pago de lo adeudado no es sustento de la emisión de la Nota de Crédito N° [redacted] por descuento especial, por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008.

Que obra en autos, copia de la Factura N° [redacted] emitida el 27 de mayo de 2008 (foja 1505) por la recurrente en favor de [redacted], por el reproceso de 250 TM de harina de pescado, por el importe de \$ 11 900,00.

Que mediante Nota de Crédito N° [redacted] emitida el 11 de setiembre de 2008 (foja 1506), la recurrente en relación a la citada factura, otorgó a su cliente [redacted] un descuento especial en reproceso de harina de pescado por el importe de \$ 1 900,00, habiéndose consignado a mano como fecha de recepción el día 16 de setiembre de 2008 y una rúbrica.

Que la recurrente, a efecto de sustentar el descuento realizado mediante la citada nota de crédito, presentó copia del escrito de demanda de obligación de dar suma de dinero que presentó contra [redacted].



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

(Ex ..... ) (fojas 1502 a 1504), así como copia de las Resoluciones N° ..... y ..... emitidas por el Quinto Juzgado de Paz Letrado de la Corte Superior de Justicia del Santa en el proceso judicial seguido por la recurrente contra la ..... (Ex ..... ) por obligación de dar suma de dinero (fojas 1497 a 1500) y copia del Reporte del Expediente del citado proceso (fojas 1495 y 1496).

Que de acuerdo a las normas antes expuestas, los emisores de los comprobantes de pago se encuentran facultados a realizar descuentos con posterioridad a su emisión, en la medida que éstos no sean retiros de bienes y se traten de prácticas usuales en el mercado o respondan a determinadas circunstancias, como descuento por volumen, por pronto pago u otros, o se otorguen con carácter general a todos los casos que ocurran en iguales condiciones.

Que como se aprecia, la recurrente no cumplió con sustentar que el descuento otorgado mediante la Nota de Crédito N° ..... estuviera relacionado con prácticas de mercado por volúmenes de ventas, tipo de clientes, pronto pago u otros, esto es, que respondieran a las costumbres de la plaza o que en todo caso contara con alguna política de ventas para realizar dicho descuento, a efecto de verificar que este hubiese sido otorgado con carácter general en todos los casos en que se hubieran presentado iguales condiciones, siendo que la sola emisión de la citada nota de crédito y de la demanda presentada por obligación de dar suma de dinero contra su cliente, ..... (Ex ..... ), no resultan suficientes para demostrar que se ha cumplido con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo además indicarse que en la referida nota de crédito no se consignó el motivo por el cual fue emitida, ni los datos de identificación, documento nacional de identidad de la persona que en nombre y representación del usuario del servicio recibió el documento, por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y por tanto procede confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente sobre que los descuentos no necesariamente son producto de pagos anticipados, volumen de compras o por un plan de política de ventas de la recurrente, sino por cualquier criterio de índole objetivo, siendo que la morosidad de su cliente al incumplir con el pago originó el descuento de la acreencia y sustentó la causa objetiva, corroborándose ello, con el proceso judicial interpuesto contra el mencionado cliente debido a que hasta la fecha no le había efectuado pago alguno; cabe precisar que de acuerdo al numeral 13 del segundo párrafo del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los descuentos que se concedan u otorguen deben tratarse de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; y que se otorguen con carácter general a todos los casos en que se hubieran presentados situaciones iguales, como podría ser una política comercial de ventas de la recurrente, entre otros, sin embargo, la recurrente no acreditó en autos encontrarse en alguna de las situaciones señaladas en el numeral 13 del artículo 5 del mencionado reglamento, a pesar que ello le fue requerido, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que se encuentra de acuerdo con lo indicado por la Administración en la resolución apelada, referido a que la falta de sello de recepción por parte de su cliente en la nota de crédito no inválida la reducción del Impuesto General a las Ventas por el descuento efectuado; cabe indicar que según lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago y la Resolución N° 04476-2-2010 emitida por este Tribunal, es necesario que se acredite su entrega al adquirente (cliente) y quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

## 2. GASTOS POR VEHÍCULOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

Que del Anexo N° 3 y Punto 5 del Anexo N° 19 a las Resoluciones de Determinación N° ..... a ..... (fojas 2787 a 2792 y 2817), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal por gastos por vehículos no deducibles para el Impuesto a la Renta (Gastos de vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración que no fueron sustentados documentariamente) de enero a diciembre de 2008, por los importes de S/ 175,00, S/ 317,00, S/ 307,00, S/ 464,00, S/ 210,00,



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

S/ 795,00, S/ 373,00, S/ 208,00, S/ 360,00, S/ 347,00, S/ 756,00 y S/ 335,00, respectivamente, señalando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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 citado artículo precisa que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

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

Que conforme con el inciso w) del artículo 37 de la citada ley, son deducibles, tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste. También serán deducibles los gastos referidos a vehículos automotores de las citadas categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos. Agrega dicho inciso que se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento.

Que el numeral 2 del inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que para la aplicación del inciso w) del artículo 37 de la ley no se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma.

Que de acuerdo a las normas expuestas son deducibles de la renta bruta los gastos señalados incurridos en vehículos automotores de las categorías indicadas en el inciso w) del citado artículo 37, que resulten estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, teniendo en cuenta lo regulado en el inciso r) del artículo 21 de su reglamento; asimismo, resultan deducibles los gastos incurridos en vehículos automotores que no pertenezcan a las categorías indicadas, siempre que se acredite la causalidad del gasto.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02991-4-2010 ha señalado que para que proceda su deducción, debe presentarse documentación sustentatoria que acredite que la asignación de un vehículo es necesaria para el desempeño de sus funciones, esto es, que tales funciones implicasen traslados permanentes fuera



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

del recinto empresarial, considerando que en principio por la naturaleza de sus funciones de tipo administrativo y de gestión no requerían realizar tales desplazamientos. Asimismo, en la Resolución N° 07213-5-2005 se ha indicado que le corresponde al contribuyente presentar los medios de prueba para acreditar la deducción del gasto, lo cual implicaba que debía demostrar cómo era que la asignación de un vehículo, era necesaria y razonable para el desempeño de sus funciones en la empresa.

Que mediante el Punto N° 9 del Requerimiento N° (fojas 1976 y 1977), la Administración señaló a la recurrente que había observado que en el Registro de Activos Fijos tenía trece (13) vehículos, por lo que le solicitó que elaborara un cuadro excel conteniendo los gastos por los vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 asignados a actividades de dirección, representación y administración, tales como seguros, mantenimientos, combustible, gastos financieros por leasing, depreciación y/u otros, asimismo, le indicó que el cuadro debía contener el número de comprobante de pago, fecha, cuenta contable, base imponible e Impuesto General a las Ventas y que adjuntara el comprobante de pago, las pólizas de seguro, contratos de leasing, libro de actas, documentos de asignación del vehículo, así como documentación que sustentara que el vehículo fue utilizado en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio y otra documentación que considerara pertinente.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966), señalando que la Administración no había tenido en cuenta la fecha de adquisición de los vehículos montacarga marca yale año 1952, camioneta verde savia, camioneta color blanco año 1974 modelo NL 620, camioneta ambulancia blanco y auto color turquesa PP/170 Toyota, que tienen entre 33 y 35 años de antigüedad y que fueron transferidos por la a ..., los cuales se encontraban en total deterioro.

Que asimismo, presentó otro escrito (foja 423), indicando que a fin que su personal gerencial cumpliera con sus funciones de manera adecuada, les asignó los siguientes vehículos: a) Auto Sedan BMW al Gerente General Samuel Pascual Chumbes Perfecto; b) Camioneta Subaru Outback 3.06 a la Gerencia Legal; c) Camioneta Land Rover modelo Range Rover Sport 2007 a Gerente de Comercialización; y d) Camioneta rural Kia Sportage 2007 a Superintendente de Planta de Chimbote, además adjuntó un detalle de diversos gastos de vehículos (combustibles, mantenimiento, repuestos, seguros, cuotas de leasing, entre otros) (fojas 413 a 422).

Que en el Punto N° 9 y Anexo N° 06 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1922 a 1927 y 1951), la Administración dejó constancia de los escritos presentados y señaló, entre otros, que de acuerdo a la normatividad de la industria automotriz, el citado vehículo (BMW ) y camionetas (Land Rover modelo Range Rover Sport 2007, Kia Sportage y Subaru Outback 3.06 AWD) no se encontraban ubicadas dentro de la categoría A sino que se encontraban ubicadas en la categoría B.1, por lo que no correspondía aplicar los límites establecidos en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso r) del artículo 21 de su reglamento, por lo que procedía aplicar para el análisis de los gastos relacionados a la tenencia de las unidades vehiculares, y en consecuencia de la utilización del crédito fiscal, el primer párrafo del artículo 37 de la citada ley.

Que asimismo, indicó que la recurrente no presentó documentación que evidenciara la necesidad de utilización de los citados vehículos para la realización de las funciones del gerente general, gerentes de comercialización y legal y superintendente de la planta de Chimbote, en el mantenimiento y/o generación de la renta gravada, más aún cuando no se considera como actividades propias del giro del negocio las de dirección, representación y administración de la misma, por lo que procedió reparar el crédito fiscal de los meses de enero a diciembre de 2008 por los importes de S/ 175,00, S/ 317,00, S/ 307,00, S/ 464,00, S/ 210,00, S/ 795,00, S/ 373,00, S/ 208,00, S/ 360,00, S/ 347,00, S/ 756,00 y S/ 335,00, respectivamente, tal como se detalla en el Anexo N° 06.1 (fojas 1919 a 1921), adjunto al resultado de requerimiento.

Que en el presente caso, la recurrente, a efecto de sustentar que las citadas camionetas y automóvil, cuyos gastos de combustibles, mantenimiento, repuestos, seguros, cuotas de leasing, entre otros, materia de reparo, fueron necesarias para las actividades de representación, administración y dirección que desarrollan el gerente general, las gerentes de comercialización y legal y el superintendente de la planta



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

de Chimbote, presentó un detalle de la relación de los gastos por vehículos – combustibles, mantenimiento, repuestos, seguros, cuotas de leasing, entre otros (fojas 413 a 422); sin embargo, dicho documento no acredita fehacientemente las actividades realizadas por aquéllos en favor de la recurrente, a efecto que sea necesario el uso de los vehículos, cuyos gastos de mantenimiento, combustible, cuotas de leasing, seguros, entre otros, han sido reparados, toda vez que no presentó documentación que sustentara las actividades de dichos gerentes y superintendente de planta.

