



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

EXPEDIENTE N° : 7861-2011  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 5 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N° ), contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de marzo de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima<sup>1</sup> de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a setiembre de 2009 y multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración observó los comprobantes de pago emitidos por diversos proveedores al amparo del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, basándose en los cruces de información realizados con algunos proveedores; no obstante, de acuerdo con la Resolución N° 256-3-99, este Tribunal ha señalado que si en el cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar la información solicitada o no demostraran la fehaciencia de las operaciones, tales hechos no pueden ser imputados al usuario o adquirente y que, por el contrario, si se realiza una evaluación en conjunto de lo presentado y los hechos comprobados en la fiscalización, la Administración puede concluir válidamente que las adquisiciones son reales, lo que ha sido acreditado en la instancia de reclamación, no habiendo la Administración aplicado su facultad de reexamen para determinar la existencia de los activos fijos observados y cita la Resolución N° 10977-2-2009.

Que señala que el hecho que sus anexo donde o en todo caso encargara su fabricación a terceros o el local no se ajustara a las necesidades de la operación, escapan de su control, toda vez no se encuentra facultada a fiscalizar las transacciones y la forma de operar de sus proveedores, por lo que indica que la Administración no puede determinar su reparo en forma subjetiva basándose en presunciones, al establecer que las operaciones observadas no pudieron realizarse, basándose en una constatación domiciliaria, sin reunir otros medios probatorios y realizar una evaluación en conjunto o programar una a fin de constatar la existencia de los bienes, agregando que mostró un video donde se así como fotos de las los que tampoco fueron considerados por la Administración. Asimismo, señala que la falta de presentación de la guía de remisión no puede ser atribuida a ella sino a los proveedores que remitieron los bienes y que el auditor desconoce los principios y procedimientos de auditoría, respecto de un registro contable, por cuanto de acuerdo a los procedimientos debe realizarse una inspección física de los activos sujetos a sustentar, procedimiento que pudo realizarse de acuerdo a las facultades establecidas en el artículo 62 del Código Tributario, por lo que el reparo no puede sustentarse en el hecho que no pueden individualizarse ni identificarse plenamente los mencionados bienes.

Que de otro lado, argumenta, en cuanto al reparo al crédito fiscal por para que la Administración pretenda desconocerlas debido a una falla administrativa al no consignar los sellos ni la fecha respectiva en las guías de remisión emitidas, no obstante, que éstos son necesarios para cumplir con las normas estandarizadas de producción y sanidad que exigen los mercados

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima.



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Agrega que, en todo caso, la Administración debió realizar una oficina, hecho que no ocurrió.

Que arguye, en relación al reparo al crédito fiscal por operaciones de gastos comunes no distribuidos realizados con empresas vinculadas, que con la , los relaciona una situación de vinculación de acuerdo con el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, situación que ha sido declarada para efectos de recibir los incentivos del drawback. Señala que el auditor omitió realizar dichas verificaciones y pretendió aplicar un procedimiento no normado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, ignorando el principio de legalidad.

Que indica que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, Informe N° 090-2006-SUNAT/2B0000 y normas de precios de transferencia, diversas operaciones fueron sometidas a las reglas de precios de transferencia, las cuales tienen efecto en el Impuesto General a las Ventas, toda vez que deben ser consideradas como transferencias gratuitas de servicios. En ese sentido, señala que al momento de validar las transacciones para sustentar el derecho de uso del crédito fiscal de transacciones a título oneroso o gratuito en donde se encuentren involucradas dos empresas vinculadas, ésta debe realizarse de acuerdo a la regla especial de los precios de transferencia, con el fin de cumplir con lo señalado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, advirtiendo que tal procedimiento no ha sido seguido por el auditor y que el prorrateo efectuado por éste al considerar solo el 50% del total de los gastos, para efectos del uso del crédito fiscal, no ha sido sustentado en el resultado de los requerimientos emitidos durante la fiscalización.

Que refiere que su se encuentra operando al 100%, como se verifica de sus documentos de internos de producción, los que inclusive fueron presentados a distintas entidades, por lo que nunca ha elaborado y que sus productos terminados, según el contrato respectivo, por lo que resulta lógico compartir los gastos generados por el referido local y que no se ha demostrado de que se trate de una operación que no cumpla con el principio de causalidad. Agrega que en la resolución apelada no ha concluido si deben o no aplicarse las reglas de precios de transferencia ni tampoco se ha sustentado legalmente el motivo por el cual debe atribuir el 50% del crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago observados.

Que sostiene que las resoluciones de determinación impugnadas adolecen de nulidad debido a que no reúnen los requisitos establecidos en los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, esto es, no contienen los motivos determinantes del reparo u observación ni los fundamentos y las disposiciones que las amparan.

Que asimismo, argumenta que las resoluciones de multa impugnadas no se encuentran amparadas en el numeral 7 del artículo 77 del Código Tributario, toda vez que no indican la base de cálculo de su monto, de acuerdo con la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones, y agrega que, en un caso similar, este Tribunal en su Resolución N° 816-1-2005, determinó que la Administración no motivó ni fundamentó la emisión de los valores, por lo que éstos fueron declarados nulos, ordenándose a la Administración que procediera a la respectiva convalidación. Indica que no resulta suficiente que en las resoluciones de multa solo se haga referencia que el detalle del reparo fue comunicado en el curso de la fiscalización mediante la notificación de un anexo, cuando la norma exige que se indique en los valores los fundamentos de la emisión y los motivos determinantes del reparo.

Que manifiesta que el auditor a efecto de merituar los elementos de prueba que sustentan el reparo al crédito fiscal, debió previamente identificar el periodo de registro de la operación y la declaración en la que se usó el crédito fiscal y luego informarle mediante los requerimientos respectivos, el folio del libro en



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

el que se encontraba anotada la operación observada, siendo que en los anexos de los citados requerimientos no se hace referencia a la información relacionada con el origen de los reparos efectuados, por lo que no puede identificarse si las transacciones observadas en dichos requerimientos pueden o no sustentar el derecho a utilizarlas como crédito fiscal; agregando que éstos no pueden sustentarse en la información contenida en el Programa de Declaración de Beneficios (PDB); por lo que el procedimiento de fiscalización adolece de nulidad al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido. Asimismo, señala que en el presente caso se ha prescindido del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, hecho que tampoco ha sido fundamentado en la resolución apelada.

Que la Administración señala que el reparo al crédito fiscal efectuado a los comprobantes de pago por las al amparo del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentra arreglado a ley, al no haberse acreditado en autos que las operaciones observadas fueron realizadas por los emisores de los comprobantes de pago observados. Indica que si bien la recurrente de la documentación presentada no es posible individualizar ni identificar los bienes adquiridos, más aún si no se ha presentado sustento adicional que los identifique, y que si bien en el Libro de Activos Fijos, se observan los cuestionados bienes, dichas anotaciones no permiten individualizar ni identificar que correspondan a aquéllos adquiridos de los emisores de los comprobantes de pago observados.

Que asimismo, indica que las guías de remisión presentadas no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no sustentan el , y que los memorandos de conformidad y recepción presentados por la recurrente tienen como día de emisión la misma fecha que se encuentra consignada en las , situación que no resulta posible, por cuanto solo el donde se encuentra , comprende un tiempo de horas, a lo que además se debe considerar un tiempo empleado por parte de la recurrente para revisar los bienes, por lo que no resulta fehaciente que el

Que refiere que el reparo al crédito fiscal por utilización del crédito fiscal procedente de gastos comunes con su vinculada se encuentra arreglado a ley, puesto que la recurrente no ha sustentado los motivos por los cuales asume la totalidad de los gastos observados, no obstante registran las mismas tal como se puede apreciar de los reportes de consultas de RUC, y según el , esta última empresa se obligaba a cancelar el 50% de todos los . Agrega que el reparo efectuado se encuentra relacionado con los gastos por , y no entre la recurrente con la independientemente que sean vinculadas o no, por lo que considera que no resulta aplicable la normativa sobre precios de transferencia.

Que manifiesta que el reparo efectuado al crédito fiscal por no acreditar la causalidad del gasto de las encuentra arreglado a ley, al no haberse acreditado que las debido a que las guías de remisión que sustentaban su traslado no contienen los requisitos de ley, asimismo, no se ha acreditado la entrega de los y si bien éstos pueden resultar necesarios para las labores de producción, no se ha acreditado que los supuestos bienes, respecto de las hubiesen sido por lo que no se encuentra acreditada la relación causal entre el gasto detallado en las facturas observadas con la generación de renta.

