



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA
POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SU CONSECUENTE AFECTACIÓN AL
DERECHO AL CRÉDITO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES EN SEDE SUNAT

Línea de investigación: Estado Constitucional
Derechos humanos y Derechos fundamentales.

PRESENTADO POR:

Bach. Darill Wilson Temoche Leon

CÓDIGO ORCID:

(<https://orcid.org/0009-0005-8514-7881>)

Bach Kenny Brian Diaz Lopez

CÓDIGO ORCID:

(<https://orcid.org/0009-0005-3094-2917>)

Para optar al Título Profesional de:

Abogado

ASESOR:

Mg. Eladio Vladimiro León Pino Mena

CÓDIGO ORCID:

(<https://orcid.org/0000-0002-9558-2992>)



Metadatos

Datos del autor	
Nombres y apellidos	Darill Wilson Temoche León
Número de documento de identidad	72134424
URL de Orcid	https://orcid.org/0009-0005-8514-7881
Datos del asesor	
Nombres y apellidos	Eladio Vladimiro León Pino Mena
Número de documento de identidad	23856121
URL de Orcid	https://orcid.org/0000-0002-9558-2992
Datos del jurado	
Presidente del jurado (jurado 1)	
Nombres y apellidos	Sonia Raquel Caseli Rivera
Número de documento de identidad	23923269
Jurado 2	
Nombres y apellidos	Gretel Roxana Olivares Torre
Número de documento de identidad	23819131
Jurado 3	
Nombres y apellidos	Ivan Herik Hermoza Rosell
Número de documento de identidad	23926723
Jurado 4	
Nombres y apellidos	Raúl Bustinza Carpio
Número de documento de identidad	40211460
Datos de la investigación	
Línea de investigación de la Escuela Profesional	Estado Constitucional Derechos humanos y Derechos fundamentales



EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSECUENTE AFECTACIÓN AL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES EN SEDE SUNAT

by Kenny Brian Díaz López Y Darill Wilson Temoche León

Submission date: 03-Sep-2023 08:41PM (UTC-0500)

Submission ID: 2157172283

File name: TESIS_CREDITO_FISCAL.docx (427.38K)**Word**
count: 35687

Character count: 199075

Eladio Vladimiro León Pino Mena
Asesor



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSECUENTE AFECTACIÓN AL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES EN SEDE SUNAT

LINEA DE INVESTIGACIÓN: DERECHOS HUMANOS Y DERECHOS FUNDAMENTALES

PRESENTADO POR:

Bach. Kenny Brian Díaz López (<https://orcid.org/0009-0005-3094-2917>)

Bach. Darill Wilson Temoche León (<https://orcid.org/0009-0005-8514-7881>)

PARA OPTAR EL TÍTULO DE **ABOGADO**

ASESOR:

Mg. Eladio Vladimiro León Pino Mena (<https://orcid.org/0000-0002-9558-2992>)

CUSCO – PERÚ

2023

Eladio Vladimiro León Pino Mena
Asesor



EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSECUENTE AFECTACIÓN AL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES EN SEDE SUNAT

ORIGINALITY REPORT



PRIMARY SOURCES

1	hdl.handle.net Internet Source	12%
2	repositorio.ulima.edu.pe Internet Source	6%

Exclude quotes	Off	Exclude matches	< 4%
Exclude bibliography	On		

Eladio Vladimiro León Pino Mena
Asesor



Digital Receipt

This receipt acknowledges that **Turnitin** received your paper. Below you will find the receipt information regarding your submission.

The first page of your submissions is displayed below.

Submission author: Kenny Brian Díaz López Y Darill Wilson Temoche León
Assignment title: EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PART...
Submission title: EL USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PART...
File name: TESIS_CREDITO_FISCAL.docx
File size: 427.38K
Page count: 154
Word count: 35,687
Character count: 199,075
Submission date: 03-Sep-2023 08:41 PM (UTC-0500)
Submission ID: 2157172283




Eladio Vladimiro León Pino Mena
Asesor



Dedicatoria

Dedico esta tesis a mis padres Brian y Yanet por su esfuerzo, por su paciencia, por su orientación y sobre todo por su infinito amor, a mi pequeño hermano Dervin por ser fuente de inspiración y dar alegría a mi vida y a Araceli por acompañarme con todo su cariño durante la realización de este trabajo.

Kenny Brian Diaz López

Este trabajo se lo dedicado con todo mi corazón a mi mamá Rosana León quien me ha educado y me ha formado con buenos sentimientos, hábitos y valores, a mi familia por su comprensión y estímulo constante además de su apoyo incondicional a lo largo de mis estudios, y mi tío Warner por haber sido mi inspiración en esta carrera profesional, doy gracias a Dios por guiar e iluminar mi vida.

Darill Wilson Temoche León



Índice

Agradecimiento	3
Dedicatoria	4
Índice	5
Resumen.....	9
Capítulo I: Introducción.....	11
1.1 Planteamiento del Problema.....	11
1.2 Formulación del problema	17
1.2.1 Problema general	17
1.2.2 Problemas específicos	17
1.3 Justificación.....	18
1.3.1 Conveniencia	18
1.3.2 Relevancia social	18
1.3.3 Implicaciones prácticas	19
1.3.4 Valor Teórico.....	19
1.3.5 Utilidad metodológica.....	19
1.4 Objetivos de investigación	20
1.4.1 Objetivo General.....	20
1.4.2 Objetivos Específicos.....	20
1.5 Delimitación del estudio	20
1.5.1 Delimitación espacial.....	20
1.5.2 Delimitación temporal	21
Capítulo II: Marco teórico	22
2.1 Antecedentes de la investigación.....	22
2.1.1 Antecedentes Internacionales	22



2.1.2 Antecedentes Nacionales	23
2.1.3 Antecedentes locales	30
2.2 Bases teóricas	30
2.2.1 Crédito Fiscal.....	30
2.2.2 Operaciones No Reales	32
2.2.2.1 El crédito Fiscal y las operaciones no reales.	38
2.2.3. La facultad discrecional de la Administración Tributaria.....	39
2.2.3.1 La Discrecionalidad de la Administración Tributaria Frente a los Derechos Fundamentales del Administrado	40
2.2.3.2 ¿Cómo se seleccionan los contribuyentes a fiscalizar?.....	41
2.2.3.3 La declaración jurada que se realiza al declarar el impuesto.	42
2.2.3.4 Ventajas de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria:	42
2.2.3.4.1 Permite una mejor actuación de la administración.	42
2.2.3.4.2 Le permite actuar con equidad.....	43
2.2.3.5 Ventajas para el administrado.....	43
2.2.3.5.1 Busca el equilibrio y la equidad	43
2.2.3.5.2 Flexibiliza las normas y contempla situaciones de los contribuyentes.....	43
2.2.3.5.3 Seguridad Jurídica.	44
2.2.4 Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la administración tributaria	44
2.2.5 Límites impuestos por el Tribunal Constitucional: La Administración Tributaria y los mandatos del Tribunal Constitucional.....	47
2.2.6 Procedimiento de fiscalización.....	51
2.2.7 La prueba en el Procedimiento Administrativo Tributario.	53
2.2.7.1 ¿Qué es la prueba?	53
2.2.7.2 Aspectos sobre “la prueba” en el procedimiento Administrativo.....	55
2.2.7.3 Nociones generales sobre la prueba en el “Ámbito tributario”.	55
2.2.8 La carga de la prueba en el ámbito tributario.....	56
2.2.8.1 Conceptos Generales sobre la carga de la prueba.....	56
2.2.8.2 Reglas aplicables para distribución de carga de la prueba en el procedimiento administrativo general.....	57



2.2.8.2.1 Aplicación de impulso de oficio.	57
2.2.8.2.2 Aplicación del principio de verdad material.	60
2.2.8.3 La carga de la prueba en el procedimiento de Fiscalización Tributaria.....	62
2.2.8.3.1 La aplicación Supletoria de la LPAG	62
2.2.8.3.1 La propuesta doctrinaria de las cargas probatorias dinámicas.....	63
2.2.8.4 La carga de la prueba en el procedimiento de Fiscalización Tributaria.....	64
2.2.8.4.1 La propuesta doctrinaria de las cargas probatorias dinámicas.....	66
2.3 Marco conceptual. (Definición de términos básicos)	68
2.4 Hipótesis de trabajo	70
2.5 Categorías de estudio	70
Capítulo III: Método.....	71
3.1 Diseño Metodológico.....	71
3.2 Diseño contextual	72
3.2.1. Escenario espacio temporal.....	72
3.2.2 Unidades de estudio	72
3.2.3 Técnicas e instrumentos de recolección de datos	72
Capítulo IV: Desarrollo Temático.....	75
4.1. -Procedimiento contencioso tributario.....	75
4.1.1 Reclamación	76
4.1.2 Apelación	76
4.1.3 La Seguridad Jurídica y los derechos de los contribuyentes	77
4.1.4 Importancia.....	79
4.1.5 Elementos	80
4.1.6 Naturaleza jurídica.....	80
4.1.7 Dimensiones	81
4.1.8 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización	82
4.1.9 Derechos de los contribuyentes	83
4.2 El Crédito Fiscal	86
4.2.1 Concepto e importancia del Crédito Fiscal	86
4.2.2 Requisitos para tener derecho al crédito fiscal.....	88



4.2.2.1 Requisitos sustanciales.....	88
4.2.3 Requisitos formales del crédito fiscal	92
4.2.4 Oportunidad para el ejercicio del derecho al crédito fiscal.....	100
Capítulo V: Resultado y Análisis de los Hallazgos.....	103
5.1 Resultados del Estudio.....	103
Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal periodo 2017-2020.....	103
5.1. Ficha de resultados del Análisis de las Resoluciones	123
Tabla N° 1.	123
5.1.1 Se presentan a continuación los resultados de las entrevistas efectuadas a operadores de Derecho.....	125
5.2 Discusión y contrastación teórica de los hallazgos	127
CONCLUSIONES.....	132
E. RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS	135
F. BIBLIOGRAFIA.....	138
Anexo A Matriz de consistencia	146
Anexo B. Instrumentos para la recolección de datos	149
Anexo C. Resoluciones del Tribunal Fiscal Analizadas.....	142



Resumen

El presente trabajo “El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la administración tributaria y su consecuente afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT”, tiene como problema general, un análisis de la situación problemática que genera el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria, que afecta directamente al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT. Determinamos como objetivo general colegir la existencia de un uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización, en ese sentido, la investigación posee un enfoque cualitativo documental y observacional, porque los investigadores recogerán la información tal y como sucedieron sin que su intervención altere los hechos.

La investigación utilizó la entrevista y las fichas de análisis documental como instrumentos de recolección de datos, permitiendo obtener información relevante para alcanzar los objetivos y demostrar la hipótesis planteada, todo ello, a través del análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el periodo comprendido entre los años 2017 al 2020.

Seguido a ello, se realizó la discusión dando el soporte a los resultados encontrados, las conclusiones se realizaron en base a los objetivos de estudio y las recomendaciones fueron otorgadas en base a la justificación y conclusiones de investigación.

Palabras claves: Operaciones no reales, Crédito fiscal, Prueba, Discrecionalidad, Verdad material.



Abstract

The present work "The excessive use of the discretionary power by the tax administration and its consequent affectation to the right to tax credit of taxpayers at SUNAT headquarters", has as a general problem, an analysis of the problematic situation that generates excessive use. of the discretionary power of the Tax Administration, which directly affects the right to tax credit of taxpayers at SUNAT headquarters. We determined as a general objective to infer the existence of an excessive use of the discretionary power by the Tax Administration in the examination procedures, in this sense, the investigation has a documentary and observational qualitative approach, because the investigators will collect the information as they happened without his intervention altering the facts.

The investigation used the interview, and the documentary analysis sheets as data collection instruments, allowing to obtain relevant information to achieve the objectives and demonstrate the proposed hypothesis, all through the analysis of the resolutions issued by the Tax Court in the period between the years 2017 to 2020.

Following this, the discussion was held giving support to the results found, the conclusions were made based on the study objectives and the recommendations were granted based on the justification and research conclusions.

Keywords: Non-real operations, Tax credit, Evidence, Discretion, Material truth.