Que cabe señalar que, si bien la recurrente señaló que las funciones de los citados funcionarios eran actividades que podrían requerir el traslado de dicho personal, ello no basta para afirmar que su personal realiza actividades fuera de su oficina principal, sino que dicha afirmación debe ser acreditada con medios probatorios que sustenten las actividades a desarrollar.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado que las citadas camionetas y automóvil, cuyos gastos de combustible, mantenimiento, y seguros, así como las cuotas del leasing, entre otros, han sido reparados, estuvieran destinados a actividades de dirección, representación y administración, el reparo al crédito fiscal realizado por la Administración materia de análisis se encuentra arreglado a ley, y por tanto corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que los gastos de combustible y mantenimiento de vehículos destinados a la dirección, representación y administración son proporcionales a sus ingresos y que los vehículos asignados a sus funcionarios no se encontraban sujetos a límite por no pertenecer a las categorías A2, A3 y A4 y fueron asignados para gestiones de ventas, cobranzas y acciones judiciales, acreditándose la causalidad de los referidos gastos; cabe señalar que la documentación presentada por la recurrente no acredita que los vehículos, cuyos gastos de mantenimiento, combustible y seguros, así como las cuotas de leasing, entre otros, han sido reparados, hubiesen sido destinados a actividades de dirección, representación y administración de cada uno de los gerentes y superintendente de planta, por lo que no se ha acreditado que dichos gastos estuvieran vinculados con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora, no siendo suficiente para acreditar ello que dichos gastos sean proporcionales a los ingresos que la recurrente hubiese obtenido, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

### **3. ADQUISICIÓN DE MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN POR LAS QUE NO SUSTENTÓ LA RELACIÓN DE CAUSALIDAD**

Que del Anexo N° 3 y Punto 2 del Anexo N° 19 a las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 2799, 2800 y 2817), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero y febrero de 2008 por la adquisición de materiales de construcción cuya utilización no fue sustentada documentariamente, por lo que no se cumplió con el principio de causalidad, por los importes de S/ 1 492,00 y S/ 2 939,00, respectivamente, señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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 citado artículo precisa que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

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

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución N° 657-4-97, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

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

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que mediante el Punto N° 2 del Requerimiento N° ..... (foja 1979), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada y con el mantenimiento de la fuente de los cargos efectuados en las Cuentas Contables (..... – Suministros diversos y ..... – Mantenimiento y Reparación que se detallan en el Anexo N° 01, adjunto al presente requerimiento (foja 1974), por concepto de materiales de construcción para obras que no figuraban en el Registro de Activos Fijos. Asimismo, le solicitó que presentara comprobantes de pago, contratos, addendums, autorizaciones de compra u órdenes de pedido, vouchers de cancelación, liquidaciones y/u otra documentación que sustentara la necesidad de las adquisiciones y su relación de causalidad.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando, entre otros, que el uso normal de la planta pesquera en la ciudad de Chimbote así como la salinidad del agua dada su cercanía al mar, hacía que sus instalaciones y construcciones sufrieran desgaste y requiriese constante mantenimiento y reparaciones como las zonas en las que se encontraban instaladas las maquinarias y equipos de la empresa, las centrifugas, secadores, servicios higiénicos, entre otros. Asimismo, indicó que adjuntaba copias del comprobante de pago con el visto bueno del jefe del almacén que recibió los materiales, en el cual se consignó el uso y la autorización de la Gerencia, conjuntamente con sus respectivas guías de remisión, los números de cheques, nombre del banco, vouchers de cancelación con su detracción y/o retención, copia del talón de los cheques y el estado de cuenta.

Que en el Punto N° 2 y Anexo N° 02 al Resultado de Requerimiento N° ..... (fojas 1947 y 1953), la Administración dejó constancia del escrito y de la documentación presentada e indicó, entre otros, que los materiales de construcción adquiridos fueron principalmente: a) 515 bolsas de cemento Pacasmayo, b) 120 varillas de fierro 3/8, c) 60 varillas de fierro 1/4, d) 38 varillas de fierro 1/2, e) 3,300 ladrillos King Kong, f) 1,300 ladrillos pandereta, g) 6,5 volquetadas de arena gruesa, h) 10 m3 de piedra chancada, entre otros,



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

sin embargo, en el Libro de Inventario Permanente Valorizado no figuraban todos los materiales de construcción ni coincidían todas las cantidades adquiridas, por ejemplo en el mes de febrero se registró un ingreso de 965 bolsas de cemento Pacasmayo en tanto según las facturas se adquirió 515 bolsas, y las varillas de hierro de 3/8 no tienen ingresos al almacén.

Que asimismo, señaló que la recurrente no presentó documentación que permitiera determinar que los materiales de construcción fueron utilizados en el mantenimiento de las instalaciones, tales como, informes técnicos, órdenes de compra, contratos ni comprobantes de pago por la mano de obra de los trabajos de construcción mencionados, por lo que dichas adquisiciones no cumplían con el principio de causalidad, en consecuencia, procedió a reparar el crédito fiscal de enero y febrero de 2008, por los importes de S/ 1 492,00 y S/ 2 939,00, respectivamente, según se detallaba en el Anexo N° 02.1 al resultado del citado requerimiento (foja 1946).

Que de la revisión del Anexo N° 02.1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1946), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero y febrero de 2008 contenido en los comprobantes de pago que se detallan a continuación:

Fecha	Tipo Doc.	Serie	N° Docum	RUC	Proveedor	Base Imponible S/	IGV S/
14/01/2008	01	001				2 363,87	449,13
16/01/2008	01	001				579,83	110,17
22/01/2008	01	001				1 284,87	244,13
22/01/2008	01	001				273,11	51,89
24/01/2008	01	001				150,00	28,50
24/01/2008	01	001				326,05	61,95
28/01/2008	01	001				290,00	55,10
28/01/2008	01	001				1 284,87	244,13
29/01/2008	01	001				681,51	129,49
30/01/2008	01	001				617,65	117,35
<b>Total Enero</b>						<b>7 851,76</b>	<b>1 491,84</b>
05/02/2008	01	001				1 723,53	327,47
07/02/2008	01	001				979,83	186,17
07/02/2008	01	001				150,00	28,50
07/02/2008	01	001				510,00	96,90
11/02/2008	01	001				1 444,54	274,46
14/02/2008	01	001				966,39	183,61
14/02/2008	01	001				4 526,89	860,11
14/02/2008	01	001				288,66	54,84
14/02/2008	01	001				421,85	80,15
26/02/2008	01	001				1 000,00	190,00
29/02/2008	01	001				2 285,71	434,29
29/02/2008	01	001				1 170,00	222,30
<b>Total Febrero</b>						<b>15 467,40</b>	<b>2 938,80</b>

Que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización presentó copia de las Facturas N°

(fojas 1449, 1451, 1453, 1456, 1459, 1461, 1463, 1465, 1468, 1470, 1472, 1474, 1476, 1478, 1480, 1482, 1484, 1486, 1488, 1489, 1491 y 1493), de cuya revisión se aprecia que fueron emitidas por .. a favor de la recurrente, por la venta de diversos materiales de construcción, tales como, varillas de fierros de 1/2, 3/8 y 1/4, volquetes de arena, tubos, ladrillos, bolsas de yeso, alambre y cemento, entre otros. Es preciso anotar que en las citadas facturas se consignó un sello del jefe de almacén de la recurrente.

Que sobre el particular, cabe señalar que las facturas o comprobantes de pago no acreditan por sí solos que los bienes consignados en éstos hayan sido destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 08714-5-2017, debiendo indicarse que el sello del jefe



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

de almacén de la recurrente únicamente acredita que tuvo conocimiento de las indicadas facturas, mas no del destino que se hubiese dado a los materiales de construcción, que según alega la recurrente fueron destinadas al activo fijo, puesto que para ello debió presentarse documentación sustentatoria como presupuesto de las obras realizadas, control del uso de los materiales, actas de liquidación en la que se aprecia el costo de la obra y los materiales utilizados, entre otros.

Que asimismo, se advierte que la recurrente adjuntó las guías de remisión (fojas 1148, 1450, 1452, 1454, 1455, 1457, 1458, 1460, 1462, 1464, 1466, 1467, 1469, 1471, 1473, 1475, 1477, 1479, 1481, 1483, 1485, 1487, 1490 y 1492), de cuya revisión que aprecia que no contienen los datos de la unidad de transporte y en algunas de ellas no se consignó los datos del transportista, asimismo, si bien se aprecia un sello de recibido por parte de la recurrente, así como la fecha y la firma de recepción, éstas no contienen los datos de identificación de las personas que habrían recibido los referidos materiales, lo cual resta fehaciencia a las mencionadas guías de remisión.

Que de autos, se aprecia que presentó copia de las constancias y depósitos de detracciones (fojas 1393, 1406 y 1447), documentos que indican números de cheques con los que se canceló las adquisiciones efectuadas (fojas 1395, 1404, 1410, 1419, 1424, 1432, 1435 y 1446), así como los estados de cuenta de la recurrente donde se visualizan los mismos números de cheques (fojas 1392, 1396, 1405, 1411, 1420, 1425, 1433 y 1436), copia de los comprobantes de retención (fojas 1397, 1412, 1421, 1426 y 1437), lo cual solo acredita la cancelación de los importes consignados en los comprobantes de pago y no la relación de causalidad de dichas adquisiciones con la generación y el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que el Libro de Inventario Permanente Valorizado adjuntado por la recurrente -Movimientos de artículos de almacén (fojas 1390 y 1391), se observa que contiene inconsistencias al no haberse registrado el ingreso a almacén de las varillas 3/8 y, asimismo, se ingresó un mayor número de bolsas de cemento Pascamayo.

Que cabe anotar que el cuadro excell denominado "Anexo N° 01" (foja 1494), que contiene la relación de los comprobantes de pago, su fecha de emisión, el RUC y nombre del emisor de los comprobantes de pago, la base imponible, el importe del Impuesto General a las Ventas, el comprobante contable, el uso del material adquirido (centrífugas, secadores, salas de centrifugas, zona centrifugas, servicios higiénicos, loza-planta), número de cheque y nombre del banco, no acredita "per se" que los materiales de construcción hubiesen sido destinados a los bienes que se detallan en dicha relación al no haber presentado documentación sustentatoria que acreditara la utilización de los materiales de construcción en las actividades propias de la recurrente.

Que es preciso anotar que, en la presente instancia, la recurrente ha procedido a ofrecer los medios probatorios que ofreció en la instancia de reclamación, a fin de sustentar el reparo materia de análisis.

Que al respecto, el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421<sup>6</sup>, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que **no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario**. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia. Esta norma agrega que lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, **no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia**, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no

<sup>6</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

se generó por su causa. A su vez, esta norma establece que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147.