Que de otro lado, señala respecto de la determinación efectuada al saldo a favor materia de beneficio por exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque que, de acuerdo con el inciso a) del artículo 5 del Reglamento de las Notas de Crédito, en la exportación de los bienes se tomará en cuenta que la



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

facturación se haya efectuado en los periodos anteriores al que corresponda la declaración; sin embargo, en el presente caso las facturas de ventas observadas no corresponden al periodo o periodos anteriores de la declaración del mes de diciembre de 2008, sino más bien fueron emitidas con fecha mayo de 2009.

Que indica que al encontrarse arreglados a ley los reparos antes citados, ha quedado acreditada la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y agrega que los valores impugnados reúnen los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° (foja 1406), y Requerimientos N° (fojas 1382 y 1383), (fojas 1361 a 1363), (fojas 1353 a 1356), (fojas 1373 a 1376), (fojas 1309 a 1331) y (fojas 1276 a 1280), la Administración realizó un procedimiento de fiscalización por las obligaciones tributarias de la recurrente, respecto del Impuesto General a las Ventas de los periodos setiembre de 2008 a agosto de 2009.

Que con Carta N° (foja 1705) y Requerimientos N° (fojas 1683 y 1684), (fojas 1674 a 1677), (fojas 1650 a 1652) y (fojas 1639 a 1646), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas del periodo setiembre de 2009.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado con la citada Carta y Requerimiento N°, la Administración reparó el crédito fiscal de los periodos setiembre de 2008 a agosto de 2009 por utilización de crédito fiscal procedentes de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada, el crédito fiscal de mayo de 2009 por operaciones no reales y el crédito fiscal de mayo de 2009 por no acreditar la causalidad, así como las exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a agosto de 2009 (fojas 1795 a 1799 y 1805 a 1815) y las Resoluciones de Multa N° (fojas 1784 a 1794).

Que, asimismo, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado por Carta N° y Requerimiento N°, la Administración reparó el crédito fiscal de setiembre de 2009 por utilización de crédito fiscal precedente de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada; emitiendo como consecuencia de ello, la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2009 (fojas 1800 a 1804) y la Resolución de Multa N° (foja 1783).

<sup>2</sup> Notificada el de noviembre de 2009 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1409).

<sup>3</sup> Los citados requerimientos fueron notificados el 20 de noviembre de 2009, 10 y 26 de mayo de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1281, 1332, 1357, 1364, 1377 y 1384).

<sup>4</sup> Mediante Carta N° (foja 1268), notificada el 29 de enero de 2010 conforme a ley, se declaró la nulidad del Requerimiento N° y su resultado.

<sup>5</sup> Notificada el 4 de diciembre de 2009 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1708).

<sup>6</sup> Los mencionados requerimientos fueron notificados el 4 y 14 de diciembre de 2009 y 10 de mayo de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) el artículo 104 del Código Tributario (fojas 1647, 1653, 1678 y 1685).



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que en tal sentido, corresponde determinar si los citados reparos y las multas se encuentran determinados de acuerdo a ley, debiendo previamente analizar las nulidades deducidas por la recurrente.

## Nulidad de los valores impugnados

Que de acuerdo con el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que conforme con el artículo 77 del citado código, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. Asimismo, señala que tratándose de resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el artículo 103 del anotado código prevé que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que según lo ha establecido este Tribunal en la Resolución Nº 03150-2-2009, entre otras, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que en las Resoluciones de Determinación Nº

(fojas 1795 a 1799 y 1805 a 1810), se señala: "Sustento y base legal en los Anexos 01, 02, 03 y 04 adjuntos a la Resolución de Determinación del mes de agosto 2009 en 4 folios". Asimismo, en la Resolución de Determinación Nº , girada por Impuesto General a las Ventas de agosto de 2009 (foja 1813), se señala: "Sustento y base legal en los Anexos 01, 02, 03 y 04 adjuntos a la presente Resolución de Determinación en 04 folios".

Que de la revisión del citado Anexo Nº 03 (foja 1811) se aprecia en el **Rubro II SUSTENTACION Y BASE LEGAL**, los motivos determinantes del reparo: "SE EMITEN LAS PRESENTES RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS CORRESPONDIENTES A LOS PERIODOS SETIEMBRE-2008 A AGOSTO-2009 AL DETERMINARSE REPAROS AL CREDITO FISCAL POR LOS SIGUIENTES CONCEPTOS: (A) COMPROBANTES DE PAGO PROCEDENTE DE OPERACIONES NO REALES- POR EL EMISOR DEL COMPROBANTE (VER PUNTO 1 DEL ANEXO Nº 01 AL RESULTADO DEL REQ. ). (B) UTILIZACIÓN DE CREDITO FISCAL PROCEDENTES DE GASTOS COMUNES QUE CORRESPONDEN 50% A SU VINCULADA (VER PUNTO 3 DEL ANEXO Nº 01 AL RESULTADO DEL REQ. ). (C) CREDITO FISCAL PROCEDENTE DE GASTOS NO ACEPTADOS- Y NO ENTREGADO A

(VER PUNTO 1 DEL ANEXO Nº 01 AL RESULTADO DEL REQ. (D) EXPORTACIONES FACTURAS EN FECHA POSTERIOR AL EMBARQUE (VER PUNTO 4 DEL ANEXO Nº 01 AL RESULTADO DEL REQ. )", así como las normas legales que las amparan, consignándose en los citados anexos, entre otros, los artículos 18 y 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, en el **Rubro IV OBSERVACIONES** se hace referencia, entre otros, al Requerimiento Nº cerrado el 22 de junio de 2010.



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

Que en la Resolución de Determinación N° (fojas 1804), se señala: "Sustento y base legal en los Anexos 01, 02, 03 y 04 adjuntos a la presente Resolución de Determinación en 4 folios", siendo que de la revisión del citado Anexo N° 03 (foja 1801) se aprecia en el **Rubro II SUSTENTACION Y BASE LEGAL**, los motivos determinantes del reparo: "SE EMITEN LAS PRESENTES RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS CORRESPONDIENTES A LOS PERIODOS SETIEMBRE-2009 AL DETERMINARSE REPAROS AL CREDITO FISCAL POR LOS SIGUIENTES CONCEPTOS: (A) UTILIZACIÓN DE CREDITO FISCAL PROCEDENTES DE GASTOS COMUNES QUE CORRESPONDEN 50% A SU VINCULADA (VER PUNTO 2 DEL ANEXO N° 01 AL RESULTADO DEL REQ. )", así como las normas legales que las amparan, consignándose en los citados anexos, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, en el **Rubro IV OBSERVACIONES** se hace referencia, entre otros, al Requerimiento N° cerrado el 22 de junio de 2010.

Que conforme se advierte del Requerimiento N° y su Anexo N° 02 (foja 1321) y el Resultado del citado requerimiento y su Anexo N° 02 (fojas 1284 a 1307) y del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 02 (fojas 1632 a 1637), la Administración reparó el crédito fiscal por los conceptos antes citados, debiendo indicarse que en los referidos anexos se detallan la fecha de emisión, el número del comprobante de pago, proveedor, descripción, valor de venta, crédito fiscal y valor de compra.

Que de lo expuesto, se verifica que las resoluciones de determinación antes mencionadas se encuentran debidamente motivadas, al indicarse los motivos determinantes del reparo al crédito fiscal de los periodos agosto de 2008 a setiembre de 2009, la base legal del sustento, así como los fundamentos que las amparan, el detalle del importe reparado por cada periodo, el detalle de cada uno de los comprobantes de pago observados, así como el motivo del reparo, no evidenciándose vulneración alguna al debido procedimiento ni al derecho de defensa de la recurrente, más aún que de autos se advierte que ésta hizo efectivo dicho derecho con la presentación de sus recursos impugnativos y los escritos que presentó en etapa de fiscalización, por lo que dichos valores han sido emitidos cumpliendo los requisitos del artículo 77 del Código Tributario; en ese sentido, no resulta amparable la nulidad invocada por ésta.