Capítulo I: Introducción

1.1 Planteamiento del Problema

“El registro de las operaciones comerciales simuladas, identificado comúnmente como *facturación fraudulenta*, constituye un fenómeno creciente que ha sido materia de análisis en los últimos años, particularmente en los ámbitos académico y legislativo” (CESOP, 2020, p. 1). Esta es una problemática que se viene advirtiendo en algunos países como, por ejemplo, países integrantes de la comunidad Andina de Naciones (CAN) al que Perú es integrante.

Esta situación adquiere especial relevancia pues “además de su vertiente delictiva, el tema de la facturación fraudulenta de operaciones comerciales simuladas debe enfocarse como una de las actividades que más ha obstaculizado el desarrollo de la economía de las naciones” (CESOP, 2020, p. 1). Esto sucede debido a que el uso de operaciones simuladas por parte de los contribuyentes genera una reducción significativa de los ingresos fiscales que están destinados a la financiación del desarrollo y el bienestar de la sociedad.

Estas operaciones comerciales simuladas, en la legislación peruana, han sido denominadas como “operaciones no reales”, las mismas que el contribuyente utiliza para simular “la existencia de hechos para gozar del crédito fiscal por operaciones no reales con la finalidad de disminuir el Impuesto General a las Ventas a pagar” (SUNAT, s.f.).

Es necesario acotar que el crédito fiscal se crea con el objetivo de “impedir que las transacciones comerciales tasadas lleven a una persona a pagar dos veces impuestos, o sea, a pagar doble impuesto” (Etecé, 2021). Este derecho resulta imprescindible para permitir las operaciones comerciales. Ningún contribuyente puede ser impedido del ejercicio de este derecho cuando realiza



las operaciones cumpliendo con las exigencias legales establecidos en el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas -en adelante IGV.

El Crédito Fiscal es un derecho del contribuyente, sin embargo, personas inescrupulosas hacen mal uso siendo estas las “operaciones no reales” generando las consecuencias negativas mencionadas en los anteriores párrafos. Es de esta forma que según el Artículo 44 del TUO de la Ley IGV- las operaciones no reales se dan en dos casos, el primero, “Sucedo cuando se emite un comprobante de pago o nota de débito; sin embargo, la operación que consta en el mismo no existe o adolece de simulación. En el segundo caso se configura cuando la operación sí se realizó, pero el emisor del comprobante de pago o nota de débito no fue quien la realizó, sino que se utilizó su nombre y sus documentos para simular la existencia de la operación” (SUNAT, s.f.).

La consecuencia prevista por el artículo 44 del TUO de la Ley del IGV para los casos mencionados en el párrafo anterior se puede dividir en dos partes. “Por un lado, para el emisor la sanción será, ser obligado al pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago o nota de débito que sea declarado como una operación no real. Y, mientras que para el adquirente (quien recibe el comprobante de pago o nota de débito), la sanción será no tener acceso al derecho del 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” (SUNAT, s.f.).

De acuerdo a lo establecido en el artículo 44 del TUO de la Ley del IGV la Administración Tributaria puede detectar operaciones simuladas y aplicar las consecuencias legales previstas, ello con la finalidad de sancionar a los contribuyentes que hagan uso de esta práctica ilegal. Para lograr dicho fin la Administración Tributaria tiene la Facultad Discrecional, conferida por la ley, según el artículo 62° del TUO del Código Tributario que prescribe: “(...) La facultad de fiscalización de



la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar” (2013).

Se usa la facultad discrecional “Cuando la propia definición normativa, no anticipa en ella todos o algunos aspectos, los cuales remite a la Administración, para que ésta tome la decisión pertinente” (Muñoz-Nájar & Soria, s.f., p. 80). Así la Administración Tributaria podrá decidir frente a determinadas situaciones su forma de proceder, o simplemente de no proceder. “Otro panorama donde se puede observar a la facultad discrecional es cuando el órgano Administrativo cuenta con la posibilidad de optar entre dos o más soluciones posibles. Claro está que, bajo este supuesto, la actuación del órgano Administrativo deberá estar limitada o tendrá que respetar la ley y toda norma superior” (Muñoz-Nájar & Soria, s.f., p. 80). De este modo la Administración Tributaria hace uso de la Facultad Discrecional cuando tienen indicios de la existencia de operaciones no reales en los procedimientos de fiscalización cuya consecuencia es la determinación de deuda por el Impuesto General a las Ventas - en adelante IGV- vinculados al Crédito Fiscal.

La Administración Tributaria en sus esfuerzos para reducir y/o erradicar las operaciones comerciales simuladas (operaciones no reales), cuando detecta alguna operación que aparentemente adolece de simulación utiliza su Facultad Discrecional conferida por el Código Tributario y hace requerimientos dentro del procedimiento de Fiscalización Tributaria a los sujetos fiscalizados para que estos puedan acreditar la veracidad de las operaciones vinculados al Crédito Fiscal que fueron declarados ante la Administración Tributaria.

Esta situación tiene lugar, pues “Para gozar del derecho al crédito fiscal se exige que la operación efectivamente haya existido y se haya cumplido con determinados requisitos sustanciales y formales señalados en los artículos 18° y 19 ° de la Ley del IGV” (Floreano & Gamonal, s.f., p.6).



Sobre esto el artículo 18 del TUO de la Ley del IGV prescribe “Que el crédito fiscal estará constituido por el Impuesto General a las Ventas que haya sido consignado de forma separada 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” (D.S. N° 055-99-EF, 1999).

El segundo párrafo del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV menciona que “Solo se otorgará derecho al crédito fiscal por adquisiciones de bienes, prestación o utilización de servicios, contrato de construcción o importaciones que cumplan con dos requisitos:

- A. Que sean permitidos y reconocidos como gasto o costo de las empresas, de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta, aún cuando los contribuyentes no estén afectos a este impuesto. En caso de que se trate de gastos de representación, el crédito fiscal será calculado de acuerdo al procedimiento que establezca el reglamento, y
- B. . Que en todos los casos deben estar referidos a operaciones por las cuales se deba pagar impuesto” (D.S. N° 055-99-EF, 1999).

También, el artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, pone como condición para ejercer el derecho al crédito fiscal “Que el impuesto esté consignado de forma separada en el comprobante de pago, que los comprobantes hayan cumplido con las disposiciones legales sobre la materia y que el comprobante que será sustento para la operación gravada esté anotado por el sujeto del Impuesto en su Registro de compras (que también deberá cumplir con con lo requerido por la legislación vigente y dentro del plazo que establece el reglamento)” (Floreano & Gamonal, s.f.).

El contribuyente podrá hacer uso del derecho al crédito fiscal cumpliendo con los requisitos establecidos en los artículos 18 y 19 del TUO de la ley del IGV, y es justamente en este punto



donde el problema se hace presente, pues la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización solicita al sujeto fiscalizado pruebas (a parte de los Comprobantes de Pago que dan derecho al Crédito Fiscal) que no están reguladas en el Código Tributario, la ley del IGV ni en la ley del Impuesto a la Renta; este actuar de la Administración Tributaria se da pese a que el sujeto fiscalizado cumplió con los requisitos antes mencionados en la ley del IGV.

El razonamiento de la Administración Tributaria termina siendo injustificado, pues las pruebas que solicita al contribuyente terminan siendo irrazonables (no pueden ser presentadas) al no estar regulado en la legislación Tributaria de Perú (como se mencionó en la ley del Código Tributario, ley del IGV y ley del Impuesto a la Renta) y por tanto no podrían ser presentados por el sujeto fiscalizado y resultarían siendo injustificadas ya que la Administración Tributaria no motiva la necesidad de hacer dichos requerimientos probatorios, pues para que una resolución esté debidamente motivada debe sustentar sus argumentos en hechos y en normas jurídicas, lo que no sucede en las resoluciones de determinación hechas por la Administración Tributaria.

Entonces, al ser imposible para el contribuyente cumplir con los requerimientos hechos por la Administración Tributaria procede a considerar que el contribuyente no ha acreditado la veracidad de sus operaciones declara las operaciones de los contribuyentes como “Operaciones no reales” afectando su derecho al uso del Crédito Fiscal que tiene el contribuyente (sujeto fiscalizado), pues la SUNAT conforme lo afirman Floreano & Gamonal, “[al momento de calificar una operación como no real, lo hace en base a criterios no sólidos, ni objetivos, es como consecuencia de ello que vulneran los principios constitucionales tributarios de los contribuyentes diligentes]” (s.f., p. 3), principalmente el derecho al debido procedimiento.

Por otro lado, la Administración Tributaria justifica su actuar invocando su Facultad Discrecional, sin embargo, según Muñoz-Nájjar & Soria “claro está que, bajo este supuesto, la



actuación del órgano administrativo deberá estar limitada o tendrá que respetar la ley y toda norma superior” (s.f., p. 80).

Cierto es, que esta situación problemática es en parte, a causa de que no existe una ley que especifique cuáles son las pruebas que el contribuyente debe presentar para acreditar la veracidad de una operación. Y adicional a esto, la Administración Tributaria hace un uso exacerbado de su facultad discrecional, poniendo toda la carga de la prueba sobre el contribuyente y haciendo que esta misma sea sin límites.

Sobre la carga de la prueba en materia tributaria, el artículo 125 del Código Tributario solo señala las pruebas que se actúan en el proceso contencioso tributario y no dice nada sobre la fiscalización. Por ello de manera supletoria se aplica el TUO de la ley Nro. 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, además de enfocarse en la aplicación de los principios de Impulso de Oficio y de Verdad Material regulados en la referida norma. Para demostrar estos puntos usaremos como referencia las Resoluciones del Tribunal Fiscal para identificar cual es la línea que aplica en su investigación probatoria, ya que de la revisión de la jurisprudencia que pasaremos a analizar se busca establecer si existe norma que señale o defina cual es el mínimo indispensable de elementos de prueba.

Como producto de esta investigación se va a demostrar también la irregular regulación de las operaciones no reales, ya que el artículo 44 del TUO de la ley del IGV no señala cuando se está ante una operación real, que sería lo lógico y razonable. Simplemente se señala cuando se está ante una operación no real, definición negativa que no ayuda a que se pueda ejercer el derecho al Crédito Fiscal. Este argumento toma fuerza, pues para acreditar la veracidad de las operaciones se requiere un procedimiento, el cual está ausente.



Por último, es materia de esta investigación la afectación al derecho al crédito fiscal del contribuyente formal por parte de la Administración Tributaria. Situación, que será aclarada mediante el análisis las resoluciones que tiene de la Administración Tributaria y el uso de herramientas como la entrevista y encuestas a especialistas en la materia.

Con base en todo lo manifestado formulamos como problemas de investigación los siguientes:

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema general

¿El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT?

1.2.2 Problemas específicos

- ¿Cuándo se cumplió con el mínimo probatorio para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?
- ¿Cuáles son los principales criterios del Tribunal Fiscal peruano sobre la carga probatoria de la fiscalización de operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?
- ¿La administración tributaria en el Perú está haciendo un uso excesivo de su facultad discrecional al solicitar al contribuyente más documentos para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal aun cuando ya se ha cumplido con los requisitos legales?
- ¿Cuáles son los medios probatorios que el contribuyente debe procurar en su haber para probar la fehaciencia de una operación durante los procedimientos de fiscalización realizados por la SUNAT?



1.3 Justificación

1.3.1 Conveniencia

Es idóneo llevar a cabo la investigación a desarrollar considerando que el trabajo de investigación se basa en el análisis de una situación problemática causada por un uso excesivo de la facultad discrecional con la que cuenta la Administración Tributaria. Esta situación se da durante los procedimientos de fiscalización, durante los cuales se solicita al administrado más documentos y/o pruebas además de los comprobantes que dan derecho al ejercicio del crédito fiscal. Esto, a pesar de que el Contribuyente en muchas ocasiones ya ha cumplido con los requisitos legales para gozar de su derecho al crédito fiscal.

Por tanto, esta investigación servirá para determinar hasta qué punto la Administración Tributaria excede su Facultad Discrecional al solicitar más documentos al contribuyente de forma irrazonable e injustificada, afectando así el derecho al crédito fiscal del contribuyente.

Por consiguiente, se ha planteado un problema general y otros específicos, los objetivos son respaldados en el análisis documental de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, los aportes de la doctrina y las normas que regulan el ámbito tributario que demuestran nuestra hipótesis de un uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria que termina por afectar el derecho al crédito fiscal de contribuyente.