Que sobre el citado artículo 148, este Tribunal en la Resolución N° 06904-5-2014 ha señalado lo siguiente: "(...) resulta importante precisar que los únicos medios probatorios que pueden admitirse en etapa de apelación son: i) Los que nunca hubieran sido solicitados en etapa de fiscalización, ni en la etapa de reclamación, pero sí ofrecidos y presentados en esta última etapa, caso en el que no será exigible el pago previo de las deudas vinculadas a ellos ni deberá acreditarse que no se presentaron por causas no imputables al deudor tributario, ii) Los que nunca hubieran sido solicitados en etapa de fiscalización, ni en la etapa de reclamación, ni hubieran sido ofrecidos y presentados en etapa de reclamación, pero que tuviesen relación lo contemplado en el artículo 147° del Código Tributario, caso en el que tampoco será exigible el pago previo de las deudas vinculadas a ellos ni deberá acreditarse que no se presentaron por causas no imputables al deudor tributario, y iii) **Los que fueron solicitados en etapa de fiscalización o reclamación y no presentados en ellas, salvo que el deudor demostrase que la omisión a su presentación no se generó por su causa, o cuando acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado a los medios de prueba no presentados y/o exhibidos.**"

Que en atención al referido criterio jurisprudencial, en concordancia con el artículo 148 del Código Tributario vigente a la fecha, dado que no se ha determinado un importe a pagar en las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero y febrero de 2008 (fojas 2830 y 2831) corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de reclamación, en vista a que no existe un importe a pagar, ni tampoco es necesario que la recurrente demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que la recurrente adjuntó como nuevos medios probatorios copia de los vales de salida de almacén (fojas 2700 a 2709 y 2718 a 2721) y movimiento de almacén (fojas 2717 y 2725).

Que respecto a los movimientos de almacén de enero y febrero de 2008 (fojas 2717 y 2725), cabe indicar que de su revisión se aprecia que en el mes de enero de 2008 se hace referencia a que ingresaron las varillas de fierro 3/8 a que se refieren las facturas observadas, en tanto que en el mes de febrero de 2008 se señala que ingresaron las bolsas de cemento Pascamayo a que se refieren las facturas observadas, sin embargo, dichos documentos tienen como fecha de elaboración el 25 de febrero de 2011 y, a su vez, no coinciden con la información contenida en el Libro de Inventario Permanente Valorizado adjuntado por la recurrente - Movimientos de artículos de almacén durante el procedimiento de fiscalización (fojas 1390 y 1391), por lo que dicho documento no permite verificar su ingreso al almacén de la recurrente.

Que en relación a los vales de salida de almacén (fojas 2700 a 2709 y 2718 a 2721), cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, no se ha acreditado el ingreso de los materiales de construcción al almacén de la recurrente, por lo que no resulta fehaciente que hayan salido de éste si previamente no se ha acreditado su ingreso, sin perjuicio de ello, es preciso anotar que dichos documentos únicamente acreditarían la salida de los materiales de construcción del almacén, mas no que éstos hayan sido destinados a las actividades de mantenimiento y/o generación de la renta gravada de la recurrente.

Que estando a lo expuesto, del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar el destino de las adquisiciones de materiales de construcción contenidos en los comprobantes de pago observados y que se hayan encontrado destinados a la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y/o con el mantenimiento de la fuente, como podría ser, entre otros, informes sobre la necesidad de dichas adquisiciones, reporte del avance de las obras, informes técnicos, control de uso de los materiales, entre otros, y, por tanto, no otorgan derecho al crédito fiscal, por lo que corresponde mantener el presente reparo por encontrarse arreglado a ley, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las adquisiciones de materiales de construcción correspondientes a los meses de enero y febrero de 2008 fueron trasladados a su planta, según se evidencia en las guías de remisión presentadas en el procedimiento de fiscalización, y que



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

corroboran el destino, así como su existencia, más aún cuando en los descargos del Requerimiento N° ..... indicó que las instalaciones sufren desgaste por estar cerca del mar y por su uso normal, además refiere que presentó diversa documentación, entre ellas, facturas, vouchers, cheques, cotizaciones de las obras realizadas (presupuestos), kárdex interno de almacén y vales de salida de almacén, concluyendo así, que cumplen con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; cabe indicar que de acuerdo al análisis realizado en los considerandos precedentes, la documentación presentada por la recurrente no permite acreditar de manera razonable y suficiente que la adquisición de los materiales de construcción hubiesen estado destinados al mantenimiento y/o generación de la fuente, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo señalado por la recurrente sobre que no se le solicitó expresamente la exhibición del kárdex interno de movimiento de almacén, así como tampoco los vales de salida de almacén, por lo que, al no haber sido requeridas expresamente, la presentación como medio probatorio en el recurso de reclamación no resulta extemporánea en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, y cita las Resoluciones N° 06738-3-2004 y 02407-2-2003; cabe indicar que de la verificación de la documentación solicitada durante el procedimiento de fiscalización, se puede apreciar que en el Punto N° 2 del Requerimiento N° ..... , la Administración requirió a la recurrente que presentara comprobantes de pago, contratos, addendums, ordenes de pedidos y cualquier otra documentación que sustentara la necesidad de las adquisiciones y su relación de causalidad, por lo que los citados documentos efectivamente constituyen prueba extemporánea, no obstante, dada la modificación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario y teniendo en cuenta que las resoluciones de determinación impugnadas, giradas por los meses de enero y febrero de 2008 no tienen monto a pagar, se procedió a admitir y a analizar dichos medios probatorios.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que si bien en el kárdex interno se consignó que ingresaron 500 cajas de cemento, ello fue un error, debido a que solo ingresaron 50 cajas de cemento, pudiendo cotejarse en el rubro "valor de entradas" y "referencia precio unitario" del mencionado kárdex; cabe indicar que la recurrente no presentó documentación que acredite su argumento, por lo que carece de sustento.

#### 4. GASTOS POR SERVICIOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Que del Anexo N° 3 y Punto 3 del Anexo N° 19 a las Resoluciones de Determinación N° ..... a ..... (fojas 2796 a 2699 y 2817), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal por gastos por servicios no deducibles para el Impuesto a la Renta (Gastos contabilizados por la prestación de servicios, repuestos de maquinarias y mantenimiento de local que no cuentan con documentación sustentatoria que los ampare y que no cumplen con el principio de causalidad) de enero a diciembre de 2008, por los importes de S/ 224,00, S/ 21 810,00, S/ 19 572,00, S/ 29 075,00, S/ 25 122,00, S/ 20 488,00, S/ 208,00, S/ 223,00, S/ 23 240,00, S/ 36 049,00, S/ 32 702,00 y S/ 63 077,00, respectivamente, señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustentándose en el Requerimiento N° ..... y su resultado.

Que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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 citado artículo precisa que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

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

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución N° 00657-4-1997, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir el gasto no solo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto estas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que especifique la recepción de los bienes, su ingreso a almacén, el traslado de los mismos -a través de guías de remisión- tratándose de operaciones de compra de bienes, o en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

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

## **Gastos por comprobantes de pago emitidos por** \_\_\_\_\_

Que mediante el Punto N° 3 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1978 y 1979), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada y con el mantenimiento de la fuente de los cargos efectuados en la Cuenta Contable \_\_\_\_\_ – Honorarios, Comisiones y Corretajes detallados en el Anexo N° 02, adjunto al presente requerimiento (foja 1973), por concepto de asesorías. Asimismo, le solicitó que presentara comprobantes de pago, contratos, addedums, informes elaborados por los prestadores del servicio, documentación relacionada a los procesos legales o administrativos, comunicación comercial y/u otra documentación que sustentara la realización del servicio y su relación de causalidad.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando, entre otros, que los servicios prestados por \_\_\_\_\_ correspondían a servicios de legalización de firmas y reproducciones, constitución de garantías mobiliarias de embarcaciones pesqueras y expedición de testimonios. Agrega que otorgaba habilitaciones a diversos armadores con la finalidad que descargarán en la planta y se aseguraba el retorno de éstas mediante la constitución de garantías mobiliarias sobre las embarcaciones pesqueras.

Que en el Punto N° 3 y Anexos N° 3 y 03.1 del Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1944, 1945 y 1953), la Administración dejó constancia del escrito y de la documentación presentada e indicó que la recurrente solo exhibió el comprobante de pago y no otra documentación sustentatoria, siendo que de conformidad con lo dispuesto en las diversas resoluciones de este Tribunal, a efecto de tener derecho a la deducción de un gasto no basta con presentar el comprobante de pago ni su registro contable sino que es necesario demostrar que en efecto éstas hubiesen sido realizadas, por lo que luego de evaluar la



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

documentación presentada, reparó el crédito fiscal de los servicios detallados en el Anexo N° 03.1 al resultado del citado requerimiento (fojas 1940 a 1943), tal como se señala a continuación:

Fecha	Tipo Doc	Serie	N° Docum	RUC	Proveedor	Base Imponible S/	IGV S/
09/01/2008	01	001				588,23	111,77
17/01/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Enero</b>							<b>223,54</b>
13/02/2008	01	001				546,22	103,78
22/02/2008	01	001				588,23	111,77
27/02/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Febrero</b>							<b>327,32</b>
05/03/2008	01	001				504,20	95,80
12/03/2008	01	001				420,16	79,84
27/03/2008	01	001				420,16	79,84
<b>Total Marzo</b>							<b>255,48</b>
09/04/2008	01	001				504,20	95,80
17/04/2008	01	001				546,22	103,78
<b>Total Abril</b>							<b>199,58</b>
08/05/2008	01	001				588,23	111,77
14/05/2008	01	001				588,24	111,76
<b>Total Mayo</b>							<b>223,53</b>
02/07/2008	01	001				504,20	95,80
02/07/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Julio</b>							<b>207,57</b>
25/08/2008	01	001				588,23	111,77
27/08/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Agosto</b>							<b>223,54</b>
17/09/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Setiembre</b>							<b>111,77</b>
02/10/2008	01	001				588,23	111,77
13/10/2008	01	001				588,23	111,77
20/10/2008	01	001				588,23	111,77
27/10/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Octubre</b>							<b>447,08</b>
07/11/2008	01	001				588,23	111,77
10/11/2008	01	001				588,24	111,76
19/11/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Noviembre</b>							<b>335,30</b>
11/12/2008	01	001				588,23	111,77
<b>Total Diciembre</b>							<b>111,77</b>

Que la recurrente, a fin de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en instancia de fiscalización copia de las Facturas N°

(fojas 1328, 1329, 1332 a 1334, 1336, 1337, 1339, 1342, 1345 a 1348, 1351, 1354, 1366, 1367, 1370, 1378, 1379, 1382, 1383, 1385, 1388 y 1389), de cuya revisión se aprecia que fueron emitidas por

en favor de la recurrente, por la prestación de servicios de legalización de firmas y de reproducciones, expedición de testimonios, escrituras públicas de poder y de constitución de garantías mobiliarias, contratos de transacción extrajudicial, certificación de copias de documentos varios, entre otros.

Que sobre el particular, cabe señalar que las facturas o comprobantes de pago, no acreditan por sí solas que los servicios consignados en éstos hayan sido efectivamente prestados y por tanto estén destinados a la generación de la renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto.



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

Que se puede apreciar que la recurrente no ha sustentado el destino de los servicios por los cuales se emitieron los comprobantes de pago reparados, para concluir que su utilización se encontraba involucrada en las actividades propias de la empresa, no habiendo presentado los contratos, cotizaciones, informes o avances de los servicios o reportes que den cuenta de los trabajos o diligencias realizados, entre otros, con el fin de quedar evidenciada su prestación o ejecución, de corresponder.