Que respecto a las Resoluciones de Multa N° (fojas 1784 a 1794), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de agosto de 2008 a febrero de 2009 y de abril de 2009 a agosto de 2009, se observa que en unas se indica que fueron emitidas por los reparos determinados al crédito fiscal del IGV, según Resultado del Requerimiento N° y en otras por reparos al crédito fiscal del IGV que generaron la devolución en exceso del Saldo a Favor Materia del Beneficio del periodo, según Resultado del Requerimiento N°

Que asimismo, en la Resolución de Multa N° (foja 1783), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2009, se indica que fue girada por reparo al crédito fiscal del IGV, según Resultado del Requerimiento N°

Que como se aprecia las referidas resoluciones de multa han sido emitidas cumpliendo los requisitos establecidos en el mencionado artículo 77 del Código Tributario. En ese sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente, puesto que el reparo al crédito fiscal conllevó a que se configurara la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del mencionado código.



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

Que en tal sentido, no se aprecia vulneración al debido procedimiento ni al derecho de defensa, más aun cuando la recurrente ha hecho uso de los medios impugnatorios que contemplan las normas tributarias para el procedimiento contencioso tributario.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las resoluciones de multa impugnadas no se encuentran amparadas en el numeral 7 del artículo 77 del Código Tributario, toda vez que no señalan la base de cálculo del monto de las multas, que no resulta suficiente que en éstas solo se haga referencia que el detalle del reparo fue comunicado en el curso de la fiscalización mediante la notificación de un anexo, cuando la norma exige que se indique en los valores los fundamentos de la emisión y los motivos determinantes del reparo y cita la Resolución N° 816-1-2005, cabe indicar que de acuerdo a lo expuesto, los citados valores contienen los fundamentos y disposiciones que los amparan, esto es, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y los resultados de los Requerimientos N° y debiendo indicarse que en dichos valores se ha consignado la base de cálculo sobre la cual se aplicó la tasa correspondiente, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento, debiendo agregarse que no resulta aplicable al presente caso la resolución a que hace referencia la recurrente al tratarse de un supuesto distinto.

## Operaciones no reales

Que del Anexo N° 03 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1799 y 1811), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2009 por operaciones no reales por el importe de S/ 122 362,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° y su resultado.

Que de conformidad con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, 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, y solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, los contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

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

Que el inciso b) del referido artículo 44 señala que para estos efectos se considera como operación no real aquella situación en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

7



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que agrega el aludido artículo 44 que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que tal como se ha indicado, el inciso b) artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria aludida.

Que en concordancia con ello, el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, preceptúa que respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44 de la ley, se tendrá en cuenta, entre otros, lo siguiente:

- a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación;
- b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:
  - I. Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6;
  - II. Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago; y
  - III. El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Que el numeral 2.3.1 del artículo 6 del citado reglamento, modificado por Decretos Supremos N° 130-2005-EF, establece que para sustentar el crédito fiscal el contribuyente deberá utilizar los siguientes medios de pago: i) Transferencia de fondos, ii) Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente, u iii) Orden de pago.

Que el ítem ii del numeral 2.3.2 del referido artículo 6 dispone que tratándose de cheques se deben cumplir los siguientes requisitos: a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago; b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitido por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque; c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder; d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad; y e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago. Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitida por el Banco.

Que en relación con las operaciones no reales, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 01923-4-2004 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de éstas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha indicado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003, se ha establecido que para determinar que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, para lo cual se deben actuar los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario.

Que conforme con el criterio recogido en las Resoluciones N° 256-3-99 y 238-2-98, si en la verificación y cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y en este sentido, en la Resolución N° 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. No obstante, también se ha establecido en la Resolución N° 02289-4-2003, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, debe corresponder a una operación real, siendo necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1326 a 1331), la Administración señaló a la recurrente que de la verificación efectuada a la documentación contable presentada observó que había utilizado el crédito fiscal consignado, entre otros, en las Facturas N° - emitidas por

detalladas en el Anexo N° 02 del referido

requerimiento (foja 1321), las cuales se encontraban anotadas en su Registro de Compras, por lo que le solicitó que explicara y sustentara, mediante documentos de fecha cierta, la fehaciencia de las adquisiciones de los bienes y/o mercaderías de proveedores con domicilio fiscal, en la ciudad de Lima, para lo cual le solicitó, entre otros, lo siguiente: i) Exhibiera las guías de remisión, órdenes de compra, notas de ingresos a sus almacenes y cualquier otra documentación que acreditara el ingreso de los bienes a sus almacenes y/o depósitos; ii) Exhibiera los controles de inventario de los bienes u otros controles empelados, de ser el caso, así como proporcionara el control que acreditara el ingreso de los referidos bienes a sus almacenes y depósitos; iii) Detallara el nombre y apellidos de las personas que en su representación y en representación de los emisores de las facturas observadas realizaron las operaciones comerciales, y si firmaron contratos y/o adendas; iv) Detallara la fecha y los datos de identificación de las personas que en su representación recibieron los bienes y quienes dieron la conformidad expresada en los documentos emitidos en su oportunidad; v) Indicara por escrito cómo se estableció la forma de pago a los citados emisores de las factura: de ser en parte, detallara las fechas, importes y la forma de cada uno de los pagos, así como exhibiera el original y proporcionara copia de los documentos internos que acreditaran el pago como voucher, recibos de caja. De haberse realizado el pago mediante cheque, indicara el número de los cheques, las fechas de emisión y cobro, proporcionara

9



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

copia de los cheques, así como de los estados de cuenta bancaria en los que se apreciara el cargo por los cheques emitidos, constancias de las transferencias bancarias y/o constancias de abonos en las cuentas, indicando el titular de la cuenta, de haber realizado las adquisiciones al crédito, debía presentar el cronograma de pago, los plazos otorgados, las garantías exigidas, qué documentos se emitieron y firmaron como pagarés, u otros, y si se encontraban pendientes de pago, identificara el número del comprobante de pago que se encontrara pendiente de cancelación; vi) Exhibiera el Libro Caja – Banco en cuyos folios se apreciara los pagos a los emisores de los comprobantes de pago, así como los folios de los libros y registros contables en el que se contabilizaron las operaciones observadas; y vii) Indicara por escrito si solicitó a otras empresas y/o personas presupuestos, proformas, cotizaciones la valorización de los bienes detallados en las citadas facturas, y de ser así, señalara a qué empresas y/o personas y que proporcionara copia de los mismos

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1168), presentó un escrito señalando que algunos documentos relacionados con el traslado de los bienes observados, por lo que se encontraba recabando una declaración jurada por parte de éstos, a fin de que señalaran la información correspondiente al punto de llegada de los bienes adquiridos, así como los documentos que acreditaran la recepción de los bienes en su planta

Asimismo, indicó que las personas que participaron en las operaciones comerciales en su representación fueron y en representación de

participaron respectivamente; que no firmó

contratos por cuanto al encontrar y se cerraba el trato, buscando así mayor eficiencia, rentabilidad y calidad, a menor costo, y que las formas de pago fueron de acuerdo con lo indicado en las normas de bancarización y en su negociación buscó beneficiar a ambas partes, teniendo en consideración la disposición de los financiamientos y flujo de caja; y que las personas encargadas de recibir los bienes fueron

Indicó que adjuntaba la documentación que acreditaba las direcciones de dichas empresas y la

así como copia de las guías de remisión, órdenes de compra y los partes de los ingresos realizados a la sede productiva con los sellos debidos, y de los folios de los libros y registros contables en los que se contabilizaron las facturas observadas, agregando que la

se encontraban anotadas en el Registro de Activos Fijos. Manifestó que las guías de remisión transportista eran documentos a siendo ellos los responsables del traslado de los bienes.

Que asimismo, señaló que realizó los pagos de las transacciones realizadas y presentó las letras de cambio canceladas, transferencias y los depósitos respectivos; que si bien no solicitó presupuestos, proformas a otras empresas, los precios acordados guardaban equivalencia con los del mercado y se ajustan a sus necesidades.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado al Requerimiento N° (fojas 1296 a 1307), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló, entre otros, que las guías de remisión exhibidas por la recurrente no contenían las formalidades exigidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, puesto que consignaron como

no se indicaron los datos de la

, por lo que no sustentaron el traslado efectuado; las órdenes de compras no tenían fecha ni sello de recepción por parte de los y que no exhibió contratos. Asimismo, señaló

que la documentación y fotografías presentadas por la recurrente, no permitieron individualizar e identificar fehacientemente que se tratara de los bienes a que se refieren las facturas observadas, más



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

aún cuando no se había sustentado su traslado y que de la verificación realizada a los emisores de los comprobantes de pago observados se había determinado que éstos no realizaron las operaciones; que si bien en el Registro de Activos Fijos se encontraba anotada no podía acreditarse que correspondieran a los bienes contenidos en las facturas observadas, máxime si no se había sustentado su traslado y los emisores de los comprobantes de pago no realizaron la operación. Indicó que la recurrente exhibió las boletas de los depósitos bancarios realizados en efectivo a favor de , así como el Libro

Mayor, Libro de Inventarios y Balances y el Libro Caja y Bancos.