1.3.2 Relevancia social

El derecho al crédito fiscal es indispensable para permitir la fluidez de las operaciones comerciales en los sistemas de todo el mundo. Por ello, la afectación al mismo por parte de la Administración Tributaria tiene efectos negativos en la economía de nuestro país causando un enorme perjuicio económico a las empresas, inclusive llevando a algunas al quiebre. Los resultados



de nuestra investigación darán al contribuyente argumentos sólidos que permitan defender su derecho a gozar del crédito fiscal frente a la Administración Tributaria.

1.3.3 Implicaciones prácticas

La investigación tiene la finalidad de fomentar la interpretación de la facultad discrecional dentro del marco tributario, perteneciente al Código Tributario, además de interpretar de mejor manera la norma al momento de fiscalizar al contribuyente cuando la Administración declare que sus operaciones son no reales.

1.3.4 Valor Teórico

La investigación tiene valor teórico, ya que analizaremos en profundidad instituciones jurídicas referidas al derecho tributario, así como también consideramos que el trabajo de investigación es óptimo en razón a que cuenta con las fuentes de información, el material necesario, una guía idónea y la estrategia metodológica para poder responder a los objetivos planteados, además de dar contraste a las hipótesis de estudio para luego establecer las conclusiones y las recomendaciones.

1.3.5 Utilidad metodológica

El enfoque que se utilizará en la investigación es del tipo cualitativo, “Por considerarse el más adecuado para desarrollar investigaciones jurídicas” (Castro Cuba, 2019), de esta manera, otros investigadores que pretendan aproximarse al asunto referido al uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y su afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede Sunat, apreciarán que tal enfoque es el más acertado para estudiar, conocer, comprender e interpretar dicho fenómeno jurídico. Por consiguiente, la aplicación del enfoque constituye un aporte metodológico que podrá ser utilizado en futuros estudios relacionados con el tema.



1.4 Objetivos de investigación

1.4.1 Objetivo General

Determinar si el uso excesivo de la Facultad Discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al Crédito Fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Identificar de acuerdo con la jurisprudencia el Tribunal Fiscal peruano en qué casos se consideró que se cumplió con el mínimo probatorio para considerar las operaciones de Crédito Fiscal declaradas por el contribuyente como reales.
- Realizar un análisis jurisprudencial para determinar los criterios que tiene el Tribunal Fiscal peruano en la carga probatoria en la fiscalización de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente.
- Realizar un análisis de la jurisprudencia para determinar si existe un uso excesivo de la facultad discrecional conferida a la Administración tributaria en el Perú.
- Determinar con un análisis de la jurisprudencia del tribunal fiscal, cuáles son los medios probatorios que el contribuyente debe procurar en su haber para probar la fehaciencia de una operación durante los procedimientos de fiscalización realizados por la SUNAT.

1.5 Delimitación del estudio

1.5.1 Delimitación espacial

El ámbito geográfico donde se realizará el estudio está circunscrito al territorio peruano, debido a que las normas y jurisprudencia objeto de estudio rigen dentro de la República del Perú.



1.5.2 Delimitación temporal

La presente investigación tiene como delimitación el tiempo de vigencia de las normas objeto de análisis.



Capítulo II: Marco teórico

2.1 Antecedentes de la investigación

2.1.1 Antecedentes Internacionales

-Guzmán, (2018) en tesis “*La carga de la prueba en el derecho tributario chileno*”. Para optar el título de Abogado en la Universidad de Chile. Santiago. La investigación tuvo como objetivo responder a la siguiente pregunta “¿Existe una regla general de carga probatoria en el derecho tributario nacional?” (Guzmán, 2018). Según el autor esta interrogante se puede responder analizando “de manera pormenorizada la normativa, principios, doctrina y jurisprudencia vigentes que digan relación a la carga de la prueba en materia tributaria” (Guzmán, 2018).

La investigación arriba a las siguientes conclusiones:

Primera, a quien corresponde demostrar la verdad de sus declaraciones será al contribuyente, teniendo en cuenta que la determinación de los impuestos tributarios se hace mediante autoliquidación, quiere decir que el contribuyente de forma unilateral y autónoma propone mediante su declaración de impuestos el monto a cancelar. Entonces el contribuyente será quien debe acreditar que sus declaraciones se encuentran de acuerdo con la normativa del impuesto que va a declarar. En la misma línea, deberá acreditar que los montos consignados en la declaración, tanto de gastos como de ingresos o exoneraciones son verdaderas (Citado en Costa, 2019).

Segunda, la regulación en Chile señala los medios con los que el contribuyente puede probar, entre ellos documentos, libros de contabilidad o cualquier otro medio que la norma establezca, siempre en la medida de que sean obligatorios o necesarios para el contribuyente (Citado en Costa, 2019).



Tercera, el texto normativo materia de investigación tiene dos limitaciones en cuanto a la materia probatoria, pues limita el objeto de prueba al señalar de forma expresa que debe estar probada la naturaleza, veracidad y monto de las operaciones. Esto a su vez limita los medios para que el contribuyente pueda probar, al establecer que solo puede presentar los que sean los obligatorios o necesarios para el contribuyente (Citado en Costa, 2019).

Cuarta, la investigación concluye que el artículo 21 del Código Tributario Chileno, no es norma general sobre carga de la prueba como ha sostenido la Corte Suprema, esta postura atenta contra diversos principios que la Constitución asegura para las personas, entre ellos la igualdad ante la ley, la legalidad del impuesto, la igual protección de ley en ejercicio de los derechos. El artículo 21 del Código Tributario Chileno entonces permite prescindir de declaraciones y antecedentes del contribuyente para calcular una base imponible únicamente con los antecedentes que la Administración Tributaria tenga en su poder.

2.1.2 Antecedentes Nacionales

-Aguilar, (2016) es su tesis *“La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la ley del IGV”* para optar el título de Abogado en la Universidad de Lima, teniendo como objetivo determinar “el estudio de las reglas referentes a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización, y los problemas asociados a este tema, todo ello dentro del marco legal y constitucional de nuestro país” (Aguilar, 2016, pág. 1). El estudio fue realizado desde un enfoque de investigación cualitativo donde se analizaron “los principios, las normas legales que rigen la carga de la prueba, tales como el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo general (...), la ley del IGV y su Reglamento” (Aguilar, 2016, p. 2), todo aquello relacionado en la forma en la que se configuran las operaciones no reales.



El estudio concluye, entre otros enunciados, que “existe una distribución ‘encubierta’ de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, puesto que si bien la norma señala que la Administración tiene la carga de la prueba, existen también normas que señalan la obligación de los contribuyentes” (Aguilar, 2016, pág. 91), de presentar documentación como libros, comprobantes y otros elementos probatorios que van a servir de sustento de los hechos que sean controvertidos. Por otro lado, el estudio concluye que “existe falta de precisión en el artículo 44° de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales” (Aguilar, 2016, pág. 93) y ello tiene como efecto una amplia discrecionalidad para la Administración Tributaria, por ello se pueden ver criterios muy diferentes y en algunos casos contradictorios en la configuración de las operaciones no reales que acoge el Tribunal Fiscal. Asimismo, el estudio concluye que cuando se trata de operaciones no reales “el desconocimiento del crédito fiscal muchas veces recae en el contribuyente que formaliza una cadena económica informal (...). Es decir que se castiga al contribuyente formal y no se ataca el problema de la informalidad” (Aguilar, 2016, pág. 94). También se menciona entre las conclusiones de los artículos 18° y 19° de del TUO de la Ley del IGV que “ya establecieron los requisitos para hacer uso del crédito fiscal entonces esos requisitos constituyen una prueba tasada, los cuales no pueden extenderse por interpretación o crearse nuevos requisitos o solicitarse otros documentos que el contribuyente no está obligado a tener” (Aguilar, 2016) por esa razón se afirma que “La SUNAT no puede extender el alcance de las normas tributarias para hacer frente al problema de la informalidad en ciertos sectores de la economía” (Aguilar, 2016), puesto que de ser así “la configuración de operaciones no reales puede conllevar a la violación del principio de no confiscatoriedad, en donde no se estaría gravando ninguna manifestación de riqueza del contribuyente, y por el contrario se estaría atentando con la continuidad del negocio” (Aguilar, 2016).



-Angulo, (2015) en su tesis “*Operaciones no reales según el artículo 44 de la ley del impuesto general a las ventas*”. Para optar el título de Abogado en la Universidad de Piura el año 2015. La investigación “tiene por objeto analizar esta modalidad de evasión tributaria y su regulación en nuestra vigente Ley del Impuesto General a las Ventas, en concreto lo dispuesto por su artículo 44” (Angulo, 2015), asimismo se busca hacer un análisis de las variadas disposiciones reglamentarias vinculadas artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y pronunciamientos relevantes del Tribunal Fiscal (Angulo, 2015).

La investigación realiza un análisis histórico, normativo y jurisprudencial del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las ventas arribando a las siguientes conclusiones:

Primero, se indica que “las operaciones no reales contenidas en el artículo 44° de la IGV, regulan dos distintos supuestos, que a su vez están relacionados entre sí “ (Angulo, 2015), “el primero cuando el objeto materia de venta es inexistente (operaciones no reales absolutas) y el segundo cuando el vendedor y/o comprador no han participado de la operación en cuestión (operaciones no reales relativas)” (Angulo, 2015). Segundo, se indica que “el primer párrafo del artículo 44° de la IGV, que obliga al falso transferente o vendedor (...), al pago de un “impuesto (...), transgrede el principio no confiscatoriedad del artículo 74° de nuestra Constitución Política” (Angulo, 2015). Tercero, “se debería agregar como nueva infracción en el artículo 178° del Código Tributario una que haga referencia de manera específica a la emisión de comprobantes de pago dentro del marco de una operación no real” (Angulo, 2015), consiguiendo así la sanción económica al emisor falso de dichos comprobantes de pago, pero respetando el principio de tipicidad en materia sancionatoria (Angulo, 2015). Cuarto, que el Informe “N.º 079-2010-SUNAT/2B000 SUNAT se ha extralimitado al concluir que a través de un solo cheque se puedan pagar varias facturas u operaciones y aun así se estaría cumpliendo con el requisito específico del artículo 6° del



Reglamento del IGV” (Angulo, 2015), se dice esto pues “al igual que en el caso de las transferencias de fondos y las órdenes de pago, se tratan de casos excepcionales de convalidación del crédito fiscal de operaciones que, en principio, no son reales” (Angulo, 2015). Por último, concluye que “al no existir en nuestra legislación tributaria una disposición expresa sobre en quien debe recaer la carga de la prueba en el marco de una operación no real, el Tribunal Fiscal” (Angulo, 2015) según lo decreta la Ley del Procedimiento Administrativo General “ha determinado que la misma deberá ser compartida entre el contribuyente y la Administración tributaria” (Angulo, 2015).

-Bustinza, (2019) en su tesis *“Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿Sobre quién recae la carga de la prueba? análisis de la jurisprudencia del tribunal fiscal”*. Para optar el título de Abogado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. “El objetivo principal del trabajo de investigación es sintetizar los criterios o lineamientos que el Tribunal Fiscal establece sobre quién recae de la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en el IGV” (Bustinza, 2019, pág. 8). La investigación pretende asimismo investigar “cuando se considera satisfecha esta carga, conforme al análisis crítico de los principales criterios de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal” (Bustinza, 2019, p. 8). La investigación se realizó desde una óptica cualitativa.

Esta investigación tuvo varias conclusiones, las cuales son las siguientes:

Primera, el obstáculo que se da al intentar acreditar una operación que ha sido atribuida como no real, es que la presentación de pruebas está limitada. Esta situación se da, puesto que, el Código Tributario solamente permite actuar como medios probatorios los documentos, las pericias e inspecciones del órgano encargado de resolver; sin embargo, las normas del Código Tributario deben ser interpretadas tomando como punto de partida a la Constitución, siendo así, “la



Constitución debe ser la primera garantía que tiene el Contribuyente para poder aportar pruebas sin limitaciones dentro de los Procedimientos de Fiscalización” (Bustinza, 2019, p. 63).

Segunda, el hecho de que la “carga de la prueba no se encuentre regulada en nuestra legislación tributaria genera imprecisión en su aplicación, por ello sería de mucha utilidad tener precisiones legislativas, pues es importante una delimitación legislativa sobre quien llevará la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización tributaria” (Bustinza, 2019, pág. 63).