Que en tal sentido, del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la naturaleza, cuantía y necesidad de los servicios consignados en las facturas observadas para la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, por lo que procede mantener el reparo materia de análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que los gastos por los servicios prestados por Gustavo Adolfo Magan Mareovich por legalización de firma y reproducciones, constitución de garantías y expedición de testimonios, son proporcionales a sus ingresos, por lo que cumplen con el principio de causalidad, que otorgó habilitaciones a diversos armadores con la finalidad que descargaran en su planta y la manera de asegurar el pago de éstas era mediante la constitución de garantías mobiliarias sobre las embarcaciones pesqueras inscritas en registros públicos y debieron ser comprobadas por la Administración en cumplimiento del principio de la verdad material contemplado en el inciso 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General; cabe indicar que, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la recurrente, a pesar de haber sido requerida, no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la naturaleza, cuantía y necesidad de los servicios consignados en las facturas observadas para la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, no siendo suficiente para acreditar ello señalar que los gastos son proporcionales a sus ingresos. Asimismo, es preciso anotar que este Tribunal, en la Resolución Nº 04831-9-2012, ha indicado que al recurrente es a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

## Gastos por comprobantes de pago emitidos por

Que mediante el Punto Nº 4 del Requerimiento Nº ..... (foja 1978), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada y con el mantenimiento de la fuente por los cargos efectuados en la Cuenta Contable I ..... – Mantenimiento y Reparación detallados en el Anexo Nº 03, adjunto al presente requerimiento (foja 1972), por concepto de repuestos de maquinaria y gastos de mantenimiento de local. Asimismo, le indicó que presentara comprobantes de pago, contratos, adendas, comunicación comercial, informes técnicos, medios de pago, requerimientos del repuesto o servicio de mantenimiento debidamente autorizados y/u otra documentación que sustente el cargo a gastos.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando, entre otros, que adjuntaba un cuadro en la que se detallaba por cada comprobante de pago solicitado, la descripción del bien o servicio adquirido, así como la forma de pago. Asimismo, señaló que su forma de trabajo se encontraba basado en la confianza y en la experiencia del personal a cargo del área de operaciones como de gerencia, por lo que las adquisiciones de materiales fueron ordenadas por el encargado de planta u otra persona que hubiese observado la necesidad de dar mantenimiento a las máquinas y equipos de planta. Agrega que el pedido para la adquisición de equipos nuevos o de algún insumo era derivado a la Gerencia General, quien decidía su viabilidad, y que debido a la confianza que tenía con sus proveedores y su grado de conocimiento permitía agilizar las reparaciones.

Que en el Punto Nº 4 y Anexo Nº 04 al Resultado de Requerimiento Nº ..... (fojas 1933 a 1939 y 1953), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que exhibió los comprobantes de pago, constancias de detracción, comprobantes de retención, copias de presupuestos/cotizaciones, talones de cheques, cheques, estados de cuenta, así como un cuadro detallando los datos de los comprobantes de pago materia de análisis; sin embargo, no proporcionó los



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

requerimientos del repuesto o servicio de mantenimiento debidamente autorizados (órdenes de compra, de servicios y de trabajo), contratos, adendas, informes técnicos, comunicación comercial y/u otra documentación que sustente el cargo a gastos.

Que asimismo, indicó que de conformidad con lo dispuesto en las diversas resoluciones de este Tribunal, a efecto de tener derecho a la deducción de un gasto no basta con presentar el comprobante de pago ni su registro contable, sino que es necesario demostrar que en efecto éstas hubiesen sido realizadas, y que en virtud de las facultades otorgadas por el artículo 62 del Código Tributario, efectuó cruces de información con \_\_\_\_\_ con quien no fue posible verificar las operaciones de ventas por servicios de mantenimiento y reparación, dado que no fue ubicado ni se presentó en las oficinas de la Administración a fin de presentar lo solicitado por esta; y \_\_\_\_\_ la cual presentó los comprobantes de pago, Registros de ventas y compras, Libro de Activos de Fijos, Caja y Diario, cheques, cotizaciones, sin embargo, no exhibió documentos requiriendo la prestación de los servicios efectuados, ni presentó informes relacionados con las maquinarias o equipos utilizados, entre otros, por lo que no existen documentos sobre los requerimientos de bienes o servicios, ni documentos para la aprobación del gasto, informes, documentación comercial, reporte de labores realizadas, expedientes y otra documentación que acredite la realización del servicio, por lo que no sustentó la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de la renta gravada, en consecuencia, procedió a reparar el crédito fiscal por el importe detallado en el Anexo N° 04.1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1934 a 1937), tal como se señala a continuación:

Fecha	Tipo Doc.	Serie	N° Docum	RUC	Proveedor	Base Imponible S/	IGV S/
06/02/2008	01	001				40 538,95	7 702,40
11/02/2008	01	001				16 878,00	3 206,82
15/02/2008	01	001				15 080,00	2 865,20
25/02/2008	01	001				40 572,00	7 708,68
<b>Total Febrero</b>						<b>113 068,95</b>	<b>21 483,10</b>
03/03/2008	01	001				9 000,00	1 710,00
05/03/2008	01	001				9 000,00	1 710,00
14/03/2008	01	001				34 049,40	6 469,39
18/03/2008	01	001				41 617,60	7 907,34
26/03/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
<b>Total Marzo</b>						<b>101 667,00</b>	<b>19 316,73</b>
01/04/2008	01	001				41 739,20	7 930,45
09/04/2008	01	001				53 880,00	10 237,20
12/04/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
17/04/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
25/04/2008	01	001				40 353,50	7 667,17
<b>Total Abril</b>						<b>151 972,70</b>	<b>28 874,82</b>
01/05/2008	01	001				28 510,00	5 416,90
09/05/2008	01	001				7 000,00	1 330,00
09/05/2008	01	001				22 648,40	4 303,20
13/05/2008	01	001				7 000,00	1 330,00
15/05/2008	01	001				19 064,70	3 622,29
23/05/2008	01	001				7 000,00	1 330,00
30/05/2008	01	001				39 823,50	7 566,47
<b>Total Mayo</b>						<b>131 046,60</b>	<b>24 898,86</b>
13/06/2008	01	001				12 000,00	2 280,00
14/06/2008	01	001				15 038,40	2 857,30
14/06/2008	01	001				4 627,20	879,17
16/06/2008	01	001				12 146,00	2 307,82
20/06/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
26/06/2008	01	001				46 019,50	8 743,71
30/06/2008	01	001				10 000,00	1 900,00
<b>Total Junio</b>						<b>107 831,50</b>	<b>20 488,00</b>
02/09/2008	01	001				65 645,40	12 472,63
05/09/2008	01	001				48 081,60	9 135,50
12/09/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
<b>Total Setiembre</b>						<b>121 727,00</b>	<b>23 128,13</b>



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

01/10/2008	01	001				49 715,90	9 446,02
03/10/2008	01	001				6 500,00	1 235,00
10/10/2008	01	001				7 500,00	1 425,00
17/10/2008	01	001				54 970,90	10 444,47
22/10/2008	01	001				51 061,60	9 701,70
30/10/2008	01	001				17 630,10	3 349,72
<b>Total Octubre</b>						<b>187 378,50</b>	<b>35 601,91</b>
05/11/2008	01	001				43 371,60	8 240,60
07/11/2008	01	001				6 000,00	1 140,00
07/11/2008	01	001				49 993,20	9 498,71
19/11/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
19/11/2008	01	001				35 684,50	6 780,06
19/11/2008	01	001				27 306,40	5 188,22
<b>Total Noviembre</b>						<b>170 355,70</b>	<b>32 367,59</b>
05/12/2008	01	001				9 000,00	1 71,00
15/12/2008	01	001				45 435,20	8 632,69
18/12/2008	01	001				48 977,13	9 305,66
18/12/2008	01	001				62 175,60	11 813,36
18/12/2008	01	001				64 638,00	12 281,22
18/12/2008	01	001				47 401,20	9 006,23
22/12/2008	01	001				8 000,00	1 520,00
22/12/2008	01	001				9 936,00	1 887,84
22/12/2008	01	001				23 380,65	4 442,32
23/12/2008	01	001				12 452,00	2 365,88
<b>Total Diciembre</b>						<b>331 395,78</b>	<b>62 965,20</b>

Que la recurrente, a efecto de acreditar que los gastos contenidos en las facturas observadas cumplen con el principio de causalidad, presentó diversa documentación, por lo que procede analizar dicha documentación.

Que de autos se aprecia que las Facturas N°

(fojas 847, 851, 855, 859, 863, 867, 871 y 875)

fueron emitidas por en favor de la recurrente por el mantenimiento y reparación de cocinas, tolva, caldero, prensa, entre otros.

Que la recurrente, a efecto de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en la instancia de fiscalización, las facturas observadas (fojas 847, 851, 855, 859, 863, 867, 871 y 875), constancias de detracciones (fojas 846, 850, 854, 858, 862, 866, 870 y 874), cheques o documentos que contienen información de los cheques (fojas 848, 852, 856, 860, 864, 868, 872 y 876), estados de cuenta (fojas 845, 849, 853, 857, 861, 865, 869 y 873) y cotización y proformas (fojas 1144, 1170, 1212, 1223, 1238, 1264, 1286 y 1310).

Que sobre el particular, cabe señalar que las facturas o comprobantes de pago, no acreditan por sí solas que los bienes consignados en éstos hayan sido destinados a la generación de renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que respecto a los estados de cuenta (foja 845, 849, 853, 857, 861, 865, 869 y 873), cabe mencionar que dan cuenta de movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que los cheques o documentos que contienen el número cheque (fojas 848, 852, 856, 860, 864, 868, 872 y 876) y las constancias de detracciones (fojas 846, 850, 854, 858, 862, 866, 870 y 874) solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado respecto de las facturas reparadas o contienen la información del número de cheque el importe emitido y a quien fue emitido y del cumplimiento de la obligación de efectuar



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, por lo que tales documentos no acreditan por sí solos la causalidad del gasto.

Que las cotizaciones y proformas (fojas 1144, 1170, 1212, 1223, 1238, 1264, 1286 y 1310) no acreditan por sí solos que los servicios detallados en las facturas observadas hubieran sido destinados a la planta pesquera, por cuanto dichos documentos solo acreditan la propuesta de trabajo a realizar.

Que por otro lado, la Administración realizó cruces de información a mediante la Carta N° y los Requerimientos N° y (fojas 1730 a 1732, 1736 a 1739 y 1741), siendo que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 1727 a 1729, 1733 y 1734), se dejó constancia que la citada persona no presentó documentación solicitada, por lo que no fue posible verificar los servicios de mantenimiento y reparación prestados por el proveedor a la recurrente a efecto de verificar que éstos estuvieron destinados al mantenimiento y/o generación de la renta gravada.