Que indica que, conforme con la verificación efectuada, se determinó que , responsable de la emisión de la factura de la , nunca había operado en el lugar declarado como domicilio fiscal, en donde en un espacio pequeño; y que el domicilio declarado por responsable de las como y tenía una dimensión de 5 por 3 metros, donde no pudieron por cuanto estas son de 1 por 1 metro de longitud, espacio en el que

Que en ese sentido, la Administración concluyó que las operaciones observadas no fueron realizadas por los emisores de los comprobantes de pago, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de mayo de 2009, al amparo de inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 1965 a 1970), aquélla tiene como actividad económica principal la s (CIUU 15130).

Que del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 1321) y el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1296 a 1307), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de la recurrente de mayo de 2009 contenido en la Factura N° , emitida por , por la venta de una y las Facturas N° , emitidas por , por la venta total de

Que la recurrente a efecto de sustentar que las operaciones contenidas en las facturas reparadas fueron realizadas por los emisores de los comprobantes de pago observados, presentó durante el procedimiento de fiscalización respecto de

la documentación que se detalla a continuación: 1) Copia de los comprobantes de pago observados, 2) Guías de remisión remitente, emitidas por los emisores de los comprobantes de pago observados, 3) Órdenes de compra, 4) Memorándums, 5) Constancias bancarias de depósitos en efectivo, 6) Fotos de los bienes y 7) Copia del Registro de Compras, Inventario y Balance, Libros Diario, Caja y Banco y Mayor, Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo y Balance de Comprobación Analítico, Registro de Costos, Inventario Valorizado.

Que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, los comprobantes de pago de compras observados (fojas 391, 396, 401, 405 y 417), así como su anotación en el Registro de Compras (fojas 358 a 360), por sí solos, no resultan suficientes para acreditar la realización de las operaciones con quienes figuran como emisores de los comprobantes observados, por lo que tales documentos no acreditan que los proveedores observados hayan intervenido en las operaciones comerciales reparadas.

Que de la verificación efectuada a la Guía de Remisión - Remitente N° (foja 415), vinculada a la Factura N° se verifica que no se consignaron los datos de la unidad de transporte y conductor o la empresa que habría realizado el traslado de la asimismo, no se señaló la dirección exacta correspondiente al ni la



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

de llegada apreciándose en ellas solo una firma y un sello de recibido por parte de la recurrente, no habiéndose consignado los datos de identificación de quien habría recibido el bien, lo que resulta insuficiente para otorgar validez al referido documento, por cuanto debió contener toda la información y los requisitos antes mencionados, a fin de que permitiera acreditar que la operación objeto de reparo hubiese sido realizada por

Que respecto a las Guías de Remisión N° (fojas 389, 394, 399 y 404), vinculadas las Facturas N° se observa que en ninguna de ellas se consignaron los datos de la

correspondiente al lugar de partida (se indica exacta apreciándose en ellas solo una firma y un sello de recibido por parte de la recurrente, así como un sello de entregado por parte del emisor, no habiéndose consignado los datos de identificación de quien habría lo que resulta insuficiente para otorgar validez a los referidos documentos, por cuanto debieron contener toda la información y los requisitos antes mencionados, a fin de que permitieran acreditar que las operaciones objeto de reparo hubiesen sido realizadas por

Que en cuanto a las órdenes de compra (fojas 387, 392, 397, 402 y 413), cabe indicar que dichos documentos no acreditan por sí solos que las operaciones de compras de los bienes materia del reparo fueron efectuadas con los emisores de los comprobantes de pago observados, por cuanto las órdenes de compras únicamente acreditan un pedido de compra, mas no que ésta hubiese sido realizada con sin perjuicio de ello cabe anotar que en las citadas órdenes de compra se indica que los bienes solicitados debían ser entregados en

Que asimismo, los memorandos de fechas 3, 10, 16, 25 y 26 de mayo de 2009 (fojas 380 a 383 y 412), mediante los cuales comunica a la

la recepción en perfecto estado de previa revisión y aprobación, tampoco sustentan que las operaciones por las adquisiciones cuestionadas fueron realizadas por los emisores de los comprobantes de pago observados, debido a que dichos memorandos corresponden a documentación interna elaborada por el propio personal de la recurrente, de los cuales no se aprecia y/o no se deja constancia por parte del , apreciándose que además no contienen las anotaciones o información acerca de la

el detalle de la revisión y aprobación efectuada, entre otros; además estos memorándums fueron emitidos en las mismas fechas en que se emitieron las facturas observadas, debiendo tenerse en cuenta que resulta poco probable que los referidos bienes hubiesen llegado el mismo día en que se remitieron

En ese sentido, los referidos memorandos no permiten sustentar que las operaciones reparadas fueron efectuadas por

Que respecto al Registro de Inventario y Balance, Libros Diario, Caja y Banco y Mayor, Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, Balance de Comprobación Analítico, Registro de Costos, Inventario Valorizado, cabe señalar que ello constituye información contable elaborada por la recurrente, y que únicamente daría cuenta del registro de los activos de la recurrente, el ingreso y salida de dinero, entre otros, y no de la procedencia de las operaciones de compras que se detallan en las facturas observadas.



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que en relación a las constancias bancarias de depósito en efectivo (fojas 384 a 386 y 411), cabe indicar que tales documentos por sí solos no resultan suficientes para acreditar que las operaciones contenidas en las facturas observadas hubiesen sido realizadas con los proveedores observados.

Que las fotografías de los bienes (fojas 351 a 353) no acreditan por sí solas que las operaciones contenidas en las facturas observadas hubiesen sido realizadas con los proveedores observados.

Que cabe indicar que la recurrente no proporcionó ningún documento de control interno en el que se aprecie el   
tales como los partes de ingreso o boletas de recepción u otro similar que sustente el ingreso, recepción y conformidad de los bienes adquiridos, por lo que aquélla   
y por ende la realización de las adquisiciones con los emisores de los comprobantes de pago observados

Que en tal sentido, de la apreciación conjunta de la documentación presentada por la recurrente, se tiene que se encuentra acreditado que ésta no sustentó que las operaciones contenidas en las facturas materia de reparo hubiesen sido realizadas por

, careciendo de sustento los argumentos expuestos por la recurrente en sentido contrario, no siendo aplicable la jurisprudencia señalada por esta, pues conforme se ha señalado anteriormente, la Administración no solo sustenta el reparo bajo análisis en el incumplimiento formal de un tercero, sino que valora en forma conjunta los documentos presentados por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración observó los comprobantes de pago emitidos   
al amparo del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, basándose en los cruces de información realizados con algunos proveedores; no obstante, de acuerdo con la Resolución N° 256-3-99, este Tribunal ha señalado que si en el cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar la información solicitada o no demostraran la fehaciencia de las operaciones, tales hechos no pueden ser imputados al usuario o adquirente y que, por el contrario, si se realiza una evaluación en conjunto de lo presentado y los hechos comprobados en la fiscalización, la Administración puede concluir válidamente que las adquisiciones son reales, lo que ha sido acreditado en la instancia de reclamación, no habiendo la Administración aplicado su facultad de reexamen para determinar la existencia de los activos fijos observados y cita la Resolución N° 10977-2-2009; cabe indicar que el reparo materia de análisis se origina en el hecho que la recurrente no acreditó la realización de operaciones con las personas que emitieron las facturas observadas, 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 realmente fueron realizadas con los emisores de las facturas observadas, 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 realidad de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados al no haberse acreditado que éstas fueron realizadas por los   
por lo que no resulta de aplicación al presente caso, la jurisprudencia citada por la recurrente, puesto que el reparo no se ha sustentado en los cruces de información realizados. Asimismo, es preciso anotar que en el reparo materia de autos no se cuestiona la existencia de los bienes, sino que lo que se cuestiona es que éstos   
comprobantes de pago de pago observados, debiendo agregarse en relación a la facultad de reexamen a que se refiere el artículo 127 del Código Tributario, que es potestad de la Administración hacer uso de ella, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto a que el hecho que   
toda vez no se encuentra facultada a fiscalizar las