Tercera, cuando se trata de fiscalización de operaciones no reales, debe usarse la teoría de las cargas probatorias dinámicas, así la carga de la prueba será más equitativa y recaerá sobre ambas partes. Por un lado, el sujeto fiscalizado, como contribuyente y la Administración Tributaria como fiscalizador. Se toma en cuenta cuál de los sujetos estará en mejores condiciones para producir las pruebas. Por otro lado, “la teoría se vincula con las acciones complementarias como por ejemplo los cruces de información que realiza la Administración Tributaria. Se precisa que de acuerdo con los resultados de la propia investigación de la jurisprudencia que se realizó, la realización de cruces de información no es obligatorio para la Administración Tributaria para probar inexistencia de operaciones. De este modo la teoría de las cargas probatorias dinámicas tendría sus límites establecidos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal” (Bustinza, 2019, p. 63).

Cuarta, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, “la carga de la prueba en las operaciones no reales recae sobre el contribuyente, así este será quien abogue por la existencia de sus operaciones; sin embargo, la Administración Tributaria puede revisar las pruebas que el contribuyente aporte y realizar acciones que complementen la certeza de sus conclusiones” (Bustinza, 2019, pp. 63-64).



Quinto, en cuanto al mínimo probatorio, el Tribunal Fiscal establece que el contribuyente debe guardar un mínimo indispensable de medios probatorios para poder demostrar que sus operaciones existen; sin embargo, la jurisprudencia no establece cuando se cumple con el mínimo probatorio para considerar una operación como real. A pesar de ello “el estudio concluye que el mínimo probatorio serán las pruebas solicitadas en los requerimientos de la SUNAT, haciendo especial hincapié en el primer requerimiento, así cumplido el primer requerimiento se dará por satisfecho el mínimo probatorio” (Bustinza, 2019, p. 64).

Sexto, de los criterios de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, “se pueden establecer 4 que son recurrentes: a. La carga de la prueba en primer término recae sobre el contribuyente, b. Se estableció que el contribuyente debe mantener un mínimo indispensable de documentación para acreditar la existencia de sus operaciones comerciales, c. Se debe probar la existencia de una operación, por ello, lo basta con tener un comprobante de pago y la anotación en el registro para que la operación sea real y d. Los cruces de información que realiza la Administración Tributaria son un acto discrecional, no siendo obligatorios para determinar una operación como no real “(Bustinza, 2019, pp. 64-65).

-Costa, (2019) en su tesis “*Valoración de medios de prueba en la determinación de operaciones no reales y la afectación al principio de capacidad contributiva*”. Para optar el título de Abogado en la Universidad Nacional de Trujillo. El objetivo general de la investigación es “determinar si la valoración de los medios de prueba en la determinación de operaciones no reales afecta el principio de capacidad contributiva” (Costa, 2019). Para lograr este objetivo se requirió “analizar desde la óptica doctrinal, legal y jurisprudencial las operaciones no reales” (Costa, 2019), por otro lado “examinar en la legislación comparada el tratamiento de las operaciones no reales” (Costa, 2019), asimismo “analizar la regulación de la prueba y su valoración en materia tributaria” (Costa, 2019)



y por último “revisar la jurisprudencia de los órganos que administran justicia en relación a la valoración de la prueba en operaciones o reales” (Costa, 2019). Para lograr dichos objetivos se utilizó una óptica cualitativa, descriptiva y explicativa.

Esta investigación llegó a las siguientes conclusiones:

Primero, se concluye que la valoración de las pruebas es equivocada esto genera afectación al principio de capacidad contributiva. “Esto sucede, pues al no existir regulación clara sobre la prueba y las operaciones no reales, únicamente se tiene como guía a los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal; sin embargo, como se puede ver en las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas en la investigación, en algunas ocasiones el contribuyente no presenta algún documento y esta utiliza este hecho como evidencia de la no realidad de la transacción. Pero esto no es siempre así, pues cabe la posibilidad de que la operación haya sido real, pero el contribuyente no cuente con la totalidad de la documentación que solicita la Administración Tributaria, afectando la capacidad económica del contribuyente” (Costa, 2019).

Segundo, se concluye que no existe regulación clara sobre cuando debe considerarse una operación como no real. “Esto se da aun cuando la ley del IGV, dedica un artículo específico que regula la fehaciencia de las operaciones, la definición contenida en el artículo resulta insuficiente. En cuanto a la ley de renta, no existe un artículo que haga referencia a las operaciones no reales. Producto de esta inexactitud de la normativa, se ha tratado de regular el tema a partir de la jurisprudencia o normas supletorias, creando así confusión y lagunas normativas para los contribuyentes” (Costa, 2019).

Tercero, según la revisión de legislación comparada de países como México, Italia, Chile y Argentina. En sus legislaciones tampoco existe regulación precisa y amplia sobre las operaciones



no reales. Al igual que en nuestro país se ha optado por implementar métodos y diversos programas para contrarrestar la evasión fiscal, recibiendo críticas como en el caso peruano (Costa, 2019).

Cuarto, del análisis de la jurisprudencia y la normativa, se entiende que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente. Quien será libre de mostrar las pruebas necesarias durante el procedimiento de fiscalización. No así en el procedimiento contencioso tributario, en el cual las pruebas están limitadas por el Código Tributario. Se sugiere utilizar la teoría de las cargas dinámicas y se afirma que para arribar a la conclusión de que una operación no es real, no se puede hacer solo mencionando indicios aislados, si no que los medios de prueba deben ser valorados de forma conjunta para llegar a la verdad (Costa, 2019).

Quinto, de acuerdo a la jurisprudencia analizada, los casos de las operaciones no reales han aumentado en los últimos años, pues la documentación requerida por la SUNAT es cada vez mayor, así, muchas veces se desconoce los costos o gastos de los contribuyentes formales aun siendo operaciones reales. Generando así perjuicio al contribuyente y vulnerando su capacidad contributiva (Costa, 2019).

2.1.3 Antecedentes locales

Realizada la búsqueda correspondiente no se hallaron tesis antecedentes a nivel local.

2.2 Bases teóricas

2.2.1 Crédito Fiscal

El crédito fiscal se crea con el objetivo de “impedir que las transacciones comerciales tasadas lleven a una persona a pagar dos veces impuestos, o sea, a pagar doble impuesto” (Etecé, 2021). Este beneficio resulta imprescindible para permitir las operaciones comerciales. Ningún



contribuyente puede ser impedido del ejercicio de este derecho cuando realiza las operaciones cumpliendo con las exigencias legales.

El artículo 18 del TUO de la Ley del IGV prescribe “Que el crédito fiscal estará constituido por el Impuesto General a las Ventas que haya sido consignado de forma separada 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” (D.S. N° 055-99-EF, 1999).

El segundo párrafo del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV menciona que “Solo se otorgará derecho al crédito fiscal por adquisiciones de bienes, prestación o utilización de servicios, contrato de construcción o importaciones que cumplan con dos requisitos.

- C. Que sean permitidos y reconocidos como gasto o costo de las empresas, de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta, aún cuando los contribuyentes no estén afectos a este impuesto. En caso de que se trate de gastos de representación, el crédito fiscal será calculado de acuerdo al procedimiento que establezca el reglamento, y
- D. . Que en todos los casos deben estar referidos a operaciones por las cuales se deba pagar impuesto” (D.S. N° 055-99-EF, 1999).

También, el artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, pone como condición para ejercer el derecho al crédito fiscal “Que el impuesto esté consignado de forma separada en el comprobante de pago, que los comprobantes hayan cumplido con las disposiciones legales sobre la materia y que el comprobante que será sustento para la operación gravada esté anotado por el sujeto del Impuesto en su Registro de compras (que también deberá cumplir con lo requerido por la legislación vigente y dentro del plazo que establece el reglamento)” (Floreano & Gamonal, s.f.).



2.2.2 Operaciones No Reales

Las operaciones no reales se encuentran establecidas en TUO de la Ley del IGV, en su artículo 44. Dentro de esta norma separa lo no real, el cual establece “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” (1999).

Según el Tribunal Fiscal, al interior de la Resolución N° 02565-1 del año 2018 se establecen que las operaciones no reales son las siguientes:

a) “Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

b) El emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación; precisándose que en caso de 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”. (p. 2)

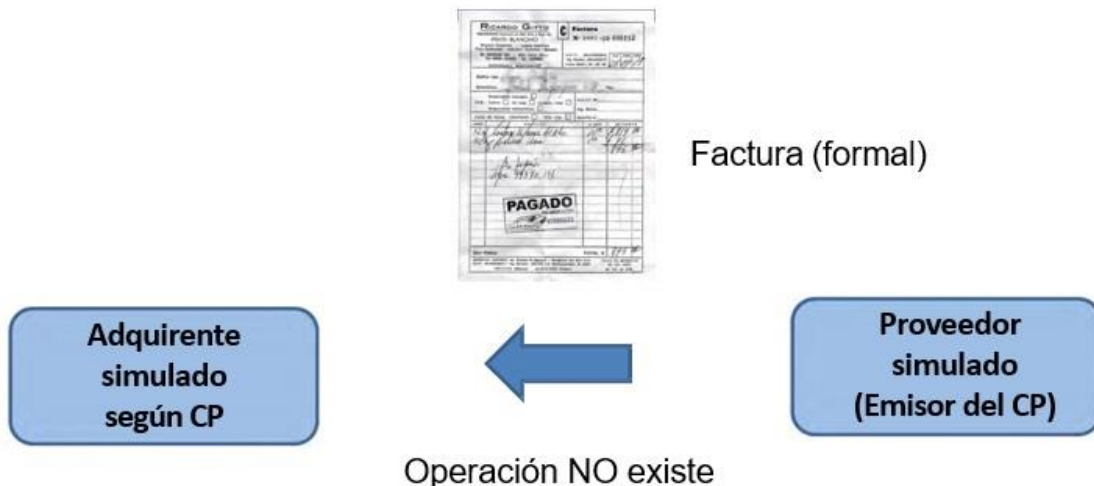
Asimismo el TUO de la Ley del IGV en su artículo 44 refiere que las operaciones no reales se dan en los siguientes casos:

Caso 1:

“Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar

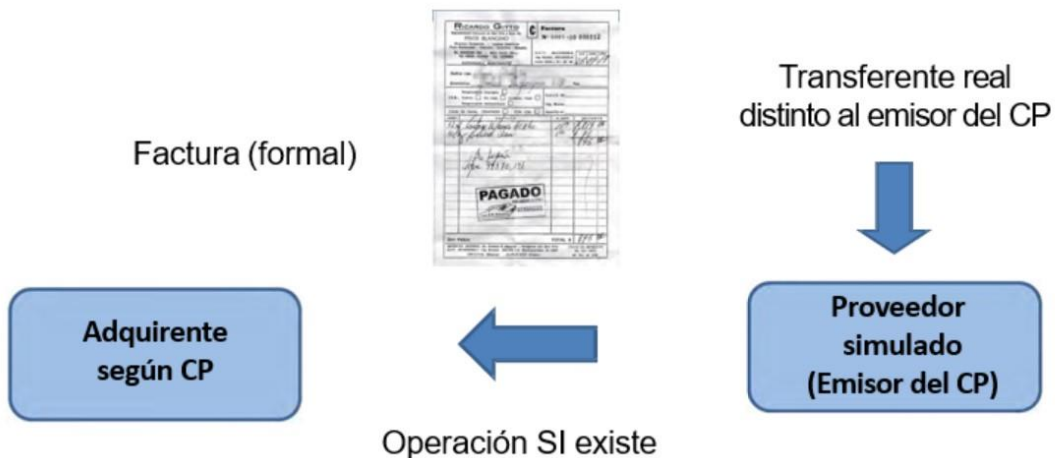


que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción” (SUNAT, s.f.).



Caso 2:

“Aquella en 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” (SUNAT, s.f.).



Entonces al detectarse la existencia de operaciones no reales se han previsto las siguientes consecuencias tributarias:



“Para el emisor: 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.

Para el adquirente: El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá el 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” (SUNAT, s.f.).

El mismo artículo 44 del TUO de la Ley del IGV en su inciso b) señala que el adquirente podrá mantener su crédito fiscal de lograr cumplir lo dispuesto en el reglamento, es así que el artículo 6 numeral 15.4 inciso b) del Reglamento de la Ley del IGV establece los siguientes requisitos:

1. “Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6.
2. Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
3. 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.

Aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no efectuó verdaderamente la operación” (SUNAT, s.f.).

Según la Rae define a lo real como lo que tiene existencia objetiva, por lo tanto, las operaciones no reales, son la simulación de la transferencia de un bien o servicio, por lo que carece de validez siendo que esta no existe, pero ¿Por qué existen las operaciones no reales?