Que como se puede apreciar la recurrente no ha sustentado el destino de los citados servicios para concluir que su utilización se encuentra involucrada en las actividades propias de la recurrente, no habiendo presentado informes, reporte de labores realizadas, conformidad de servicios, qué bienes se utilizaron para realizar dicho servicio, de corresponder, facturas de compras de los bienes, entre otros, que permitan verificar que dichos trabajos estuvieron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada.

Que de autos se aprecia que las Facturas N° i y (fojas 1084, 1088, 1092, 1096 y 1100), fueron emitidas por en favor de la recurrente por cambio de motor, desmontaje de tuberías, cambio de válvulas, entre otros.

Que la recurrente, a efecto de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en la instancia de fiscalización, las facturas observadas (fojas 1084, 1088, 1092, 1096 y 1100), constancias de detracciones (fojas 1083, 1087, 1091, 1095 y 1099), cheques o documentos que contienen la información de los cheques (fojas 1085, 1089, 1093, 1095, 1097 y 1099), estados de cuenta (fojas 1082, 1086, 1090, 1094 y 1098) y cotizaciones y proformas (fojas 1228, 1230, 1233, 1301, 1302, 1306 y 1307).

Que sobre el particular, cabe señalar que las facturas o comprobantes de pago, no acreditan por sí solas que los bienes consignados en éstos hayan sido destinados a la generación de renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que respecto a los estados de cuenta (fojas 1082, 1086, 1090, 1094 y 1098), cabe mencionar que dan cuenta de movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que los cheques o documentos que contienen la información de los cheques (fojas 1085, 1089, 1093, 1095, 1097 y 1099) y las constancias de detracciones (fojas 1083, 1087, 1091, 1095 y 1099) solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado respecto de las facturas reparadas o contienen la información del número de cheque, el importe emitido y a quien fue emitido y del cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, por lo que tales documentos no acreditan por sí solos la causalidad del gasto.

Que las cotizaciones y proformas (fojas 1228, 1230, 1233, 1301, 1302, 1306 y 1307) no acreditan por sí solos que los servicios detallados en las facturas observadas hubieran sido destinados a la planta pesquera, por cuanto dichos documentos solo acreditan la propuesta de trabajo a realizar.

Que como se puede apreciar la recurrente no ha sustentado el destino de los citados servicios para concluir que su utilización se encuentra involucrada en las actividades propias de la recurrente, no habiendo presentado informes, reporte de labores realizadas, conformidad de servicios, qué bienes se utilizaron para



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

realizar dichos servicios, de corresponder, la factura de adquisición de los bienes o materiales, los motivos por los cuales se efectuó el cambio de motor, entre otros, que permita verificar que dichos trabajos estuvieron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada.

Que de autos se aprecia que las Facturas N°

(fojas 879, 883, 887, 891, 895, 900, 905, 909, 913, 918, 923, 927, 931, 935, 939, 944, 948 y 952), emitidas por por reparación y mantenimiento de diversos bienes, confección de molino, fabricación e instalación de tableros, entre otros.

Que la recurrente, a efecto de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en la instancia de fiscalización, las facturas observadas (fojas, 879, 883, 887, 891, 895, 900, 905, 909, 913, 918, 923, 927, 931, 935, 939, 944, 948 y 952), constancias de detracciones (fojas 878, 882, 886, 890, 904, 908 912, 917, 922, 926, 930, 934, 938, 943, 947, 951), cheques o documentos que contienen la información de los cheque (fojas 880, 884, 888, 892, 896, 901, 901, 901//Reverso, 906, 906/Reverso, 908, 910, 914, 919, 919/Reverso, 924, 924/Reverso, 928, 932, 936, 940, 945, 945/Reverso, 949 y 953), estados de cuenta (fojas 877, 881, 885, 889, 893, 897, 898, 902, 903, 907, 911, 915, 916, 920, 921, 925, 929, 933, 937, 941, 942, 946, 950, y 954), cotizaciones y proformas (fojas 1112 y 1149), Resoluciones Coactivas N° (fojas 1147 y 1148) y Comprobante de retención (fojas 894 y 899).

Que sobre el particular, cabe señalar que las facturas o comprobantes de pago, no acreditan por sí solas que los bienes consignados en éstos hayan sido destinados a la generación de renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que respecto a los estados de cuenta (fojas 877, 881, 885, 889, 893, 897, 898, 902, 903, 907, 911, 915, 916, 920, 921, 925, 929, 933, 937, 941, 942, 946, 950, y 954), cabe mencionar que dan cuenta de movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que los cheques o documentos que contienen la información de los cheques (fojas 880, 884, 888, 892, 896, 901, 901, 901/Reverso, 906, 906/Reverso, 908, 910, 914, 919, 919/Reverso, 924, 924/Reverso, 928, 932, 936, 940, 945, 945/Reverso, 949 y 953), las constancias de detracciones (fojas 878, 882, 886, 890, 904, 908 912, 917, 922, 926, 930, 934, 938, 943, 947 y 951), y comprobante de retención (fojas 894 y 899) solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado respecto de las facturas reparadas o contienen la información del número de cheque el importe emitido y a quien fue emitido y del cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones o de retención, por lo que tales documentos no acreditan por sí solos la causalidad del gasto.

Que las cotizaciones y proformas (fojas 1112 y 1149) no acreditan por sí solos que los servicios detallados en las facturas observadas hubieran sido destinados a la planta pesquera, por cuanto dichos documentos solo acreditan la propuesta de trabajo a realizar.

Que las Resoluciones Coactivas N° , mediante las cuales ordena trabar y levantar el embargo en forma de retención sobre los bienes de (fojas 1147 y 1148), únicamente acreditan que aquella tenía deudas que no habían sido pagadas a la Administración, mas no acredita la causalidad de las operaciones contenidas en las facturas reparadas.

Que como se puede apreciar la recurrente no ha sustentado el destino de los citados servicios para concluir que su utilización se encuentra involucrada en las actividades propias de la recurrente, no habiendo presentado informes, reportes de labores realizadas, conformidad de servicios, qué bienes se utilizaron para realizar dicho servicio, de corresponder, la factura de adquisición de los bienes o materiales, entre



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

otros, que permita verificar que dichos trabajos estuvieron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada.

Que de autos se aprecia que las Facturas N°

(fojas 956, 961, 967, 972, 979, 988, 997, 1004, 1010, 1018, 1025, 1032, 1039, 1044, 1050, 1056, 1060, 1064, 1068, 1073, 1076 y 1080), fueron emitidas por Cermend E.I.R.L. en favor de la recurrente por ampliación de sistema de tratamiento de agua de bombeo, desengrasar, rasquetear y pintar bienes, confección y montaje de techo de lona, entre otros.

Que la recurrente, a efecto de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en la instancia de fiscalización, las facturas observadas (fojas 956, 961, 967, 972, 979, 988, 997, 1004, 1010, 1018, 1025, 1032, 1039, 1044, 1050, 1056, 1060, 1064, 1068, 1073, 1076 y 1080), constancias de detracciones (fojas 1107, 1110, 1120, 1127, 1134, 1142, 1157, 1165, 1181, 1187, 1195, 1200, 1208, 1219, 1247, 1254, 1261, 1270, 1277, 1281 y 1296), cheques o documentos que contienen la información de los cheques (fojas 957, 963, 964, 968, 973, 974, 980 a 982, 989 a 992, 998 a 1000, 1005, 1006, 1012, 1013, 1019 a 1021, 1026, 1027, 1033 a 1035, 1040, 1041, 1045, 1051 a 1053, 1057, 1061, 1065, 1069, 1070, 1074, 1077, 1079 y 1081), estados de cuenta (fojas 954, 958, 959, 965, 969, 970, 975 a 977, 983 a 986, 993 a 995, 1001, 1002, 1007, 1008, 1014 a 1016, 1022, 1023, 1028 a 1030, 1036, 1037, 1042, 1046 a 1048, 1054, 1058, 1062, 1066, 1071, 1075 y 1078), cotizaciones y proformas (fojas 1103, 1105, 1106, 1109, 1115 a 1119, 1122 a 1126, 1129 a 1133, 1136 a 1141, 1151 a 1156, 1159 a 1164, 1174 a 1180, 1183 a 1186, 1189 a 1194, 1197 a 1199, 1204 a 1207, 1215 a 1218, 1243 a 1246, 1251 a 1253, 1258 a 1260, 1271, 1272, 1275, 1276, 1282 a 1284 y 1297 a 1300), comprobante de retención (foja 955), recibos internos de egreso de caja (fojas 960, 962, 973, 980, 981, 989 a 991, 998, 999, 1005, 1011, 1019, 1020, 1026, 1033 y 1040) y órdenes de trabajo (fojas 1293 a 1295).

Que sobre el particular, cabe señalar que facturas o comprobantes de pago, no acreditan por sí solas que los bienes consignados en éstos hayan sido destinados a la generación de renta gravada, por lo que resultan insuficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que respecto a los estados de cuenta (fojas 954, 958, 959, 965, 969, 970, 975 a 977, 983 a 986, 993 a 995, 1001, 1002, 1007, 1008, 1014 a 1016, 1022, 1023, 1028 a 1030, 1036, 1037, 1042, 1046 a 1048, 1054, 1058, 1062, 1066, 1071, 1075 y 1078), cabe mencionar que dan cuenta de movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar la causalidad del gasto.

Que los cheques o documentos que contienen la información de los cheques (fojas 957, 963, 964, 968, 973, 974, 980 a 982, 989 a 992, 998 a 1000, 1005, 1006, 1012, 1013, 1019 a 1021, 1026, 1027, 1033 a 1035, 1040, 1041, 1045, 1051 a 1053, 1057, 1061, 1065, 1069, 1070, 1074, 1077, 1079 y 1081), las constancias de detracciones (fojas 1107, 1110, 1120, 1127, 1134, 1142, 1157, 1165, 1181, 1187, 1195, 1200, 1208, 1219, 1247, 1254, 1261, 1270, 1277, 1281 y 1296), comprobante de retención (foja 955) y recibos internos de egreso de caja (fojas 960, 962, 973, 980, 981, 989 a 991, 998, 999, 1005, 1011, 1019, 1020, 1026, 1033 y 1040) solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado respecto de las facturas reparadas o contienen la información del número de cheque el importe emitido y a quien fue emitido y del cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones o de retención, por lo que tales documentos no acreditan por sí solos la causalidad del gasto.

Que las cotizaciones y proformas (fojas 1103, 1105, 1106, 1109, 1115 a 1119, 1122 a 1126, 1129 a 1133, 1136 a 1141, 1151 a 1156, 1159 a 1164, 1174 a 1180, 1183 a 1186, 1189 a 1194, 1197 a 1199, 1204 a 1207, 1215 a 1218, 1243 a 1246, 1251 a 1253, 1258 a 1260, 1271, 1272, 1275, 1276, 1282 a 1284, 1297 a 1300) y órdenes de trabajo (fojas 1293 a 1295) no acreditan por sí solos que los servicios detallados en



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

las facturas observadas hubieran sido destinados a la planta pesquera, por cuanto dichos documentos solo acreditan la propuesta de trabajo a realizar.