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

transacciones y que la Administración no puede determinar su reparo en forma subjetiva basándose en presunciones, al establecer que las operaciones observadas no pudieron realizarse basándose en una constatación domiciliaria, sin reunir otros medios probatorios y realizar una evaluación en conjunto o programar una inspección ocular, a fin de constatar la existencia de los bienes,

que la falta de presentación de la guía de remisión no puede ser atribuida a ella sino a los proveedores y que el auditor desconoce los principios y procedimientos de auditoría, respecto de un registro contable, por cuanto de acuerdo a los procedimientos debe realizarse una inspección física de los activos a sustentar, procedimiento que pudo realizarse de acuerdo a las facultades establecidas en el artículo 62 del Código Tributario; cabe indicar que de acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, la recurrente no acreditó que las operaciones contenidas en las facturas observadas hubieren sido realizadas con los emisores de los comprobantes de pago observados, siendo que de conformidad al criterio contenido en las Resoluciones Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, antes citadas, los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, obligación que puede aplicarse independientemente de los montos observados y acreditarse, entre otros, con cotizaciones, proformas, cartas comerciales y/o contratos, lo que no ha efectuado la recurrente, no obstante ser requerida por la Administración. Asimismo, es preciso anotar que en el reparo materia de autos no se cuestiona la existencia de los bienes, sino que éstos

de pago observados, siendo facultad de la Administración realizar una inspección ocular, debiendo agregarse que en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, este Tribunal ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a éste y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o

sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que resulta pertinente indicar que conforme con el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes glosado, es posible mantener el derecho al crédito fiscal, en el caso del reparo por operaciones no reales sustentado en el inciso b) del artículo 44 de la citada ley, cuando el pago de las facturas se hubiese efectuado de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2.3.1 del artículo 6 del citado reglamento, esto es, mediante i) Transferencia de fondos, ii) Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente, u iii) Orden de pago.

Que en relación a las facturas observadas, la recurrente adjuntó depósitos en efectivo (fojas 384 a 386 y 411), realizados a los proveedores observados, cabe indicar que dichos documentos no permiten sustentar el crédito fiscal reparado, debido a que para ello la recurrente debió haber efectuado la

mediante alguno de los medios de pago señalados por el numeral 2.3.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que no se ha acreditado en autos, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que, asimismo, carecen de sustento los argumentos expuestos por la recurrente en el sentido que la Administración sustentó el reparo bajo análisis en el incumplimiento formal de un tercero, por cuanto, como se ha verificado y de acuerdo con el Requerimiento Nº y su resultado, esta valoró en forma conjunta los documentos presentados por la recurrente.

## Causalidad de las adquisiciones

Que del Anexo Nº 03 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 1806 y 1811), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2009 por no



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

acreditarse la causalidad del gasto por el importe de S/ 4 866,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que solo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilización de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. Tratándose de gastos de representación el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento.

Que de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán 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 estuviera 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 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 éstas 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.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1326 a 1331), la Administración señaló a la recurrente que de la verificación efectuada a la documentación contable presentada observó que había utilizado el crédito fiscal consignado, entre otros, en las Facturas N°



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

, emitidas por

, respectivamente, detalladas en el Anexo N° 02

del referido requerimiento (foja 1321), las cuales se encontraban anotadas en su Registro de Compras, por lo que le solicitó entre otros, que: i) Acreditara mediante documentos internos firmados por el responsable de su emisión, la necesidad de adquirir los bienes y/o mercaderías detalladas en las citadas facturas, debiendo proporcionar copia de los mismos; ii) Indicara por escrito el uso que le dio a cada uno de los bienes y/o mercadería adquiridos, precisando quién era el responsable de su uso y en qué trabajos, obras y/o servicios; iii) Exhibiera las guías de remisión, órdenes de compra, notas de ingresos a sus almacenes y cualquier otra documentación que acreditara el ingreso de los bienes a sus almacenes y/o depósitos; iv) Exhibiera los controles de inventario de los bienes u otros controles empleados, de ser el caso, así como proporcionara el control que acreditara el ingreso de los referidos bienes a sus almacenes y depósitos; v) Detallara el nombre y apellidos de las personas que en su representación y en representación de los citados proveedores realizaron las operaciones comerciales, y si firmaron contratos y/o adendas; vi) Detallara la fecha y los datos de identificación de las personas que en su representación recibieron los bienes y quienes dieron la conformidad expresada en los documentos emitidos en su oportunidad; vii) Indicara por escrito cómo se estableció la forma de pago a los citados proveedores; y viii) Indicara por escrito si solicitó a otras empresas y/o personas presupuestos, proformas, cotizaciones, la valorización de los bienes detallados en las citadas facturas, y de ser así, señalara a qué empresas y/o personas y proporcionara copia de los mismos.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 17 de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1168), señaló que las fueron adquiridas para ordenar la

debido a que

, relacionados con el proceso productivo de los bienes elaborados, cumpliendo así con las regulaciones sanitarias impuestas por y que para reducir costos

Asimismo, indicó en relación a sus proveedores del servicio de la que les otorgó instrucciones verbales sobre los . Asimismo, señaló que no llevaba un control de las adquisiciones de las y que al estar obligada a entregar

no consideró necesario llevar dicho control.

Asimismo, señaló que adjuntaba copia de las guías de remisión, órdenes de compra y partes de ingreso a la sede productiva y que respecto a las guías de remisión trasportista, era una información que debían proporcionar sus proveedores.

Que asimismo, indicó que las personas que participaron en las operaciones comerciales en su representación fueron .

participaron ellos mismos; que no firmó contratos, por cuanto al encontrar un adecuado

buscando así mayor eficiencia,

rentabilidad y calidad, a menor costo, y que las formas de pago fueron de acuerdo con lo indicado en las normas de bancarización y en su negociación buscó beneficiar a ambas partes, teniendo en consideración la disposición de los financiamientos y flujo de caja. Asimismo, señaló que adjuntaba la documentación que acreditaba las direcciones de dichas empresas y

que las personas encargadas de recibir los bienes fueron

Señaló que

realizó los pagos de las transacciones realizadas y presentó las letras de cambio canceladas, transferencias y los depósitos respectivos; que si bien no solicitó presupuestos, proformas a otras empresas, los precios acordados guardaban equivalencia con los del mercado y se ajustaban a sus



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

necesidades. Agregó que dado que algunos documentos relacionados con el traslado de los bienes observados, se encontraba recabando una declaración jurada por parte de los proveedores, a fin de que señalaran la información correspondiente al punto de llegada de los bienes adquiridos, así como los documentos que corroboren que éstos

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1296 a 1307), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló, entre otros, que ésta no sustentó la causalidad del gasto por las operaciones realizadas con los debido a que no

no presentó los comprobantes de pago por el brindado ni la documentación de la Mencionó que las guías de remisión remitente no sustentaban la referida causalidad, debido a que no contaban con las formalidades exigidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago al no

ni la fecha ni sello de recepción y consignaban como Asimismo, indicó que no se encontraba acreditada la ni su recepción correspondiente; y que la recurrente no acreditó la cancelación de los bienes y

Que del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 1321) y Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1296 a 1307), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de la recurrente de marzo de 2009 contenido en las Facturas N°

emitidas por

Que en el presente caso, del Registro de Compras (foja 357 y 360) se aprecia que la recurrente anotó en el mes de marzo de 2009 las facturas observadas por la Administración (fojas 362, 364, 366, 368, 370, 372, 374, 375, 377 y 379), emitidas por

por la adquisición de

Que al respecto, cabe señalar que a efecto de determinar la causalidad de las adquisiciones se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, adjunten documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo de la recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten ello.

Que la recurrente, a fin de acreditar la causalidad de las operaciones observadas, presentó en instancia de fiscalización, las facturas observadas, las guías de remisión remitente emitidas por sus proveedores (fojas 361 a 379), su Registro de Compras (fojas 357 y 360), así como el escrito de de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1168), en el cual indicó

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (fojas 1965 a 1970), la recurrente es una persona jurídica que se dedica a la elaboración por lo que, en principio, las adquisiciones realizadas estarían relacionadas ; sin embargo, conforme con la jurisprudencia citada, para que los gastos sean deducibles, éstos deben ser necesarios para obtener la renta y/o mantener su fuente productora, es decir, deben cumplir con el principio de causalidad, adicionalmente tienen que encontrarse



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

sustentados con la documentación respectiva, respecto de su naturaleza, cuantía, necesidad e incidencia en la generación de ingresos.