Es un hecho muy reiterado que los contribuyentes quieren beneficiarse indebidamente de la administración tributaria y acceder al crédito fiscal para que tengan una devolución de su IGV que en este caso no les corresponde, por esto la ley del IGV en su artículo 44 es muy específico en supuestos en los que exista una operación no real; sin embargo también existen casos donde no hubo una simulación por parte del contribuyente , pero la administración Tributaria lo considero como operación no real, por lo que dentro de esta investigación nos pondremos en la tarea de analizar los casos dentro de las Resoluciones del Tribunal Fiscal en los que se ha considerado a las operaciones no reales, cuando lo eran y cuando no correspondía ser considerada como operación no real, la cual desarrollaremos más adelante.

Cabe señalar que dentro de este contexto se dan casos de “compras de facturas falsas” a cambio de un monto dinerario, lo cual sin lugar a duda constituye una operación no real y además configura un delito tributario “de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo N.º 813.

Según lo que Delgado Ratto sostiene que:

Es evidente que el artículo 44º es aplicable solo a operaciones comprobadamente inexistentes y no a aquellas cuya inexistencia se presume. Sustentar dicha presunción en aspectos formales incluidos en la equivocada definición de comprobante de pago no fidedigno o falso del Reglamento o en adquisiciones previas realizadas por el transferente, afecta el reconocimiento de la realidad de la operación entre este y el adquirente (2016, p. 273).

Para entender el artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas lo desglosaremos según se determine dentro del mismo artículo, cuáles son las situaciones en las que se considere como operaciones no reales.



1. “Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción” (1999).

Para ampliar este concepto de operación inexistente, nos remitimos a la resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5 del año 2003 , el cual establece las siguientes situaciones:

- a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participo en la operación.
- b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación.
- c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto.
- d) La combinación de a) y c) de c) y b). (2003)

En cualquiera de estas situaciones no se podrá acreditar que existió una transferencia del bien que fue avalado en la boleta de pago.

Otro concepto de las operaciones inexistentes:

“Es la colocación en el mercado de facturas que amparan conceptos que no se han enajenado o no corresponden al monto facturado, esto es, que los contribuyentes compren facturas a empresas que no cuentan con activos, personal, infraestructura o bien se encuentren en la lista de no localizados, las facturas se adquieren con el ánimo de crear deducciones, aunque no se haya enajenado el bien o no se haya prestado el servicio” (CDMX, 2020)

Entendemos a las operaciones inexistentes, aquellas que nunca existieron en la realidad ni son tangibles, por lo que nunca se dio una transferencia de un bien o servicio.

El Tribunal Fiscal, mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 590-2 del año 2003, señala lo siguiente:



Procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del CT y del artículo 44° de la ley del IGV, “dado que si al amparo de la referida Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado por el artículo 44° de la ley del IGV, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del IGV” (p. 11). Cabe hacer la precisión que el antecedente de nuestra actual Norma XVI fue la Norma VIII a la que se hace referencia en esta RTF.

Con respecto de las operaciones simuladas, para un mejor entendimiento haremos mención al Código Civil, en su artículo 190°, con relación a la simulación absoluta, establece lo siguiente: “Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo” (1984).

Dentro de este contexto Delgado Ratto infiere:

“En la simulación absoluta el negocio simulado es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar el acto jurídico, sin embargo, si debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la situación real”. (2016, p. 281-282).

En el código civil es cierto que no es una verdadera manifestación de voluntad para celebrar el acto jurídico, esto encajaría en la simulación que esta establecido en el artículo 44, bajo este contexto entendemos a la simulación como una ficción creada para aparentar algo que no sucedió aun cuando exista evidencia de que si sucedió.



El Tribunal Fiscal avala esto mediante la resolución N° 6607-3 que textualmente declara:

“No cabe duda de que siendo el tema de las operaciones no reales uno sumamente delicado y de implicancias graves, en la medida que ello involucra una simulación absoluta del acto jurídico, corresponde probar al ente administrativo que no se ha efectuado la operación” (2002).

Por lo tanto, este presente del Tribunal Fiscal nos demuestra la relación que existe entre las operaciones no reales con respecto a la simulación con el código civil en cuanto refiere a la simulación absoluta.

2.2.2.1 El crédito Fiscal y las operaciones no reales.

En la fiscalización de operaciones no reales vinculadas al IGV, la SUNAT verifica si los contribuyentes tienen derecho al crédito fiscal. El Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta son importantes impuestos que las empresas deben pagar al realizar actividades económicas. El IGV, también conocido como Impuesto al Valor Agregado, se basa en la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado. Su objetivo principal es gravar el consumo final de bienes y servicios. El método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto se utiliza para estructurar el IGV, lo que significa que se gravan las etapas intermedias de bienes y servicios. El crédito fiscal permite a las empresas reducir el pago del IGV que se ha realizado en etapas anteriores. En Perú, el derecho al crédito fiscal se basa en la ley y se establecen condiciones para ejercer este derecho y preservar la neutralidad del IGV. Estas condiciones están establecidas en los artículos 18° y 19° del TUO de la Ley del IGV y deben cumplirse tanto sustancial como formalmente (Bustinza, 2019).



2.2.3. La facultad discrecional de la Administración Tributaria.

Para comenzar a definir la facultad discrecional con la que cuenta la administración tributaria es necesario tomar en cuenta los conceptos que nos ofrece la Real Academia Española, la cual nos da los siguientes conceptos que servirán de guía en la presente investigación, para luego profundizar en la facultad discrecional desde la óptica del Derecho Tributario.

Discrecionalidad: Potestad o actuación caracterizada por la voluntad propia, sin otro límite que una tácita adecuación a lo establecido como justo o equitativo. Libertad para obrar o abstenerse; para resolver de una manera o de la opuesta. Determinación de penas o sanciones al arbitrio, aunque no con arbitrariedad.

Discrecional: La facultad que no se halla sujeta a reglas concretas en su ejercicio, sino que se encomienda al buen criterio de un organismo, autoridad o jefe.

Es necesario, revisar también el concepto de arbitrariedad, debido a que se puede llegar a confundir el concepto de discrecionalidad con el concepto de arbitrariedad, así, tomaremos en cuenta también en siguiente concepto de la Real Academia Española a fin de ilustrar al lector con el contraste entre ambos conceptos mencionados.

Arbitrariedad: “Acto, conducta, proceder contrario a lo justo, razonable o legal, inspirado solo por la voluntad, el capricho o un propósito maligno, con abuso de poder, fuerza, facultades o influjos” (Cabanellas, como se citó en Villegas, 2004, p. 13).

Cabe anotar “que el límite entre las conceptualizaciones de discrecionalidad y arbitrariedad no es de fácil determinación, la diferencia es sutil, sin embargo, no es imposible de hacerlo, para ello la doctrina especializada nos ilustra diversos criterios a tomar en cuenta para establecer en qué ocasiones estamos frente a un acto administrativo realizado bajo las facultades discrecionales y



cuándo estamos frente a uno que es arbitrario muy lejos del ordenamiento jurídico” (Villegas, 2004, p. 14).

Se usa la facultad discrecional “Cuando la propia definición normativa, no anticipa en ella todos o algunos aspectos, los cuales remite a la Administración, para que ésta tome la decisión pertinente” (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f., p. 80). Así la Administración Tributaria podrá decidir frente a determinadas situaciones su forma de proceder, o simplemente de no proceder. “Otro panorama donde se puede observar a la facultad discrecional es cuando el órgano Administrativo cuenta con la posibilidad de optar entre dos o más soluciones posibles. Claro está que, bajo este supuesto, la actuación del órgano Administrativo deberá estar limitada o tendrá que respetar la ley y toda norma superior” (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f., p. 80).

2.2.3.1 La Discrecionalidad de la Administración Tributaria Frente a los Derechos Fundamentales del Administrado

La defensa de los derechos fundamentales requiere una comprensión de su naturaleza jurídica, la cual “tiene un carácter subjetivo y objetivo, según lo ha sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español” (Villegas, 2004, p. 15)

En primer lugar, “los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derecho de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en el ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica” (Ordóñez 1993, como se citó en Villegas, 2004, p. 15).



Así la facultad discrecional que ejerce “la Administración Tributaria dentro de su tarea fiscalizadora debe estar plenamente en sujeción al principio de Constitucionalidad armonizada con los derechos fundamentales establecidos en el artículo 3° de la Constitución, como lo debe estar todo poder público y que, por ningún motivo, la gestión efectiva del sistema tributario de un Estado debe ser una excepción a esta regla, por el contrario, toda actuación pública debe constituir, en esencia, el irrestricto respeto de los derechos y garantías que la Constitución y la ley establecen” (Villegas, 2004, p. 16).

En el ejercicio del poder tributario no cabe alegar indeterminadamente conceptos como el interés público, interés común, bienestar general, orden público, necesidad pública, u otro concepto que no tenga un procedimiento de razonabilidad y veracidad concreta. Sí, el Estado tiene derecho a cobrar lo que tiene que cobrar, pero no más ni tampoco menos, y el contribuyente está obligado a pagar lo que debe pagar y no más; y no debido al interés público se deben perjudicar los derechos constitucionales del contribuyente justificando la actuación arbitraria de la Administración estatal sin ninguna manifestación de razonabilidad, equidad, proporcionalidad que garantice el principio de justicia (Villegas, 2004, p. 18-19).

2.2.3.2 ¿Cómo se seleccionan los contribuyentes a fiscalizar?

Los contribuyentes no saben cómo la administración tributaria los selecciona para ser fiscalizados. La norma IV del Título Preliminar del Código Tributario otorga a la administración tributaria la facultad discrecional de seleccionar a los sujetos a fiscalizar, sin necesidad de motivación. La administración tributaria utiliza denuncias de terceros, cruces de información e inconsistencias detectadas para programar la fiscalización. La revista "TRIBUTEMOS" de la SUNAT señala que la administración tributaria cuenta con 93 métodos de selección para la fiscalización, que obedecen a perfiles de incumplimiento tributario, y que se basan en el tipo y



tamaño de contribuyente, tributos afectos, interés fiscal e indicadores de incumplimiento tributarios. La administración tributaria inicia la determinación de la obligación tributaria a través de denuncias o por iniciativa propia mediante cruces de información. Antes del inicio formal de la fiscalización, la SUNAT lleva a cabo un trabajo previo de selección de los sujetos a fiscalizar, lo que le permite enfocar la fiscalización en conceptos como el IGV, el IR, entre otros, establecer el tipo de fiscalización definitiva o parcial y los periodos o ejercicios fiscalizados (Bustinza, 2019).

2.2.3.3 La declaración jurada que se realiza al declarar el impuesto.

Según Durán, el sistema de autodeterminación de impuestos, en el que el propio contribuyente informa sobre sus deudas tributarias, se originó después de la Segunda Guerra Mundial en Europa. Aunque el acreedor del tributo está obligado a informar sobre sus actividades económicas, esta forma de declaración no es considerada firme. La declaración tributaria es una declaración jurada y se realiza posteriormente a los hechos. La administración tributaria puede cobrar los tributos dejados de pagar mediante una orden de pago, y adquiere el carácter de verdad incuestionable si no se modifica mediante resolución firme dentro del plazo de prescripción establecido en el Código Tributario. Si la administración tributaria no modifica la declaración, se mantiene firme. Sin embargo, dentro del plazo de prescripción, el contribuyente también puede rectificar o sustituir la declaración en caso de errores. La administración tributaria puede realizar una fiscalización antes de que opere el plazo de prescripción (Bustinza, 2019).

2.2.3.4 Ventajas de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria:

2.2.3.4.1 Permite una mejor actuación de la administración.

La Administración Tributaria cuenta con la facultad de discrecionalidad, lo que le permite ajustar su actuación según la realidad económica y social del entorno, sin necesidad de modificar las leyes tributarias establecidas en el Código Tributario. Gracias a esta facultad, las normas



tributarias pueden ser flexibles y estables al mismo tiempo, lo que logra un equilibrio necesario para mantener un derecho que satisfaga las demandas de la certeza y la necesidad del cambio, aunque su mantenimiento no siempre sea fácil de lograr (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f.).

2.2.3.4.2 Le permite actuar con equidad

La discrecionalidad administrativa otorga a la Administración Tributaria la capacidad de actuar con justicia, por ejemplo, aplicando un tratamiento más favorable a los contribuyentes que incumplen por primera vez una obligación y, un tratamiento diferente para aquellos que incumplen de manera recurrente (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f.).