Que por otro lado, la Administración realizó cruces de información a \_\_\_\_\_, mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y los Requerimientos N° \_\_\_\_\_, siendo que en los resultados de dichos requerimientos (fojas 1724 a 1726), se indicó que no exhibió documentos que sustenten la prestación de los servicios efectuados, ni informes relacionados con la maquinarias o equipos utilizados y costos incurridos, entre otros, a efecto de verificar que éstos estuvieron destinados al mantenimiento y/o generación de la renta gravada.

Que como se puede apreciar la recurrente no ha sustentado el destino de los citados servicios para concluir que su utilización se encuentra involucrada en las actividades propias de la recurrente, no habiendo presentado informes, reportes de labores realizadas, conformidad de servicios, qué bienes se utilizaron para realizar dichos servicios, de corresponder, la factura de adquisición de los bienes o materiales, entre otros, que permita verificar que dichos trabajos estuvieron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada.

Que por tanto dado que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que presentó la documentación sustentatoria de los servicios prestados por sus proveedores \_\_\_\_\_

..., tales como facturas, constancias de detracción, estados de cuenta corriente, cheques o talón de cheques, cotizaciones, presupuestos; que las cotizaciones y presupuestos exhibidos permite identificar las operaciones a que hacen referencia, describiendo los servicios detalladamente con su forma de duración, constituyendo medios probatorios válidos que debieron ser evaluados de forma adecuada por la Administración y que no resulta necesaria documentación suscrita por dichos proveedores a efecto de acreditar la fehaciencia de los servicios prestados y que los servicios prestados por dichos proveedores son razonables y proporcionales a sus ingresos y cumplen con el principio de causalidad; cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la recurrente no ha sustentado el destino de los citados servicios para concluir que su utilización se encuentra involucrada en las actividades propias de la recurrente, no habiendo presentado informes, reportes de labores realizadas, conformidad de servicios, qué bienes se utilizaron para realizar dichos servicios, de corresponder, la factura de adquisición de los bienes o materiales, entre otros, que permita verificar que dichos trabajos estuvieron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, debiendo indicarse que las cotizaciones y presupuestos no acreditan por sí solos que los servicios detallados en las facturas observadas hubieran sido destinados a la planta pesquera, por cuanto dichos documentos solo acreditan la propuesta de trabajo a realizar; que el hecho que dichos gastos sean proporcionales a sus ingresos no implica necesariamente que éstos hubiesen sido destinados al mantenimiento y/o generación de la renta gravada de la recurrente. Asimismo, es preciso anotar que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente se aprecia que la Administración evaluó de forma razonada las pruebas presentadas por la recurrente, la misma que ha sido objeto de análisis en la presente instancia, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que en el cruce de información a \_\_\_\_\_, aquél exhibió guías de remisión, informes, copia de planilla electrónica, Registro de Ventas, Libro Diario, que coinciden con su Registro de Compras y Libro Diario, e identificó a cada uno de sus trabajadores que intervinieron en los servicios solicitados, y cita la Resolución N° 02703-7-2009; cabe indicar que en los resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_, se indicó que la citada empresa no exhibió documentos que sustenten la prestación de los servicios efectuados, ni informes relacionados con la maquinarias o equipos utilizados y costos incurridos, entre otros, a efecto de verificar que éstos estuvieron destinados al mantenimiento y/o generación de la renta gravada, no siendo suficiente para acreditar la causalidad del gasto la documentación que la referida empresa presentó.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el hecho que el proveedor \_\_\_\_\_ no hubiese sido ubicado por la Administración ni hubiese acudido a las oficinas de dicha



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

entidad, no puede ser atribuida a ella, puesto que constituye una obligación de imposible cumplimiento que la recurrente presagie si en el futuro sus proveedores van a acudir o no a las citaciones de la Administración, citando para ello, las Resoluciones N° 05352-2-2006 y 06440-5-2005, y que la Administración al no realizar los cruces de información con .. ha vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio y cita diversa jurisprudencia; cabe señalar que el reparo materia de análisis se origina en el hecho que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto, siendo que de las normas y los criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho al crédito fiscal no es suficiente contar con los comprobantes de pago observados ni su registro contable, sino que debe acreditarse que en efecto las operaciones que contienen los comprobantes de pago fueron destinadas al mantenimiento y/o generación de la renta gravada, debiendo precisarse que la Administración evaluó toda la documentación presentada por la recurrente, la que ha sido materia de análisis en esta instancia, concluyendo que ella no acreditó la causalidad del gasto de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados, debiendo indicarse que el reparo no se ha sustentado únicamente en los cruces de información realizados, siendo además que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la causalidad del gasto. Asimismo, cabe indicar que no resulta de aplicación al presente caso la jurisprudencia citada por la recurrente al referirse a supuestos distintos, debiendo tenerse en cuenta que las Resoluciones N° 05352-2-2006 y 06440-5-2005 se encuentran referidas al reparo por operaciones no reales.

## 5. ADQUISICIONES POR LAS QUE NO SE UTILIZÓ MEDIOS DE PAGO

Que del Anexo N° 3 y el Punto 4 del Anexo N° 19 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2792 a 2796 y 2817), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal por adquisiciones por las que no hizo uso de los medios de pago de enero, febrero, abril, mayo y diciembre de 2008, por los importes de S/ 618,00, S/ 998,00, S/ 1 221,00, S/ 130 818,00 y S/ 181 638,00, respectivamente, señalando como base legal los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y la Ley N° 28194, sustentándose en los Requerimientos N° , y sus resultados.

Que 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 Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3,500.00 o US\$ 1,000.00.

Que el artículo 5 de la misma ley señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 de dicha ley serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; 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.

Que el artículo 8 de la referida ley indica 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 y restitución de derechos arancelarios, para lo cual se deberá tener en cuenta, adicionalmente, que 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; en caso que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda; de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT, en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° ..... (foja 1902), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con medio de pago la cancelación de las operaciones contenidas en las Facturas N° ....., emitidas por ....., entre otros, detallados en el Anexo N° 1, adjunto al citado requerimiento (foja 1900); asimismo, le solicitó que presentara copia anverso y reverso de los cheques.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1891 y 1892), señalando, entre otros, que había presentado cartas al Banco de Crédito solicitando copia de los cheques.

Que en el Punto N° 1 y Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° ..... (fojas 1894 a 1899), la Administración dejó constancia del escrito y de la documentación presentada y señaló que la recurrente no había proporcionado las copias de los cheques emitidos por el Banco de Crédito correspondiente a las cuatro (4) facturas, por lo que no sustentó que el pago hubiese sido efectuado de acuerdo a las normas establecidas, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de la recurrente de mayo y diciembre de 2008, según se detalla en el Anexo N° 01 adjunto al resultado del citado requerimiento (foja 1894), que se señala a continuación:

Fecha	Tipo Doc	Serie	N° Docum	RUC	Proveedor	Base Imponible S/	IGV S/	Observación
02/05/2008	01	001				688 516,50	130 818,14	No presentó copia del cheque emitido por el Banco
Total Mayo							130 818,14	
01/12/2008	01	001				361 295,03	68 646,06	No presentó copia del cheque emitido por el Banco
04/12/2008	01	001				243 204,00	46 208,76	No presentó copia del cheque emitido por el Banco
12/12/2008	01	001				341 990,00	64 978,10	No presentó copia del cheque emitido por el Banco
Total Diciembre							179 832,92	

Que de la revisión de las copias de las Facturas N° ..... (fojas 1522, 1531, 1536 y 1549), se aprecia que dichos comprobantes de pago fueron emitidos por montos que exceden el importe establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a cancelar las operaciones contenidas en los mencionados comprobantes de pago con alguno de los medios de pago señalados en la citada ley.

Que asimismo, la recurrente adjuntó copias de las cartas dirigidas al Banco de Crédito, mediante las cuales solicitó copia de ambos lados de los Cheques N° ..... (fojas 1516 y 1517), siendo que solo presentó copias del anverso de los Cheques con la cláusula "No Negociable" N° ..... (fojas 1524, 1533 y 1538), además adjuntó copias de los estados de cuentas bancarias emitidos por el Banco de Crédito del Perú (fojas 1523, 1532 y 1537).

Que es preciso anotar que, en la presente instancia, la recurrente procedió a ofrecer los medios probatorios que ofreció en la instancia de reclamación, a fin de sustentar el reparo materia de análisis.

Que al respecto, el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421<sup>7</sup>, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que **no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación**

<sup>7</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia. Esta norma agrega que, lo señalado en este párrafo no es aplicable, si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, **no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia**, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. A su vez, esta norma establece que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147.

Que sobre el citado artículo 148, este Tribunal en la Resolución N° 06904-5-2014 ha señalado lo siguiente: *"(...) resulta importante precisar que los únicos medios probatorios que pueden admitirse en etapa de apelación son: i) Los que nunca hubieran sido solicitados en etapa de fiscalización, ni en la etapa de reclamación, pero si ofrecidos y presentados en esta última etapa, caso en el que no será exigible el pago previo de las deudas vinculadas a ellos ni deberá que acreditarse que no se presentaron por causas no imputables al deudor tributario, ii) Los que nunca hubieran sido solicitados en etapa de fiscalización, ni en la etapa de reclamación, ni hubieran sido ofrecidos y presentados en etapa de reclamación, pero que tuviesen relación lo contemplado en el artículo 147° del Código Tributario, caso en el que tampoco será exigible el pago previo de las deudas vinculadas a ellos ni deberá acreditarse que no se presentaron por causas no imputables al deudor tributario, y iii) Los que fueron solicitados en etapa de fiscalización o reclamación y no presentados en ellas, salvo que el deudor demostrase que la omisión a su presentación no se generó por su causa, o cuando acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado a los medios de prueba no presentados y/o exhibidos."*

Que en atención al referido criterio jurisprudencial, en concordancia con el artículo 148 del Código Tributario vigente a la fecha, dado que no se ha determinado un importe a pagar en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitida por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de mayo y diciembre de 2008 (fojas 2820 y 2827) corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en la instancia de reclamación, en vista a que no existe un importe a pagar, ni tampoco es necesario que la recurrente demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que la recurrente en la instancia de reclamación adjuntó copia -anverso y reverso de los Cheques N° \_\_\_\_\_ (fojas 2727 a 2730) y la Carta del Banco de Crédito de 31 de enero de 2011 (foja 2731).

Que de la revisión de los citados cheques, se aprecia que cuentan con la cláusula "No Negociable" (fojas 2727 a 2730), por lo que al haberse acreditado el pago de las Facturas N° \_\_\_\_\_, mediante la utilización de medios de pago autorizados por la Ley N° 28194 - con cheques con la cláusula "No Negociable" – el reparo no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente al respecto.