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

Que como se aprecia, la recurrente, adicionalmente, durante el procedimiento de fiscalización, presentó indicando que mediante éstas se acredita

Que de la revisión de las guías de remisión (fojas 361, 363, 365, 367, 369, 371, 373, 376 y 378), vinculadas a las Facturas N°

se observa que en ninguna de ellas se consignaron los datos de la unidad de transporte y conductor o la empresa que habría realizado el traslado de los referidos bienes,

asimismo, no se consignaron los datos de identificación y por lo que no se ha acreditado el ingreso de los bienes a las , debiendo agregarse que por la Factura N° no se adjuntó guía de remisión alguna.

Que asimismo, cabe indicar que no se ha acreditado en autos que la recurrente hubiese identificado los

Que puede apreciarse no se ha acreditado en autos que la recurrente hubiese presentado y/o exhibido alguna documentación que acreditara de manera fehaciente la entrega de las

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 causalidad de las para la generación de renta gravada, por lo que procede mantener los reparos y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que la Administración pretende desconocer las debido a una falla administrativa al no consignar los sellos ni la fecha respectiva en las guías de remisión emitidas, no obstante, que éstos son necesarios para cumplir con las a los

y que, en todo caso, la Administración debió realizar una inspección ocular a las instalaciones ubicadas en la en donde la SUNAT tiene una oficina; cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la causalidad de la operación observada al no haberse acreditado que

, siendo que este Tribunal, en la Resolución N° 04831-9-2012, ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

## Utilización del crédito fiscal procedente de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada

Que del Anexo N° 03 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1795 a 1799, 1805 a 1811 y 1815), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a agosto de 2009 por utilización del crédito fiscal procedente de gastos comunes que corresponden al 50% de su vinculada, respecto de compras exclusivas y compras comunes, por los importes de S/ 5 022,00, S/ 5 666,00, S/ 5 934,00, S/ 7 691,00, S/ 5 324,00, S/ 6 313,00, S/ 7 207,00, S/ 5 461,00, S/ 8 909,00, S/ 7 030,00, S/ 7 633,00 y S/ 3 777,00, respectivamente, señalando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° y su resultado.

Que, asimismo, del Anexo N° 03 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1801 y 1804), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2009 por utilización del crédito fiscal procedente de gastos comunes que corresponden al 50% de su vinculada, respecto de compras exclusivas y compras comunes, por el importe de S/ 8 062,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1324 y 1325) y Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1641 y 1642), la Administración señaló a la recurrente que de la verificación y análisis a la documentación registrada en la SUNAT, verificó que tanto ella como la

y mantenían el mismo Asimismo, le indicó que de la revisión efectuada a sus libros y registros contables había observado que utilizó la totalidad del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, así como de los entre otros, según se detalla en el Anexo N° 04 al Requerimiento N° (fojas 1309 a 1317) y Anexo N° 03 del Requerimiento N° (foja 1639), de corresponder.

Que en ese sentido, le solicitó que precisara los gastos que efectivamente consumió, que explicara por escrito la distribución de los gastos comunes, debiendo presentar el diagrama de distribución y copia de los planos descriptivos; que presentara los contratos que hubiese celebrado con la citada empresa para la explotación y/o distribución de cada instalación utilizada en conjunto, proporcionara los reembolsos de los gastos que asumió, que correspondían a su vinculada, así como que explicara y sustentara el motivo por el cual asumió la totalidad de los gastos comunes en las instalaciones utilizadas en conjunto con la mencionada empresa, entre otros.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en los citados Requerimientos N° y el 17 de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1168, 1561 a 1564) presentó escritos señalando que los servicios de exclusivamente en su sede administrativa

realizó los citados servicios a esta última. Asimismo, indicó que los servicios suministrados por la , así como los servicios de vigilancia prestados por fueron prestados en su ubicada en la ciudad de

que los fueron suministrados en su sede administrativa; y con relación al indica que corresponde a suministro



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

Que agregó que solo existía un \_\_\_\_\_ suscrito con la \_\_\_\_\_ en el que se autorizó el funcionamiento de las oficinas de su representada y de la referida empresa; que no había asumido gastos que correspondían a su vinculada, sino que asumió la totalidad de los gastos observados debido a que le correspondían, no siendo atribuibles ninguno de éstos a la \_\_\_\_\_

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1292 a 1294) y el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1633 a 1636), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente y señaló que en el contrato suscrito con la \_\_\_\_\_ se estipuló que todos los servicios públicos serían pagados por la \_\_\_\_\_ en la proporción del 50%, que la recurrente no presentó el diagrama de distribución ni copia de los \_\_\_\_\_ con la mencionada \_\_\_\_\_ a pesar de la cesión de sus instalaciones; que la recurrente no sustentó el motivo por el cual asumió la totalidad de los gastos comunes determinados, ni exhibió los reembolsos por los gastos asumidos, de acuerdo con el principio de causalidad; por lo que procedió a reparar el crédito fiscal correspondiente a dichos servicios, según lo detallado en el Anexo N° 02 adjunto a los referidos resultados (fojas 1284 a 1290 y 1632).

Que en el Anexo N° 02 del Resultado a los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ (fojas 1284 a 1290 y 1632), la Administración detalló los comprobantes de pago por los cuales observó el 50% del crédito fiscal, emitidos por la \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, especificando para cada uno: el número, serie y fecha, periodo, número y fecha de PDB, RUC y los importes correspondientes al valor de venta e Impuesto General a las Ventas, así como los conceptos correspondientes a su emisión, relacionados a servicios de \_\_\_\_\_

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 04405-5-2003 y 03321-4-2010, entre otras, este Tribunal considera que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando, además, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas por el contribuyente.



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que de acuerdo con el reporte denominado "Reparos al Crédito Fiscal por Gastos Comunes No Sustentadas por el Contribuyente" (fojas 1232 a 1237, 1240, 1241, 1603 y 1605), el reparo determinado por los periodos de setiembre de 2008 a setiembre de 2009 fue establecido por la Administración al no aceptar el 50% del crédito fiscal que se encontraba consignado en los comprobantes de pago observados, toda vez que la recurrente no sustentó la distribución por gastos comunes que mantenía con

relacionados con los servicios de energía eléctrica, agua, telefonía e internet suministrados por

, así como los servicios de seguridad, mensajería, limpieza y mantenimiento prestados por la y los servicios de vigilancia prestados por

Que según el contrato de arrendamiento (fojas 1485 a 1489), suscrito con fecha de abril de 2008,

otorgó en arrendamiento dicho bien a la , por un periodo de años, señalándose además de la obligación por parte de la citada empresa del pago puntual de los servicios públicos, destinar el para uso de oficina y acordaron que una parte del inmueble sería destinado al funcionamiento de las

Que asimismo, obra en autos (fojas 443 a 448) el contrato de cesión en uso, suscrito con fecha 30 de abril de 2008, mediante el cual la arrendataria del citado inmueble, cedió en uso en favor de la recurrente dos ambientes en el primer piso y dos ambientes en el segundo piso del referido inmueble, a efecto que los destinara exclusivamente a uso administrativo sin atención al público, por un periodo de años, estableciéndose que los pagos de todos los servicios públicos, tales como agua y desagüe, energía eléctrica y otros suministrados en beneficio del bien, serían asumidos por en la proporción de 50%. Asimismo, se estipuló que igualmente tenía la obligación de pagar en partes iguales los tributos municipales y otros que graven el bien arrendado y en general, , así como los que se crearan en el futuro mientras estuvieran vigentes los contratos de arrendamiento y el de cesión en uso, con la excepción del Impuesto Predial que correspondía exclusivamente a la

Que de acuerdo con el contrato de cesión en uso suscrito con la la recurrente se obligó a asumir los pagos de los servicios públicos en la proporción de 50%, correspondientes al inmueble al tener sus oficinas administrativas en parte de dicho local; en ese sentido, la recurrente únicamente podía utilizar el 50% del crédito fiscal proveniente de los servicios de energía eléctrica, agua, teléfono e internet, suministrados por las correspondientes a dicho inmueble y no la totalidad, como lo hizo la recurrente, por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que en cuanto a los servicios de energía eléctrica y agua suministrados por la , la recurrente señaló en sus escritos de fecha de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1160, 1561 y 1562), que éstos habrían sido prestados en su sede sin embargo, no se advierte que la Administración hubiese acreditado en autos que los gastos por dichos servicios prestados en la debían ser compartidos por la recurrente y la , y de ser así, cuál era la proporción que debía asumir cada una de ellas, por lo que la observación realizada en este extremo no se encuentra debidamente sustentada.