2.2.3.5 Ventajas para el administrado.

2.2.3.5.1 Busca el equilibrio y la equidad

La existencia de la discrecionalidad administrativa permite que el sistema tributario no sea inflexible ni injusto, sino que, gracias a la flexibilidad y estabilidad que se logran, el contribuyente será tratado de manera justa y adecuada (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f.).

2.2.3.5.2 Flexibiliza las normas y contempla situaciones de los contribuyentes.

La Administración Tributaria está obligada a cumplir estrictamente las normas, pero tener la posibilidad de ejercer cierta discrecionalidad le permite considerar las diferentes situaciones que se presentan en relación con el contribuyente. Aunque aplicar automáticamente las normas puede parecer más fácil para la Administración, esta flexibilidad le brinda ventajas al contribuyente, ya que se pueden tener en cuenta las distintas circunstancias de cada caso. De este modo, el contribuyente puede beneficiarse de medidas como la gradualidad en la imposición de sanciones (Muñoz-Nájjar & Soria, s.f.).



2.2.3.5.3 Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica es crucial para el desarrollo económico y la consolidación del Estado democrático, por lo que el uso de la discrecionalidad no debe ser una decisión arbitraria de un funcionario. A veces, el ejercicio de la discrecionalidad debe plasmarse en una norma que vincule los actos de la administración en un sentido determinado. Un ejemplo de esto es la Resolución de Superintendencia 050-95 /SUNAT, que establece la facultad discrecional otorgada por el artículo 166 del Código Tributario, permitiendo a la Administración Tributaria aplicar sanciones gradualmente según las condiciones que establezca. Esta norma es obligatoria para los operadores del derecho y convierte la actuación de la Administración Tributaria en reglada. Una vez ejercida la facultad discrecional, no se puede cambiar su sentido, a menos que se modifique la norma que la establece (Muñoz-Nájar & Soria, s.f.).

2.2.4 Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la administración tributaria

El autor Cesar Villegas, ha determinado que los principios constitucionales son una herramienta del contribuyente para limitar las facultades de la Administración Tributaria, ya que, aunque estas tengan potestades estas no son ilimitadas. Bajo este parámetro, plantea:

“La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) pretende aplicar las normas del Código Tributario, especialmente las que le facultan el ejercicio de facultades discrecionales, de manera aislada y des concordada con el sistema jurídico, pues en algunos casos se presente prerrogativas ilimitadas en cuanto respecta al requerimiento y exigencia de información, casi de todo tipo, a los contribuyentes” (2004, p. 5).



Siendo un precedente donde se ha demostrado como transgrede sus facultades la Administración Tributaria:

“El Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007, emitido en respuesta a lo solicitado por el Tribunal Constitucional en el caso de requerimiento de información por considerarse violatorio del derecho a la intimidad del contribuyente, la SUNAT señala que “[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas” (Villegas, 2004, p. 6).

Bajo este entender se demuestra que la Administración Tributaria decide en la forma y condiciones que decida, si bien parte de la investigación es recaudar información necesaria, esta no debe vulnerar los derechos fundamentales.

Un antecedente importante que limita a la Administración Tributaria para que no afecte el derecho de intimidad del contribuyente es del Expediente N° 04168-2006-PA/TC que prescribe:

“Requerimiento de información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente, derecho que por cierto tiene amparo constitucional. Así, el contribuyente Fernando Vásquez Wong del departamento de Lambayeque tuvo que recurrir en Acción de Amparo a fin de proteger su derecho a la intimidad, y pese a que las instancias judiciales le negaron tal protección, fue el propio TC que reconoció que el requerimiento N° 00167961, emitido en la Orden de Fiscalización N.º 040073063790-SUNAT, atentaba contra su derecho a la intimidad debido a que la Administración le requiere que detalle sus gastos personales identificando dichos gastos con cargos o



egresos en sus cuentas bancarias y manifestar con carácter de declaración jurada si en los ejercicios 2000-2002, bajo revisión, realizó viajes al exterior, solo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó (de ser este último el caso, deberá identificar la relación que guarda con la persona que lo acompañó), fecha de salida y retorno, motivos del viaje y monto gastado por cada vez que viajó. Asimismo, lo requiere a que proporcione documentación que sustenta los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros” (Villegas, 2004, p. 6).

Según el artículo 74 de la Constitución Política del Perú “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley y los de igualdad y respecto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio” (1993).

Para este caso, el TC determino que “el requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta, prima facie, desproporcionado, en la medida que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor” (Villegas, 2004, p.7). Por lo tanto, sin ninguna justificación a esto, el mandato de la Administración tributaria termina siendo arbitraria ya que no respeta el derecho a la intimidad del contribuyente.

Si bien la Administración tiene amplias facultades para evitar el fraude fiscal que, para esta investigación de las operaciones no reales, esta no debe transgredir los principios fundamentales.

“Como podrá entenderse entonces, las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria – SUNAT, no constituye, pues «un cheque en blanco» sino que se deben ejercer de acuerdo a la Constitución Política, el Código Tributario y en



concordancia con todo el ordenamiento jurídico, caso contrario, estaríamos permitiendo y legalizando la arbitrariedad y abuso del derecho y del poder público” (Villegas, 2004, p. 8).

El artículo 62° del TUO del Código Tributario establece que “el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias” (2013).

De cualquier forma, “la fiscalización como actividad esencialmente pública debe regirse por los siguientes principios:

- Legalidad.
- Imparcialidad.
- Concurso del sujeto pasivo.
- Procedimiento rígido y planificado.
- Poderes y facultades preestablecidos” (Villegas, 2004, p. 12-13).

2.2.5 Límites impuestos por el Tribunal Constitucional: La Administración Tributaria y los mandatos del Tribunal Constitucional

La cuestión de la discrecionalidad es objeto de controversia, ya que el Código Tributario no ha definido límites para la actuación de la administración tributaria. Paolinelli sostiene que no debe existir discrecionalidad en las facultades otorgadas a la administración tributaria y que, por el contrario, deben estar reglamentadas. En relación con las facultades discrecionales de la administración tributaria, Zolezzi afirma que deberían ser mínimas o eliminadas para evitar excesos en su actuación, mientras que Muñoz-Najar sostiene que en el Código Tributario la facultad



discrecional no es excesiva y que el problema radica en la falta de una política institucional que establezca límites en su uso. Estas son solamente algunas perspectivas generales sobre los límites a la discrecionalidad. Sin embargo, es importante destacar que la Constitución Política es el principal límite a las facultades de la administración tributaria (Bustinza, 2019).

El Tribunal Constitucional ha establecido que la facultad de fiscalización debe ser ejercida de manera razonable y acorde con la Constitución Política del Perú. En la Sentencia N° 4168-2006-PA/TC, se indica que a medida que aumenta la discrecionalidad otorgada a la Administración Tributaria, también aumenta la exigencia de motivación de los actos, para poder distinguir entre un acto discrecional y uno arbitrario (Bustinza, 2019).

De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad y no sólo de conformidad con la ley principio de legalidad. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal Constitucional en Sentencia anterior (Exp. N. 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC, 009-2005-PI/TC, Fundamento 156) (Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 0042-2004-AI/TC, p. 11).

Dado la importancia de nuestra Constitución en nuestro ordenamiento jurídico es importante realzar su jerarquía normativa, para esto como antecedente a Sentencia del TC. EXP. 0042-2004-AI/TC:



“Se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho -incluso la administración pública, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que: a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será solo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más” (Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 0042-2004-AI/TC, p. 11-12).

En base a estos alcances que nos da el Tribunal Constitucional, cuando hacemos referencia a jerarquía, la administración Tributaria está dentro de los principios constitucionales y estos están debajo de la constitución, por ende, debe haber un respeto de este para mantener el equilibrio que nos da esta jerarquía, dentro del contexto en el que nos encontramos.

Resulta importante anotar que, con respecto al derecho a la intimidad, reconocido en el inciso 7 del artículo 2° de la Constitución, la Administración Tributaria estaría impedida de solicitar información en tanto que tales datos que pretende no tengan relevancia tributaria más aún cuando se pueda contar con otras fuentes de información o cruce de datos. Ahora bien, “los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son



ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales.” (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 13). Y aunque sea clara y muy legítima la finalidad y funciones de la SUNAT cuando tenga que definir, por ejemplo, en este caso, si se está o no frente a un desbalance patrimonial, ésta, a pesar que “goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente” (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 14). Por lo tanto, “mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional”. (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 6)

Por tanto, todo acto administrativo que realice el ente fiscalizador al amparo de sus atribuciones discrecionales y los documentos en que consten dichas actuaciones, deben tener un requisito importantísimo como es la motivación y fundamentación de la decisión que se adopta; en ella se debe exponer de manera detallada los hechos del caso debidamente acreditados y probados en el expediente, asimismo la explicación o justificación con los criterios y razones que determinaron a actuar de tal manera y no de otra. “Esta motivación no implica la mera mención a las normas jurídicas más aún cuando se establece una conexión con los hechos de la causa. La ausencia de motivación de un acto administrativo o, en todo caso, que ésta sea deficiente o forzada, nos lleva a interpretar que no han existido razones y pruebas suficientes que justifiquen la decisión adoptada por la Administración Tributaria y por tanto estaríamos ante un acto



estrictamente arbitrario y el documento que lo contiene debería declararse nulo formal y sustancialmente” (Villegas, 2004, p. 25).

2.2.6 Procedimiento de fiscalización

-Facultad de fiscalización

En el artículo 62 del Código Tributario se encuentra “La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, que está establecido en IV Título Preliminar del Código Tributario en el último párrafo “En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley” (TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, 2013).

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.



b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo con las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.

c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de archivos, la Administración Tributaria podrá exigir:

a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá



hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.

c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral (TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, 2013).

2.2.7 La prueba en el Procedimiento Administrativo Tributario.

2.2.7.1 ¿Qué es la prueba?

Sobre la prueba, Jeremias Benthan (1825, p. 19) sostiene de la prueba que “se entiende por ella un hecho supuesto verdadero, que se considera como que debe servir de motivo de credulidad sobre la existencia de otro hecho”. Asimismo, Gozaíni (2005) indica que, en un sentido simple, se puede entender la prueba mediante el entendimiento del verbo probar, pues implica verificar, confirmar,



etc. Se entiende así que la prueba no es si no una actividad, pues para lograr probar es necesaria una dinámica dirigida a dicho objeto.

De forma inmediata se observa que la actividad probatoria requiere de algo más: Los medios probatorios. Según Taruffo (2018) se deben distinguir dos aspectos de la prueba. De un lado a la prueba entendida como “fuente de información” y de otro a la prueba comprendida como “medio de prueba”. En el primer caso la prueba será constituida por hechos, cosas, grabaciones, documentos, reproducciones que puedan proporcionar información útil para establecer verdades o falsedades de enunciados factuales. Y en el segundo caso, debe aparecer una noción de “utilidad” que deber ser característica de todo medio de prueba, pues dicha prueba debe ser relevante para garantizar el hecho que está en cuestión (relevancia). Siendo que faltando esta “utilidad”, no es posible hablar del sentido de medio de prueba.

Esta actividad probatoria está dirigida siempre a probar o a negar afirmaciones, de este modo la prueba está estrechamente ligada al interés de las partes. De este modo “cada interés activa un compromiso particular: solo quien formula un hecho y afirma su realización, está obligado a demostrarlo (carga de la prueba)” (Gozáini, 2005).

Es así que el Código Procesal Civil Peruano prescribe en su artículo 188° que “los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones”.

Es así que los medios probatorios van a tener siempre como finalidad probar las afirmaciones sobre hecho que realicen las partes en un determinado proceso o procedimiento. Para nuestra investigación nos interesa entender los aspectos generales de la prueba y más adelante posicionar estos conceptos en el ámbito tributario.



2.2.7.2 Aspectos sobre “la prueba” en el procedimiento Administrativo.

Se debe tener en cuenta que hay que diferenciar las reglas que se aplican al procedimiento administrativo y al proceso judicial, subrayando que el procedimiento administrativo es una garantía vital para los administrados en un estado de derecho. Con el objetivo de abordar los aspectos conceptuales de la prueba en el marco del procedimiento administrativo, el presente capítulo se centra en el desarrollo de temas relacionados con el concepto, la importancia y el derecho a probar en sede administrativa, así como en los artículos de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) que regulan la actividad probatoria en este proceso (Aguilar, 2016).