Que mediante el Punto N° 5 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 1978), la Administración señaló a la recurrente que, entre otros, sustentara con medios de pago la cancelación de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 04 adjunto al citado requerimiento (foja 1971); asimismo, le solicitó que presentara copia anverso y reverso de los cheques.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

Que en el Punto N° 5 y Anexo N° 05 al Resultado de Requerimiento N° ..... (fojas 1929 a 1933, 1952 y 1953), la Administración señaló que la recurrente pagó las facturas de sus proveedores mediante cheques, en algunos casos realizó pagos parciales con la cláusula de "no negociable", en otros casos, cheques sin cláusula "no negociable", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, así como en otros no exhibió copia del cheque emitido por el banco.

Que asimismo, indicó que si el sujeto obligado omite usar los medios de pago autorizados en uno o más de los pagos parciales, no tendrá los derechos tributarios a que hace referencia el artículo 8 de la Ley N° 28194, por lo que la Administración procedió a reparar el crédito fiscal por no sustentar su cancelación con medios de pago al no exhibir copia del cheque emitido por el Banco, tal como se detalla en el Anexo N° 05.1 adjunto al resultado del citado requerimiento (foja 1928).

Que de la revisión del Anexo N° 05.1 al Resultado del Requerimiento N° ..... (foja 1928), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero, febrero, abril y diciembre de 2008, entre otros, por no utilizar los medios de pago, según detalle:

Fecha	Tipo Doc.	Serie	N° Docum (**)	RUC	Proveedor	Total US \$	Base Imponible S/	IGV S/	Total	IGV Reparado S/
10/01/2008	01	002				1 309,00	3 254,90	618,43	3 873,33	618,43
<b>Total Enero</b>										<b>618,43</b>
01/02/2008	01	002	*****			3 629,50	8 948,70	1700,25	10 648,95	997,57 (*)
<b>Total Febrero</b>										<b>997,57</b>
25/04/2008	01	002				3 401,44	7 954,79	1511,42	9 466,21	1220,56 (*)
<b>Total Abril</b>										<b>1 220,56</b>
18/12/2008	01	001					6 669,90	1267,28	7 937,18	1 267,28
29/12/2008	01	001					2 832,30	538,14	3 370,44	538,14
<b>Total Diciembre</b>										<b>1 805,42</b>

(\*) La recurrente sustentó parcialmente el pago de las citadas facturas con medio de pago autorizado.

(\*\*) De autos se aprecia que la Administración también reparó el crédito fiscal de las citadas facturas por comprobante de pago emitido por proveedor no habido.

Que de la revisión de copias de las Facturas N° ..... (fojas 821, 833, 841 y 843), se aprecia que dichos comprobantes de pago fueron emitidos por montos que exceden el importe establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a cancelar las operaciones contenidas en dichos comprobantes de pago con alguno de los medios de pago autorizados en la citada ley, a efecto de poder aplicar el crédito fiscal, lo que no hizo, a pesar que ello le fue requerido, por lo que el reparo materia de análisis realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de la revisión de la copia de la Factura N° ..... (foja 819), se aprecia que fue emitida por un monto que no excede los S/ 3 500,00, por lo que la recurrente no se encontraba obligada a cancelar la operación contenida en la citada factura con alguno de los medios de pago señalados en la Ley N° 28194, por lo que el reparo al crédito fiscal contenido en el citado comprobante de pago no se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración tiene la errada idea que la única forma de acreditar el cumplimiento de la bancarización es con la presentación del anverso y reverso de los cheques con la cláusula "no negociable", no obstante, ninguna disposición ha limitado ello, asimismo, indica que durante el procedimiento de fiscalización presentó estados de cuentas bancarias, Libro Caja y Bancos del año 2008, soporte magnético de los libros, talones de cheques y anverso y reverso de los cheques que expresamente consignaban la cláusula "No Negociable"; cabe indicar que de acuerdo a las normas antes citadas, la recurrente se encontraba obligada a acreditar la cancelación de las operaciones contenidas en las facturas observadas, con excepción de la Factura N° ..... , con alguno de los medios de pago señalados en la Ley N° 28194, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

Que si bien de autos se aprecia que la Administración también reparó el crédito fiscal contenido Facturas N° por proveedores no habido, no resulta relevante analizar dicho reparo en la medida que aun cuando éste no hubiese sido efectuado conforme a ley, el reparo al crédito fiscal por no utilizar medio de pago se encuentra arreglado a ley, por lo que no procede emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente relacionados a dicho reparo en relación a los proveedores que emitieron los citados comprobantes de pago.

Que en ese sentido, procede analizar si el reparo al crédito fiscal contenido en la Factura N° por proveedor no habido se encuentra o no arreglado a ley.

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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.

Que conforme con el artículo 19 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 29214<sup>8</sup>, para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refería el artículo 18 se debían cumplir los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto estuviese consignado por separado en el comprobante de pago que acreditase la compra del bien, del servicio afecto, del 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 SUNAT, que acreditaran el pago del impuesto en la importación de bienes, y precisaba que los comprobantes de pago o documentos a los que se hacía referencia en el párrafo anterior eran aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentaban el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos hubieran sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia; y, c) Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por SUNAT a los que se refería el inciso a) de dicho artículo, o el formulario donde constase el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados; hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que estableciera el reglamento, y agregaba que el mencionado registro debía estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que el cuarto párrafo del mencionado artículo 19 señalaba que asimismo se tendrían en cuenta las siguientes normas: 1. No daría derecho a crédito fiscal, el Impuesto consignado, sea que se haya retenido o no, en comprobantes de pago, nota de débito o documento emitido por la SUNAT no fidedignos o falsos o que incumplen con los requisitos legales o reglamentarios y que el reglamento establecería las situaciones en las cuales los comprobantes de pago, notas de débito o documentos emitidos por la SUNAT serían considerados como no fidedignos o falsos; 2. No darían derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago o notas de débito que hayan sido emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tuvieran la condición de no habido para efectos tributarios; y 3. Tampoco darían derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resultasen no ser contribuyentes del Impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilitase a ello o los otorgados por operaciones exoneradas del impuesto.

Que según el quinto párrafo de la anotado artículo 19, tratándose de comprobante de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplieran con los requisitos legales y reglamentarios, no se perdería el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del Impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: i) Mediante los medios de pago que señalase el reglamento; y, ii) Siempre que se cumpliera con los requisitos que señalase el referido reglamento; precisando dicha norma que lo antes mencionado, no eximía del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por dicha ley para ejercer el derecho al crédito fiscal.

<sup>8</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

Que de conformidad con el punto 2.2 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF<sup>9</sup>, para efecto de la aplicación del cuarto párrafo del precitado artículo 19, se tendrá en cuenta los siguientes conceptos: 1) Comprobante de pago falso: Es aquel documento que es emitido en alguna de las siguientes situaciones: a) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la SUNAT, b) El número de RUC no corresponde a la razón social, denominación o nombre del emisor, c) El emisor consigna una dirección falsa. Para estos efectos, se considerará como dirección falsa a: i. Aquella que sea inexistente, o, ii. Aquella que no coincida con el lugar en que efectivamente se emitió el comprobante de pago, iii. Otros hechos o circunstancias que permitan a la Administración Tributaria acreditar que la dirección consignada en el comprobante de pago no corresponde a la verdadera dirección del emisor, d) El nombre, razón social o denominación y el número de RUC del adquirente no corresponden al del sujeto que deduce el crédito fiscal, salvo lo dispuesto en el inciso d) del numeral 2.1. del artículo 6, e) Consigna datos falsos en lo referente al valor de venta, cantidad de unidades vendidas y/o productos transferidos. 2) Comprobante de pago no fidedigno: Es aquel documento que contiene Irregularidades formales en su emisión y/o registro. Se consideran como tales: comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables; comprobantes que contienen información distinta entre el original como en las copias. 3) Comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios: Es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia. 4) Comprobante de pago otorgado por contribuyente cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite para ello: Es aquel documento emitido por sujetos que no son contribuyentes del Impuesto, por estar incluidos en algún régimen tributario que les impide emitir comprobantes de pago que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal. En caso que un comprobante de pago sea no fidedigno o no reúna los requisitos legales o reglamentarios, y a la vez: sea falso, se le considerará para todos los efectos como falso, o haya sido otorgado por contribuyente cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite para ello, se le considerará para todos los efectos como este último.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución Nº 01120-8-2016 ha señalado que si bien en el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 103-2002-EF, se incluyó como "comprobante de pago que no reunía los requisitos legales o reglamentarios" y, por ende, conforme a lo previsto por el cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según texto vigente con anterioridad a la modificatoria introducida a través de las Leyes Nº 29214 y 29215, no daba derecho a utilizar crédito fiscal, a aquellos comprobantes de pago o documentos emitidos por sujetos con la condición de "no habido" a la fecha de su emisión, dicho supuesto fue excluido por el anotado Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, que modificó el citado reglamento.

Que ahora bien, conforme al inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por Ley Nº 29214<sup>10</sup>, vigente desde el 24 de abril de 2008, para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros requisitos formales, los comprobantes de pago o documentos deberán consignar 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, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Que el artículo 1 de la Ley Nº 29215<sup>11</sup> señala que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de

<sup>9</sup> Es preciso agregar que si bien en el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 103-2002-EF, se incluyó a aquellos comprobantes de pago o documentos emitidos por sujetos con la condición de "no habido" a la fecha de su emisión, como "comprobante de pago que no reunía los requisitos legales o reglamentarios" y, por ende, conforme a lo previsto por el cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según texto vigente con anterioridad a la modificatoria introducida a través de las Leyes Nº 29214 y 29215, no daban derecho a utilizar crédito fiscal, dicho supuesto fue excluido por el Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, que modificó el citado reglamento.

<sup>10</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.

<sup>11</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: (i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); (ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); (iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y (iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación) y que excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009 se ha establecido, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria, que *"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"*<sup>12</sup>.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 01120-8-2016 ha señalado que cuando el inciso b) del aludido artículo 19 señala, entre otros, que *"(...) el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión"*, no está haciendo referencia a su condición a la fecha de emisión de los comprobantes de pago o documentos, esto es, si tiene la condición de "no habido".

Que mediante el Punto N° 5 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1975 a 1979), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión del Registro de Compras y sus medios magnéticos de diciembre de 2008, entre otros, verificó que anotó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas proveniente de comprobante de pago emitido por proveedor "No Habido", por lo que le requirió que explicara por escrito, sustentara legalmente y con la documentación original correspondiente a la utilización del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de la Factura N° \_\_\_\_\_, emitida por el proveedor no habido \_\_\_\_\_ que se detalla en el Anexo N° 04, adjunto al presente requerimiento (foja 1971).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando, entre otros, que no procedía objetar el crédito fiscal bajo el supuesto que al tener la condición de "No Habido" al momento de la emisión del comprobante de pago, debido a que si bien según lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no procedía deducir como gasto para efecto del Impuesto a la Renta cuando el contribuyente tenía la condición de no habido a la fecha de su emisión, ello no resultaba de aplicación cuando al 31 de diciembre del ejercicio se hubiera levantado tal condición, siendo que Figueroa Sociedad Anónima Cerrada figuraba como "No Habido" desde el 1 de diciembre de 2008 hasta el 4 de diciembre de 2008, no obstante, tenía la condición de Habido al 31 de diciembre de 2008.