<sup>7</sup> La referida empresa distribuye

<sup>8</sup> La citada empresa provee servicios de agua potable y aguas residuales



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que por su parte, respecto a los servicios de vigilancia, seguridad, mensajería, limpieza y mantenimiento, prestados por las [redacted] la propia recurrente en sus escritos de fecha 17 de mayo de 2010, señaló que los servicios de seguridad, limpieza y mensajería fueron realizados en su sede administrativa en Lima por parte de la [redacted], para lo cual presentó los contratos suscritos con dicha empresa (fojas 435 a 440), y los servicios de vigilancia fueron realizados en su [redacted]

Que de la revisión de los citados contratos (fojas 435 a 440), se aprecia que la recurrente contrató a [redacted] para que le prestara los servicios de mensajería motorizada y de limpieza en sus oficinas administrativas.

Que de acuerdo al mencionado contrato de cesión en uso, cedió en uso a la [redacted] ambientes en el primer piso y [redacted] ambientes en el segundo piso del inmueble [redacted] a efecto que sea destinado exclusivamente a sus oficinas administrativas, por lo que se encontraba obligada a asumir los servicios de mensajería motorizada, limpieza y seguridad en partes iguales con la [redacted] y que si bien la recurrente contrató a [redacted] para que le prestara dichos servicios en sus oficinas administrativas, únicamente podía utilizar el 50% del crédito fiscal de Impuesto General a las Ventas de los comprobantes de pago relacionados con dichos servicios, en la medida que ambas empresas se comprometieron en forma proporcional asumir los gastos relacionados al referido inmueble; en consecuencia, el reparo realizado por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley.

Que en relación a los servicios de vigilancia prestados por las [redacted] cabe indicar que la Administración no ha acreditado que éstos debían ser compartidos con otra empresa, ni cuál era la proporción del gasto que debían asumir cada una, debiendo agregarse que la recurrente en sus escritos de [redacted] de mayo de 2010 señaló que correspondía al servicio de vigilancia en su [redacted] lo que no ha sido desvirtuado por la Administración, por lo que la observación realizada en este extremo no se encuentra debidamente sustentada.

Que teniendo en cuenta el análisis expuesto en los considerandos precedentes, procede mantener el reparo efectuado al crédito fiscal consignado en los comprobantes de pago de los servicios públicos de agua, energía eléctrica, telefonía, internet prestados por las empresas [redacted] y los servicios de seguridad, limpieza y mensajería prestados por la [redacted], utilizados en exceso por la recurrente, y en consecuencia procede confirmar la apelada en este extremo; mientras que por aquellos servicios prestados por las [redacted] así como los servicios de seguridad prestados [redacted], procede levantar el reparo, por los motivos antes expuestos, y por ende corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que si bien la recurrente afirma que los servicios de limpieza, vigilancia y mensajería fueron prestados exclusivamente en su sede administrativa y que aquellos suministrados a la [redacted] son realizados por el propio personal de la referida empresa, aquella no ha presentado documentación que acredite su dicho, debiendo indicarse que en el mencionado contrato de cesión en uso se estipuló que ambas partes asumirían en partes iguales los gastos relacionados al mencionado inmueble, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que al momento de validar las transacciones para sustentar el derecho de uso del crédito fiscal de transacciones a título oneroso o gratuito, en donde se encuentren involucradas [redacted] debe realizarse de acuerdo a la regla especial de los precios de transferencia, con el fin de cumplir con lo señalado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley [redacted]



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

del Impuesto General a las Ventas, advirtiendo que tal procedimiento no ha sido seguido por el auditor y que el prorrateo efectuado por éste al considerar solo el 50% del total de los gastos no se encuentra regulado en la ley; cabe indicar que para tener derecho a utilizar el crédito fiscal proveniente de las adquisiciones, debe verificarse que éstas sean gasto o costo, según la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que se cumpla con el principio de gradualidad, y dado que en el caso de autos se ha acreditado que la recurrente debía asumir el 50% de los egresos por los servicios públicos y demás gastos relacionados al inmueble que constituye su sede administrativa, únicamente este porcentaje cumplía el principio de causalidad, y por tanto, únicamente podía utilizar el 50% del crédito fiscal proveniente de dichos gastos, ello independientemente que exista la obligación de compartir los gastos con una empresa vinculada o no, debiendo agregarse que el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra referido a las operaciones realizadas entre partes vinculadas, lo que no ha sucedido en el caso de autos, por lo que no resulta de aplicación las normas sobre precios de transferencia, en consecuencia, lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a los argumentos de la recurrente sobre los gastos de su ,  
cabe indicar que dado el sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre ellos.

## Exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque

Que de los Anexos N° 02 y 03 a las Resoluciones de Determinación N°  
(fojas 1811 y 1813), la Administración reparó por concepto de exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque, toda vez que las DUA N°  
fueron declaradas en el mes de diciembre de 2008, cuando correspondían considerarlas en mayo de 2009, debido a que las facturas de dichas exportaciones fueron emitidas con fecha 29 de mayo de 2009.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1322 y 1323), la Administración señaló a la recurrente que las facturas relacionadas con las DUA N°  
habían sido emitidas el 29 de mayo de 2009 con fecha posterior al embarque de las DUA, por lo que dichas exportaciones debían ser consideradas en el mes de mayo de 2009, de acuerdo con el inciso a) del artículo 5 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, por lo que le solicitó que sustentara por escrito y con documentación fehaciente la observación realizada.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 17 de mayo de 2010 (fojas 1158 a 1168) presentó un escrito señalando que las facturas fueron emitidas en el mes de mayo de 2009, debido a que en el mes de diciembre de 2008 procedió a darle trámite de embarque destinado a su cliente; sin embargo sus  
y se vio obligada a anular su factura original y a emitir dos facturas con el fin de regularizar el trámite en Aduanas. Indicó que el tiempo transcurrido entre los meses de diciembre de 2008 y mayo de 2009 se debió a la demora y no aceptación del trámite aduanero con un solo comprobante de pago. Adjuntó las facturas y la nota de crédito, a fin de sustentar su argumento.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1291 y 1292), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, señalando que la recurrente no sustentó el motivo por el cual las Facturas N°  
fueron emitidas el 29 de mayo de 2009, esto es, con posterioridad a la fecha del embarque relacionadas con las DUA N°  
por lo que las citadas exportaciones debían ser consideradas para el límite del Saldo a Favor Materia de Beneficio en el mes de emisión de las facturas, de acuerdo con el inciso a) del artículo 5 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

Que el artículo 5 del Decreto Supremo N° 126-94-EF, Reglamento de Notas de Crédito Negociables, dispone que, a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, en la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración - pago.

Que por su parte, en las Resoluciones N° 0623-1-2000, 0251-5-2001 y 03204-2-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, la cual corresponde a la fecha de control de embarque anotada en las casillas 10 o 12, según corresponda, de la orden de embarque.

Que obran en el expediente el Invoice - Factura N° (foja 168), emitida el 16 de diciembre de 2008 a favor de , bajo el concepto de "cebolla china FD 415 cajas x 10 Kg. c/u" y por el importe de US\$ 83 000,00, respecto de la cual se emitió la DUA N° (fojas 173, 175 y 177), con fecha de numeración el 17 de diciembre de 2008, para la exportación de vegetales liofilizados de cebolla china en cajas de 10 Kg. c/u.

Que asimismo, se tiene la Nota de Crédito N° (foja 167), girada el 29 de mayo de 2009 y con el detalle "anulación de Factura 4 150 Kg. de cebolla china liofilizada por ingresar el producto en dos locales diferentes de Neptunia S.A.", por el importe de US\$ 83 000,00.

Que obran en autos, los Invoices - Facturas N° (fojas 172 y 181), emitidas el 29 de mayo de 2009 a favor de , bajo los conceptos de "cebolla china FD 305 cajas x 10 Kg c/u" y "cebolla china FD 110 cajas x 10 Kg c/u", por los importes de US\$ 61 000,00 y US\$ 22 000,00, respectivamente.

Que cabe indicar que por el Invoice - Factura N° obra en autos la DUA N° (fojas 183, 184 y 187), con fecha de numeración el 22 de diciembre de 2008, respecto de la exportación de vegetales liofilizados de cebolla china en 110 cajas de 10 Kg., y con valor FOB US\$ 22 000,00.

Que por los mencionados Invoice - Facturas N° se emitieron las DUA N° (fojas 174, 176, 178, 185, 186 y 188), con fecha 19 de enero de 2009, por la exportación definitiva<sup>9</sup> de 305 cajas y 110 cajas, respectivamente, de vegetales liofilizados de cebolla china FD en cajas de 10 Kg. y en donde además se indica como fecha de inicio y término de embarque, los días 24 y 26 de diciembre de 2008.