En el procedimiento administrativo moderno, la actividad probatoria es crucial para la instrucción del proceso, ya que permite verificar y evaluar los datos presentados por los administrados o recopilados por la Administración en el ejercicio de sus funciones. Su propósito es permitir que la autoridad administrativa adquiera una comprensión completa del caso concreto y, por lo tanto, pueda motivar adecuadamente la resolución o el acto administrativo correspondiente (Aguilar, 2016).

2.2.7.3 Nociones generales sobre la prueba en el “Ámbito tributario”.

Aunque hay poca literatura nacional sobre el derecho a la prueba en el ámbito tributario, algunos autores han tratado el tema detenidamente. Por ejemplo, Durán examina el derecho a la prueba en los procedimientos de fiscalización y contencioso tributario y sostiene que debe ser analizado desde una perspectiva constitucional que se centre en el derecho fundamental a probar. Además, realiza un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación al derecho a la prueba en los procedimientos administrativos (Bustinza, 2019).



Por su parte, Chau y Garay estudian las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. Estos autores indican que, en el ámbito tributario, el régimen probatorio prioriza la recaudación, pero también debe haber un equilibrio entre el deber de contribuir y el debido procedimiento administrativo, ya que ambos son de rango constitucional. Añaden que actualmente en sede judicial se admiten medios probatorios no aceptados en sede administrativa, sustentando su postura en la jurisdicción del proceso contencioso administrativo y en el Derecho Constitucional a la prueba como parte del derecho al debido proceso. Además, señalan que las restricciones establecidas en el Código Tributario solo se aplican a los contribuyentes y no a la Administración Tributaria. Por el contrario, sugieren que el procedimiento tributario debería seguir la libertad de actuación que otorga la Ley del Procedimiento Administrativo General al administrado para lograr la verdad material (Bustinza, 2019).

2.2.8 La carga de la prueba en el ámbito tributario.

2.2.8.1 Conceptos Generales sobre la carga de la prueba.

“Onus” viene de un vocablo en latín, y se refiere a la carga que llevaban las mulas a cuestras. La locución latina “Onus Probandi” entonces se traduce a nuestro idioma como “la carga de la prueba”. En este punto se afirma que la necesidad de probar las afirmaciones sobre hechos no es jurídicamente considerada como una **obligación**, es más bien una **carga**. Se afirma esto, pues obligación se refiere a una vinculación jurídica diferente en la cual existe una subordinación de un interés del obligado al interés de un tercero, y si no se cumple con la obligación existe una sanción. En cambio, en cuanto a la carga, existe subordinación de uno o varios intereses de la persona titular, pero a interés de sí mismo. Es por ello que el litigante no tendrá la obligación de probar, así lo prescribe la ley; sin embargo, si este mismo no ofrece las pruebas, sus pretensiones no serán amparadas por el juez (Orrego, 2019, p. 2).



De acuerdo con la literatura en el campo del Derecho Procesal, la carga de la prueba es un tema que ha sido ampliamente discutido. López sugiere que la responsabilidad de demostrar los hechos o afirmaciones recae en las partes involucradas en un procedimiento tributario, es decir, la Administración Tributaria y los contribuyentes. Por otro lado, Del Padre sostiene que la carga de la prueba consiste en el acto de presentar pruebas durante el procedimiento. Carnelutti, citado por Alzamora, destaca la importancia de la responsabilidad compartida entre los sujetos involucrados en la carga de la prueba, ya que ambos tienen el interés de probar. En este sentido, tanto la Administración Tributaria como el contribuyente tienen la obligación de presentar pruebas para demostrar la existencia de un hecho, independientemente de su posición en el proceso. Por lo tanto, la carga de la prueba debe ser distribuida equitativamente entre los actores del procedimiento, tal como lo indica Rocco (Bustinza, 2019).

2.2.8.2 Reglas aplicables para distribución de carga de la prueba en el procedimiento administrativo general.

2.2.8.2.1 Aplicación de impulso de oficio.

El principio de impulso de oficio surge de la obligación de la Administración de proteger el interés general y es una parte importante del debido proceso en sede administrativa. Este principio permite una tramitación eficiente y adecuada de los procedimientos, lo que beneficia a los administrados. La Ley del Procedimiento Administrativo General establece que este principio implica que las autoridades deben impulsar y dirigir de oficio el procedimiento, así como ordenar la realización de los actos necesarios para resolver las cuestiones pertinentes (Aguilar, 2016).

La LPAG en su artículo 162° dispone que:



La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley”. Además, señala que “Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

En el proceso civil, el juez es neutral y solo aplica la ley a los hechos que le presentan y le prueban las partes. Por otro lado, en el procedimiento administrativo, la Administración está obligada a orientar su actividad hacia la satisfacción del interés general. En el procedimiento administrativo, rige el principio de la oficialidad de la prueba, lo que significa que el órgano administrativo está obligado a desarrollar todos los actos de instrucción y las actividades probatorias que se consideren adecuados, incluso de oficio y sin que medie petición de los interesados, para determinar los hechos en los que se basará la resolución (Aguilar, 2016).

En resumen, el impulso de oficio en el procedimiento administrativo significa que la autoridad administrativa tiene la obligación de investigar los hechos, recopilar pruebas y aclarar cualquier duda para tomar una decisión basada en hechos comprobados. En este sentido, la autoridad puede ordenar la apertura de un período de prueba incluso si no es solicitado por los interesados, y debe recibir y actuar sobre la prueba si no se consideran ciertos los hechos alegados o si la naturaleza del procedimiento lo exige. Además, si hay contradicción en los hechos, la autoridad está obligada a practicar las pruebas necesarias para determinar los hechos que se tomarán como base para la resolución (Aguilar, 2016).

La Administración está obligada a practicar las pruebas necesarias para esclarecer los hechos y tomar una decisión fundamentada en el procedimiento administrativo. Sin embargo, la Administración tiene la facultad de decidir sobre la pertinencia y relevancia de las pruebas propuestas por los interesados. Si alguna de las pruebas propuestas es innecesaria o inútil, la



Administración puede denegar su práctica sin que esto constituya un vicio de nulidad. En los procedimientos iniciados por la Administración, ésta tiene la carga de la prueba y debe acreditar los hechos en los cuales sustentar su pretensión. En cambio, en los procedimientos iniciados a pedido de parte, la Administración puede prescindir de la actividad probatoria si las pruebas aportadas por el administrado le generan convicción respecto a su veracidad. En resumen, el principio de oficialidad de la prueba se intensifica en los procedimientos administrativos sancionadores, en los que la autoridad administrativa tiene la obligación de efectuar la actividad probatoria necesaria (Aguilar, 2016).

En la administración pública trabajan profesionales de diversas especialidades y roles, algunos más involucrados en tareas administrativas y otros en atención al público. A pesar de las diferencias en sus funciones, todos deben tener un conocimiento básico de los principios que rigen la función pública y, por ende, del derecho administrativo. Esto es esencial para asegurar una administración pública efectiva y eficiente (Jiménez, 2011).

En ocasiones, los empleados que trabajan en el sector público provienen del sector privado y, por lo tanto, es necesario que comprendan los parámetros básicos de la función pública, incluyendo los principios del Derecho Administrativo. Este último tiene principios que son específicos de la rama del derecho público y no aplicables a otras ramas. Si hay un problema con la ley, se deben utilizar los principios generales del Derecho Administrativo antes de recurrir a la supletoriedad. Es importante que los empleados de la administración pública actúen debida y adecuadamente en todas las situaciones, incluso en casos atípicos que requieren una solución jurídica. El principio de impulso de oficio establece que el procedimiento debe continuar hasta que se resuelva la solicitud del administrado de manera correcta y oportuna. En casos especiales donde se requieren opiniones especializadas, se pueden buscar instancias internas o de otras



entidades públicas para obtener información adicional. En resumen, la inacción no es aceptable en la administración pública y se deben aplicar los principios del procedimiento administrativo en todas las situaciones (Jiménez, 2011).

2.2.8.2.2 Aplicación del principio de verdad material.

El principio de verdad material o jurídica objetiva obliga a las autoridades a investigar la existencia real de los hechos que deben aplicarse y resolver en consecuencia. En los procedimientos administrativos, no se trata de resolver conflictos entre partes, sino de decidir asuntos de interés público, por lo que la aplicación de la norma no puede depender de la voluntad de los particulares de no aportar pruebas. Las autoridades deben identificar y comprobar los hechos reales, independientemente de cómo hayan sido alegados y probados por los administrados. El principio no permite que la autoridad resuelva fundándose en datos ciertos o realidades que no estén incorporadas en el expediente. El principio de verdad material no choca con el principio de presunción de veracidad, sino que se complementa. La puesta en práctica del principio no requiere autorización previa de los administrados (Aguilar, 2016).

De acuerdo con el TUO de la ley general de procedimientos Administrativos “En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.” (Ley General de Procedimientos Administrativo, art. IV, numeral 1.11)

“Los hechos tienen que ser probados y/o verificados antes que la autoridad administrativa tome una decisión en el caso concreto. De no ser así, si los hechos no responden a los términos de la



solicitud, se determina que la misma no acredita la veracidad necesaria que acredite el pronunciamiento favorable de la entidad pública” (Jiménez, 2011).

La administración pública realiza constantemente diversas acciones como actos de administración interna, aprobación de resoluciones, autorizaciones, permisos, concesiones y otorgamiento de documentos, que requieren la tramitación previa de un procedimiento administrativo. El principio de verdad material establece que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que fundamentan sus decisiones, adoptando medidas probatorias necesarias y autorizadas por la ley, aunque no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. Todo lo que conste en el expediente administrativo o sirva de fundamento para una actuación o resolución administrativa debe ser verdadero. Sin embargo, la administración no debe aceptar automáticamente todo lo que los administrados afirmen, argumenten o acrediten documentalmente. Es necesario atender al interés particular conforme al ordenamiento jurídico administrativo, pero, ante todo, el sustento de tal interés debe ser verdadero. No se busca crear una cultura de desconfianza, sino establecer una clara frontera entre el interés particular y el interés público (Jiménez, 2011).

En este texto se explica que en los procedimientos administrativos es importante que el empleado público encargado del procedimiento entienda la naturaleza y los objetivos de cada uno de ellos. Por ejemplo, en los procedimientos de contratación pública se debe verificar la verdad material de la condición del postor, mientras que en los procedimientos disciplinarios se debe verificar la verdad material de la infracción administrativa. La administración no debe limitarse a actuar como un simple receptor de información, sino que debe tomar medidas para obtener pruebas adicionales que puedan ayudar a determinar la verdad material de la situación. En los procedimientos administrativos, la verdad material es más importante que la verdad formal,



especialmente en aquellos casos donde hay una gran cantidad de pruebas oficiales, y donde la administración tiene la carga de la prueba de los hechos alegados o que son materia de controversia (Jiménez, 2011).

2.2.8.3 La carga de la prueba en el procedimiento de Fiscalización Tributaria.

2.2.8.3.1 La aplicación Supletoria de la LPAG

Se debe tener en cuenta el numeral 2 del artículo II de la LPAG el mismo que señala lo siguiente:

Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

Se reconoce que la supletoriedad es una característica de las normas que solo se aplican en ausencia de una disposición especial creada por el legislador o autoridades administrativas con capacidad reglamentaria. Esto se hace para llenar posibles vacíos y asegurar el debido procedimiento administrativo y el tratamiento uniforme que la Administración debe brindar a todos los ciudadanos. Sin embargo, las normas generales no se aplican directamente a todos los procedimientos desarrollados en las entidades sujetas a su ámbito. En los procedimientos especiales, solo se aplicarán las normas generales en aquello que tales disposiciones especiales no prevean o no traten completamente de modo distinto. En estos casos, los procedimientos especiales se rigen supletoriamente por las disposiciones de la LPAG en aquellos aspectos no previstos o no tratados expresamente de modo distinto. Además, las disposiciones generales y comunes complementan aquellas figuras, instituciones o reglas que han sido tratadas expresamente de manera breve, incompleta o parcial (integración conforme) (Aguilar, 2016).