Que en el Punto N° 5 y Anexo N° 05 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1929 a 1933 y 1952 a 1953), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establecían que los contribuyentes cuyo nombre y número de RUC se encontraran publicados en la página web de la Administración con la condición de No Habidos, no podían solicitar la autorización de comprobantes de pago, por ende, se encontraban inhabilitados para emitir comprobantes de pago, siendo que \_\_\_\_\_ se encontraba en la condición de no habido a la fecha en que emitió la Factura N° \_\_\_\_\_ según se detalla en el Anexo N° 05.1, adjunto al resultado de requerimiento (foja 1928).

<sup>12</sup> Asimismo, se indica en uno de los fundamentos de la citada resolución que las Leyes N° 29214 y 29215 *"...deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda"*.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas contenido en la Factura N° (foja 819), emitida por el 29 de diciembre de 2008, debido a que aquélla tenía la condición de no habido en la fecha en que dicho comprobante de pago fue emitido.

Que conforme al criterio de este Tribunal señalado en la precitada Resolución N° 01120-8-2016, el texto del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, que recoge los requisitos formales que debe cumplir todo contribuyente a fin de ejercer el derecho al crédito fiscal, no contempla, a diferencia del texto anterior a dicha modificación, que no podía utilizarse el crédito fiscal sustentado con comprobantes de pago emitidos por sujetos con la condición de "no habido" a la fecha de su emisión, por lo que la Administración no puede sustentar reparos al crédito fiscal en el solo hecho que a la fecha en que se emitió el comprobante el emisor tuviese condición de "no habido".

Que en tal sentido, el reparo al crédito fiscal por proveedor no habido respecto a la Factura N° no se encuentra arreglado a ley, por lo que el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no procede emitir pronunciamiento sobre los restantes alegatos de la recurrente relacionados a este reparo.

## **RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° GENERAL A LAS VENTAS DE ENERO A MARZO DE 2009**

**- IMPUESTO**

Que de los Anexos N° 1 al 6 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2844 a 2849), se aprecia que fueron emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las resoluciones de determinación anteriormente analizadas correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2008, determinándose como consecuencia de ellos, devoluciones en exceso del Saldo a Favor del exportador Materia de Beneficio de enero y marzo de 2009, y una disminución del saldo a favor de febrero de 2009, no apreciándose que se hubiese efectuado reparo alguno al débito y crédito fiscal por dichos periodos, ni a las exportaciones facturas y embarcadas en los referidos periodos.

Que toda vez que las devoluciones en exceso y el saldo a favor determinados por la Administración, se sustentan en los reparos al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas contenidos en las Resoluciones de Determinación N° , los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, con excepción del reparo al crédito fiscal por no utilizar medios de pago contenido en las Facturas N° (esta última también reparada por proveedor no habido), corresponde que la Administración proceda a realizar la reliquidación correspondiente, a fin de determinar los importes respecto de las devoluciones en exceso y los saldos a favor correspondientes a la recurrente por los periodos fiscalizados.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que en virtud de los artículos 115 y 119 del Código Tributario y artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se han suspendido los actos de cobranza en su contra, lo que conlleva a que dicho acto administrativo no pueda servir de sustento para determinar devoluciones en exceso del saldo a favor del exportador en los periodos siguientes al haberse suspendido su efectividad y exigibilidad; cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que en ese sentido, en tanto las Resoluciones de Determinación N° no sean dejadas sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos como las Resoluciones de Determinación N° , lo que no vulnera el derecho de



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

defensa ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado respecto de las Resoluciones de Determinación N°

Que asimismo, debe precisarse que las disposiciones contenidas en los artículos 115 y 119 del Código Tributario, invocados por la recurrente, corresponden a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y en base a ello establecer omisiones.

Que respecto a lo señalado en la recurrente en el sentido que mediante Resolución de Intendencia N° , la Administración procedió a reliquidar el Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor de los periodos de marzo de 2007 a diciembre de 2013, procediendo a devolverle el monto de S/ 72 018,00 más intereses, y que dicha reliquidación repercutió en los saldos a favor del exportador, aumentándolos considerablemente, lo que implica la revocatoria de los mencionados saldos determinados en las resoluciones de determinación impugnadas, y a su vez ha originado que no exista devolución en exceso en el periodo enero de 2009 y que lo señalado en la citada resolución de intendencia es el último criterio vigente relacionado a la liquidación del Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor del exportador de marzo de 2007 a diciembre de 2013, por lo que considera que es una causal válida para la revocatoria de la resolución apelada, agregando que la resolución apelada no ha analizado el recálculo del saldo a favor del exportador desde marzo 2007 hasta diciembre de 2013 y la Resolución de Intendencia N° sí lo ha analizado, por ello, al estar ante un nuevo hecho ocurrido luego de la presentación del recurso de apelación, corresponde revocar la resolución apelada y cita la Resolución N° 1025-4-2005; cabe indicar que no obra en autos la resolución de intendencia a que se refiere la recurrente, sin perjuicio de ello, cabe indicar que dado que en la presente instancia se ha revocado el crédito fiscal por no utilizar medio de pago contenido en las Facturas N°

(esta última también reparada por proveedor no habido), la Administración debe reliquidar los saldos y las devoluciones en exceso determinados en la presente fiscalización, teniendo en cuenta de corresponder el arrastre de los saldos determinados por dicha entidad con anterioridad a enero de 2008.

## RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2763 a 2786), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2842 y 2843), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero y marzo de 2009 al determinarse devoluciones en exceso a la recurrente.

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



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría<sup>13</sup>, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la emisión de los citados valores se sustentan en los reparos al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas antes indicados, los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, con excepción del reparo al crédito fiscal por no utilizar medios de pago contenido en las Facturas N°

(esta última también reparada por proveedor no habido), y las devoluciones en exceso determinadas, que dieron lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N°

, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, debiendo, en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración emita pronunciamiento, teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo, con la sola presencia del representante de la recurrente ante la inasistencia de la Administración, habiendo sido ambas partes debidamente notificadas (fojas 3206 a 3208).

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas con su voto singular en parte.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por no utilizar medios de pago contenido en las Facturas N° (esta última también reparada por proveedor no habido) y multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en los demás que contiene.

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

**VILLANUEVA AZNARÁN**  
**VOCAL**

**FLORES PINTO**  
**VOCAL**

**Rodríguez López**  
**Secretaria Relatora**  
AC/RL/PC/jcs.

NOTA: Documento firmado digitalmente.

<sup>13</sup> Según el Comprobante de Información Registrada de la Recurrente (foja 3074).



# Tribunal Fiscal

Nº 03801-5-2021

## VOTO SINGULAR EN PARTE DE LA VOCAL AMICO DE LAS CASAS

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, 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 conforme al inciso b) del artículo 19 de la citada ley, sustituido por Ley Nº 29214<sup>1</sup>, para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros requisitos formales, los comprobantes de pago o documentos deberán consignar 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, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Que el artículo 1 de la Ley Nº 29215<sup>2</sup> señala que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: (i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); (ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); (iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y (iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación) y que excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009 se ha establecido, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria, que *“Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por la Ley Nº 29214, la información prevista por el artículo 1º de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión”*<sup>3</sup>.

Que el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005 -EF, dispone que se entiende por comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios, aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos por las normas sobre la materia, siendo, además, que en el precitado inciso b) del artículo 19 de la ley, sustituido por Ley Nº 29214, expresamente se señala que para ejercer el derecho al crédito fiscal, el emisor de los comprobantes de

<sup>1</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.

<sup>2</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.

<sup>3</sup> Asimismo, se indica en uno de los fundamentos de la citada resolución que las Leyes Nº 29214 y 29215 *“...deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda”*.



# Tribunal Fiscal

N° 03801-5-2021

pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión, lo cual no comprende a aquel que tiene la condición de "no habido" por no ser sujeto de posible control tributario.

Que mediante el Punto N° 5 del Requerimiento N° (fojas 1975 a 1979), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión del Registro de Compras y sus medios magnéticos de diciembre de 2008, entre otros, verificó que anotó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas proveniente de comprobante de pago emitido por proveedor "No Habido", por lo que le requirió que explicara por escrito, sustentara legalmente y con la documentación original correspondiente la utilización del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de la Factura N° \_\_\_\_\_, emitida por el proveedor no habido \_\_\_\_\_ que se detalla en el Anexo N° 04, adjunto al presente requerimiento (foja 1971).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito (fojas 1961 a 1966) señalando, entre otros, que no procedía objetar el crédito fiscal bajo el supuesto de tener la condición de "No Habido" al momento de la emisión del comprobante de pago, debido a que si bien según lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no procedía deducir como gasto para efecto del Impuesto a la Renta cuando el contribuyente tenía la condición de no habido a la fecha de su emisión, ello no resultaba de aplicación cuando al 31 de diciembre del ejercicio se hubiera levantado tal condición, siendo que \_\_\_\_\_ figuraba como "No Habido" desde el 1 de diciembre de 2008 hasta el 4 de diciembre de 2008, no obstante, tenía la condición de Habido al 31 de diciembre de 2008.

Que en el Punto N° 5 y Anexo N° 05 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 1929 a 1933 y 1952 a 1953), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se establece que los contribuyentes cuyo nombre y número de RUC se encontraran publicados en la página web de la Administración con la condición de No Habidos, no podían solicitar la autorización de comprobantes de pago, por ende, se encontraban inhabilitados para emitir comprobantes de pago, siendo que \_\_\_\_\_ se encontraba en la condición de no habido a la fecha en que emitió la Factura N° \_\_\_\_\_, según se detalla en el Anexo N° 5.1, adjunto al resultado de requerimiento (foja 1928).

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2008 contenido en la Factura N° \_\_\_\_\_ (foja 819), emitida por \_\_\_\_\_, el 29 de diciembre de 2008, debido a que aquella tenía la condición de no habido en la fecha en que dicho comprobante de pago fue emitido.

Que conforme se verifica del "Consulta RUC" (foja 3212), el proveedor Figueroa Sociedad Anónima Cerrada tenía la condición de "no habido" desde el 1 de diciembre de 2008 y se encontró en tal condición hasta el 4 de diciembre de 2008, encontrándose habido desde el 5 de diciembre de 2008 hasta el 26 de mayo de 2010, en tal sentido, a la fecha de emisión de la Factura N° \_\_\_\_\_, esto es, el 29 de diciembre de 2008, el citado proveedor tenía la condición habido y, en consecuencia, el reparo formulado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que mi voto es que se revoque la resolución apelada en este extremo por los fundamentos expuestos, y en lo demás que se atienda a la propuesta del voto mayoritario.

**AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL PRESIDENTE**

**Rodríguez López**  
**Secretaria Relatora**  
AC/RL/jcs.

NOTA: Documento firmado digitalmente.