Que de la misma forma, se tiene el documento "Combined Transport Bill of Lading" (conocimiento de embarque) B/L N° (fojas 169, 170, 179 y 180), emitido el 26 de diciembre de 2008 por , respecto del transporte marítimo de 415 cajas de freeze dried vegetables en 2 contenedores, con información acerca del puerto de carga y descarga, Callao - Perú y - respectivamente.

Que de lo anteriormente expuesto, se aprecia que por la exportación de vegetales liofilizados de cebolla china, si bien en un primer momento la recurrente emitió el invoice - Factura N° con fecha 16 de diciembre de 2008, ésta fue anulada con una nota de crédito, con la finalidad de continuar con el trámite aduanero de exportación definitiva, emitiéndose en su reemplazo las Facturas N° y

<sup>9</sup> De acuerdo con el Instructivo: Declaración Aduanera De Mercancías - DAM, se aprecia que el código 41, indicado en las referidas DUA, corresponde a la modalidad de exportación definitiva: (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/procAsociados/instructivos/despa-it.00.04.htm>).



# Tribunal Fiscal

N° 06347-5-2020

en el mes de mayo de 2009, toda vez que el producto involucrado tuvo que ser transportado en dos contenedores, tal como se verifica del conocimiento de embarque.

Que de la revisión de las DUA N° se aprecia que fueron emitidas conforme la cantidad de producto a exportar que figuraba en el comprobante original (Invoice - Factura N° ), y que las exportaciones del vegetal liofilizado de cebolla china fueron realizadas con el 24 de diciembre de 2008, toda vez que corresponden a la fecha del inicio de embarque, siendo que la emisión posterior de los referidos invoices- facturas (N° se debió a un motivo de regularización de un trámite aduanero.

Que, en tal sentido, se tiene que la recurrente, en calidad de exportador, tal como se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 1552), al emitir el Invoice - Factura N° (foja 168), con fecha 16 de diciembre de 2008, es decir, con anterioridad a la fecha de la exportación definitiva de las mercancías, cumplió con lo mencionado en el artículo 5 del Decreto Supremo N° 126-94-EF, Reglamento de Notas de Crédito Negociables, en donde se señala que a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, en la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o períodos anteriores al que corresponda la Declaración - pago, contrariamente de lo alegado por la Administración.

Que por lo expuesto, el reparo por exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque no se encuentra con arreglo a ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

## Devoluciones indebidas y saldo a favor

Que según el Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1803 y 1814), los citados valores fueron emitidos por reparos al crédito fiscal de mayo de 2009 por operaciones no reales al amparo del inciso b) del artículo 44 del Código Tributario; al crédito fiscal de marzo de 2009 por no acreditar la causalidad del gasto; al crédito fiscal de setiembre de 2008 a setiembre de 2009 por utilización de crédito fiscal procedentes de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada<sup>10</sup>; y exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque, y como consecuencia de ello, la Administración determinó devoluciones indebidas del Saldo a Favor Materia del Beneficio, correspondientes a los meses de enero, febrero, junio, julio y agosto de 2009, por los importes de S/ 2 922,00, S/ 30 172,00, S/ 46 455,00, S/ 111 102,00 y S/ 10 749,00, respectivamente, y saldos a favor de la recurrente, por los meses de setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 y marzo, abril, mayo y setiembre de 2009, por los montos de S/ 24 631,00, S/ 12 738,00, S/ 7 070,00, S/ 99 106,00, S/ 46 611,00, S/ 50 872,00, S/ 36 070,00 y S/ 87 600,00, respectivamente.

Que toda vez que las devoluciones indebidas y los saldos a favor, determinados por la Administración, se sustentan en los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas antes indicados, los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, con excepción de los reparos por utilización de crédito fiscal procedentes de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada, en el extremo de servicios públicos prestados por así como los servicios de vigilancia prestados por las , y exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque, los que han sido levantados, corresponde que la Administración proceda a realizar la reliquidación correspondiente, a fin de determinar los importes respecto de las devoluciones indebidas y los saldos a favor correspondientes a la recurrente por los periodos fiscalizados.

<sup>10</sup> Cabe señalar que la Resolución de Determinación N°

fue emitida por este único reparo.



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el auditor, a efecto de merituar los elementos de prueba que sustentan el reparo al crédito fiscal, debió previamente identificar el periodo de registro de la operación y la declaración en la que se usó el crédito fiscal y luego informarle mediante los requerimientos respectivos, el folio del libro en el que se encontraba anotada la operación observada, siendo que en los anexos de los citados requerimientos no se hacen referencia a la información relacionada con el origen de los reparos efectuados, por lo que no puede identificarse si las transacciones observadas en dichos requerimientos pueden o no sustentar el derecho a utilizarlas como crédito fiscal; agregando que éstos no pueden sustentarse en la información contenida en el Programa de Declaración de Beneficios (PDB); por lo que el procedimiento de fiscalización adolece de nulidad al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido; cabe señalar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la Administración en relación a cada uno de los reparos al crédito fiscal verificó que las operaciones contenidas en las facturas observadas se encontraban anotadas en el Registro de Compras, debiendo indicarse que el hecho que no se haya identificado el folio de libro en el que se encontraba anotada la operación observada no es causal de nulidad, más aún cuando en el presente caso, en los Anexos N° 02 y 04 al Requerimiento N° y Anexo N° 04 al Resultado del citado requerimiento (fojas 1284 a 1290 y 1309 a 1321), Anexo N° 03 al Requerimiento N° y Anexo N° 02 al resultado del citado requerimiento (fojas 1632 y 1639), se detalló por cada comprobante de pago, la fecha de su emisión, el número de serie y número correlativo, descripción de los bienes o servicios, el valor de compra, el Impuesto General a las Ventas y el precio de compra, y el hecho que se haga referencia al Programa de Declaración de Beneficio, no significa que la operación contenida en el comprobante de pago observado no se encuentre anotada en el Registro de Compras, tal como verificó la Administración; asimismo, cabe indicar que el procedimiento de fiscalización ha sido realizado conforme a ley, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto a que se ha prescindido del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, hecho que tampoco ha sido fundamentado en la resolución apelada; cabe anotar que los reparos al crédito fiscal por operaciones no reales se sustentan en el artículo 44 de la mencionada ley, en tanto que los reparos al crédito fiscal por no acreditar la causalidad y por utilización del crédito fiscal procedentes de gastos comunes que corresponden al 50% de su vinculada, se sustentan en el artículo 18 de la referida ley, siendo que el artículo 19 contempla los requisitos formales para poder hacer uso del crédito fiscal y en el presente caso no se ha observado el crédito fiscal por inobservancia de estos últimos.

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 1783 a 1794) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 a febrero de 2009 y de abril de 2009 a setiembre de 2009.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, constituyen infracciones relacionadas 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. En la Tabla <sup>11</sup> de

<sup>11</sup> Aplicables a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como la recurrente, según el Comprobante de Información Registrada (fojas 1551 y 1552).



# Tribunal Fiscal

Nº 06347-5-2020

Infracciones y Sanciones del referido código, se indica que la sanción será el 50% del tributo por pagar omitido, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ han sido emitidas sustentándose en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de setiembre de 2008 a febrero de 2009 y de abril de 2009 a setiembre de 2009, y toda vez que han sido dejados sin efecto los reparos por gastos comunes por servicios públicos prestados por \_\_\_\_\_, servicios de vigilancia prestados por las empresas \_\_\_\_\_ y exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque, procede emitir pronunciamiento en el mismo sentido, respecto a las aludidas resoluciones de multa, debiendo la Administración reliquidar el importe de los mencionados valores.

Que de la revisión de la apelada se aprecia que se encuentra motivada al contener los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, y haber emitido pronunciamiento sobre todas las cuestiones que suscite el expediente y sobre las cuestiones planteadas por la recurrente.

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amigo de las Casas.

## RESUELVE:


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de marzo de 2011 en los extremos referidos a la utilización del crédito fiscal procedente de gastos comunes que corresponden al 50% a su vinculada en cuanto a los servicios públicos prestados en \_\_\_\_\_ las exportaciones facturadas en fecha posterior al embarque y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ en dichos extremos, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
AMIGO DE LAS CASAS  
VOCAL PRESIDENTE

  
VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

  
FLORES PINTO  
VOCAL

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