La finalidad probatoria del procedimiento administrativo y de los procesos judiciales es convencer al juzgador de la existencia de un hecho. Para lograr esto, surge la pregunta de ¿quién debe probar en los procedimientos tributarios, según la LPAG? Chau, en las II Jornadas Bolivianas de Derecho, sostiene que la Administración Tributaria debe demostrar con pruebas su decisión cuando impone un hecho a un sujeto. Por lo tanto, el acto administrativo tributario debe estar respaldado no solo por las leyes correspondientes, sino también por pruebas. En los procedimientos tributarios, los contribuyentes tienen la obligación de aportar pruebas para desvirtuar los requerimientos realizados por la administración tributaria o los resultados de la fiscalización. Asimismo, tienen la oportunidad de contradecir un acto administrativo tributario mediante la presentación de un recurso impugnatorio, en el cual ellos tienen la carga de la prueba y deben aportar medios de prueba. Esto se aplica de acuerdo con la LPAG (Bustinza, 2019).

2.2.8.3.1 La propuesta doctrinaria de las cargas probatorias dinámicas.

El artículo 196 del Código Procesal Civil establece que la carga de la prueba corresponde a la parte que alega un hecho y debe demostrarlo con pruebas. Cada parte del proceso tiene la responsabilidad de demostrar o contradecir hechos mediante pruebas. Sin embargo, Ledesma propone una nueva perspectiva sobre la carga de la prueba, según la cual la parte que se encuentra en mejores condiciones para producir la prueba tiene la responsabilidad de hacerlo. Esta teoría se basa en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad de las partes para encontrar la verdad real, y se conoce como las cargas probatorias dinámicas (Bustinza, 2019).

La teoría de las cargas probatorias dinámicas, según Lépori y Airasca, establece que la carga de la prueba no depende del rol de demandante o demandado, sino que recae en quien esté en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producir la prueba. Esta teoría busca trasladar la carga probatoria a quien tenga la facilidad de probar, sin importar su posición en el proceso. Esto



difiere de las reglas clásicas establecidas en el artículo 196° del CPC, donde quien afirma hechos o los contradice es quien debe probar. El Tribunal Constitucional ha reconocido la carga probatoria dinámica y ha señalado que cuando las reglas clásicas de distribución de la carga de la prueba arrojan consecuencias desfavorables, es necesario establecer nuevas reglas de reparto, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte en mejores condiciones para producir la prueba. Aunque esta teoría no está regulada en el Código Procesal Civil peruano, ha sido aplicada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en casos de operaciones no reales, donde se determina quién tenía la mejor condición para probar un hecho o una sanción impuesta (Bustinza, 2019).

La teoría de las cargas probatorias dinámicas establece que la carga de la prueba no se limita a quien afirme los hechos, sino que recae en quien esté en mejores condiciones para hacerlo. En consecuencia, el Tribunal Fiscal ha aplicado esta teoría y ha trasladado la carga probatoria a la parte que tenga mayor capacidad para probar los hechos, ya sea la Administración Tributaria o el contribuyente, en los procedimientos de fiscalización tributaria en los que se evalúe la realidad de las operaciones que respaldan el crédito fiscal (Bustinza, 2019).

2.2.8.4 La carga de la prueba en el procedimiento de Fiscalización Tributaria.

El Código Tributario no proporciona una regulación completa sobre la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización. Sin embargo, se establece en la Norma III, inciso c), que las leyes tributarias y normas de rango equivalente son fuentes del derecho tributario, y la Norma IX permite la aplicación supletoria de principios del derecho tributario, administrativo y general en ausencia de una regulación específica. En consecuencia, se puede concluir que los principios de impulso de oficio, verdad material y otras normas de la actividad probatoria de la LPAG son plenamente aplicables para establecer la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización (Aguilar, 2016).



Para profundizar en el tema de la fiscalización tributaria, es necesario destacar que existen varios factores que tienen una gran influencia en las cuestiones de derecho probatorio, lo que también se aplica al proceso contencioso tributario. Estos factores son principalmente dos: el principio inquisitivo presente en los procedimientos de aplicación de los tributos y las numerosas obligaciones formales que los contribuyentes tienen que cumplir como parte de su deber de colaborar con la Administración Tributaria. La Administración Tributaria tiene varias facultades de fiscalización (según el artículo 62 del Código Tributario) y el contribuyente tiene varias obligaciones (según el artículo 87 del mismo código). En principio, la carga de la prueba recae sobre la Administración Tributaria, pero esto se debe a la presunción de certeza que se aplica a la información proporcionada por el contribuyente en sus declaraciones o respuestas a solicitudes de información de la Administración Tributaria. Si la Administración Tributaria propone una liquidación de impuestos adicional a la que realizó el contribuyente, debe demostrar que la información proporcionada por el contribuyente es incorrecta, incompleta o falsa, soportando la carga de la prueba tanto en relación a los ingresos como a los gastos que pueden reducir la tributación (Aguilar, 2016).

aunque en el ámbito tributario existe una presunción de certeza sobre la información proporcionada por los contribuyentes, esto no significa que se aplique una regla de in dubio pro contribuens equiparable a la del proceso penal. Esto se debe a que hacer recaer siempre el riesgo de falta de prueba sobre la Administración Tributaria podría incentivar la falta de colaboración de los contribuyentes. Por lo tanto, el Ordenamiento Tributario establece la posibilidad de recurrir a la estimación indirecta en ciertos casos en los que la Administración Tributaria no pueda determinar los hechos objetivamente. Aunque la estimación indirecta ha sido objeto de discusión sobre su naturaleza y su relación con la carga de la prueba, es evidente que complementa esta última, ya que



cumple la misma función de establecer un umbral de certidumbre para el órgano decisor en situaciones de oscuridad en los hechos imputables a los contribuyentes (Aguilar, 2016).

La interpretación combinada del Código Tributario y la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) lleva a la conclusión de que en la fiscalización existe una distribución de la carga de la prueba entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Esta distribución de la carga de la prueba se rige por ciertas reglas, como que la carga de la prueba recae en principio sobre la Administración para los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria, mientras que en los hechos que excluyen o aminoran la obligación, la carga de la prueba recae en el obligado tributario. Si la falta de prueba es debida a la falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la prueba recae en el contribuyente. En los casos en que la falta de prueba no se deba a la falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la falta de prueba recae en la Administración Tributaria. La carga de la prueba sobre la realización del hecho imponible, la verificación de las causales para una determinación sobre base presunta y la realización de las notificaciones recae en la Administración Tributaria, mientras que la carga de la prueba sobre la realización de una operación que da derecho a la deducción de algún gasto con incidencia en el Impuesto a la Renta o a crédito fiscal a efectos del Impuesto General a las Ventas recae en el contribuyente. El postulado fundamental de la imputabilidad del fracaso de la prueba, como presupuesto para una justa decisión basada en las reglas sobre la carga de la prueba, sigue siendo válido independientemente de si el proceso se configura conforme al principio dispositivo o inquisitivo (Aguilar, 2016).

2.2.8.4.1 La propuesta doctrinaria de las cargas probatorias dinámicas.

El artículo 196 del Código Procesal Civil establece que la carga de la prueba corresponde a la parte que alega un hecho y debe demostrarlo con pruebas. Cada parte del proceso tiene la responsabilidad de demostrar o contradecir hechos mediante pruebas. Sin embargo, Ledesma



propone una nueva perspectiva sobre la carga de la prueba, según la cual la parte que se encuentra en mejores condiciones para producir la prueba tiene la responsabilidad de hacerlo. Esta teoría se basa en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad de las partes para encontrar la verdad real, y se conoce como las cargas probatorias dinámicas (Bustinza, 2019).

La teoría de las cargas probatorias dinámicas, según Lépori y Airasca, establece que la carga de la prueba no depende del rol de demandante o demandado, sino que recae en quien esté en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producir la prueba. Esta teoría busca trasladar la carga probatoria a quien tenga la facilidad de probar, sin importar su posición en el proceso. Esto difiere de las reglas clásicas establecidas en el artículo 196° del CPC, donde quien afirma hechos o los contradice es quien debe probar. El Tribunal Constitucional ha reconocido la carga probatoria dinámica y ha señalado que cuando las reglas clásicas de distribución de la carga de la prueba arrojan consecuencias desfavorables, es necesario establecer nuevas reglas de reparto, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte en mejores condiciones para producir la prueba. Aunque esta teoría no está regulada en el Código Procesal Civil peruano, ha sido aplicada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en casos de operaciones no reales, donde se determina quién tenía la mejor condición para probar un hecho o una sanción impuesta (Bustinza, 2019).

La teoría de las cargas probatorias dinámicas establece que la carga de la prueba no se limita a quien afirme los hechos, sino que recae en quien esté en mejores condiciones para hacerlo. En consecuencia, el Tribunal Fiscal ha aplicado esta teoría y ha trasladado la carga probatoria a la parte que tenga mayor capacidad para probar los hechos, ya sea la Administración Tributaria o el contribuyente, en los procedimientos de fiscalización tributaria en los que se evalúe la realidad de las operaciones que respaldan el crédito fiscal (Bustinza, 2019).



2.3 Marco conceptual. (Definición de términos básicos)

-El procedimiento de fiscalización

Según la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 10907-5-2008 11.9.2008. Se presenta como una ordenación de actos administrativos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente.

Por otro lado, Sentencia del Tribunal Constitucional I recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC señalo “Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.”

Ahora bien, con respecto a la a la discrecionalidad el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la sentencia 07279-2013-PA/TC “La facultad discrecional no es absoluta. Tiene que ser ejercida con razonabilidad a fin de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución justa para cada caso. Así lo ha entendido el propio legislador cuando en el numeral 1.4 de la Ley Nro. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo, enuncia el principio de razonabilidad, según el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de



la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”.

-Límite para la fiscalización

Según Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 119-5-2000

“El requerimiento contiene los límites para el ejercicio de la facultad de fiscalización de tal modo que no puede comprender periodos u obligaciones tributarias que no han sido expresamente consignadas en el requerimiento”.

-Motivación

Según la casación No. 2227-2011 se pronuncia a fondo sobre la debida motivación y como debe ser “La omisión de la debida motivación no se subsana con la sola invocación o cita del artículo 62 del Código Tributario, referido a las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, debido a que dicho dispositivo contiene varios incisos y más de una norma, sin precisar cuál de ellas sustentaría su afirmación La motivación requerida como parte del debido proceso, no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones y los sustentos fácticos y jurídicos en forma lógica y razonada. No se pueden descartar medios probatorios bajo la razón de que “no son suficientes”.

Esta colinada exactamente con la facultad de la fiscalización así lo declara en la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 01485-3-2002 “La Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, ni el tiempo que empleará en ella”.



2.4 Hipótesis de trabajo

El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en SUNAT.

2.5 Categorías de estudio

CATEGORÍAS	SUBCATEGORÍAS
Categoría 1 El uso excesivo de la Facultad Discrecional por la Administración Tributaria.	<ul style="list-style-type: none">- Alcances de la facultad discrecional.- Límites a la facultad discrecional.- La facultad discrecional en el ámbito de las operaciones no reales.
Categoría 2 Derecho al Crédito fiscal del contribuyente.	<ul style="list-style-type: none">- Requisitos para acceder al crédito fiscal.- Medios probatorios para acreditar la veracidad de las operaciones.- El crédito fiscal en el Impuesto general a las ventas.- Garantías al derecho crédito fiscal.



Capítulo III: Método

3.1 Diseño Metodológico

Diseño no experimental.

3.1.1 Tipo: Jurídica evaluativa, según Aranzamendi (2020), este tipo de investigación nos permite dar un juicio de valor empírico sobre el comportamiento de un determinado hecho, caso o fenómeno; sea de índole jurisdiccional, social, económica o política de relevancia jurídica. Con estas investigaciones se evalúan, por ejemplo, los servicios jurisdiccionales, la aplicación de una norma o el comportamiento de los funcionarios públicos para plantear soluciones o adoptando posiciones; en el presente corresponde al uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y la afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT.

Según la intervención del investigador es observacional, porque los investigadores recogerán la información tal y como sucedieron sin que su intervención altere los hechos.

Según la planificación de las mediciones es prospectivo, porque los instrumentos que recogerán los datos han sido planificados de una forma metodológica en busca de lograr cumplir los objetivos de estudio y demostrar las hipótesis.

Con el propósito de responder a las preguntas de investigación, cumplir los objetivos de investigación y demostrar las hipótesis (Hernández, R. et al., p.127), el diseño de la investigación es básico, porque tiene la finalidad de descubrir nuevos conocimientos (Ñaupas, H., et al., 2013, p. 91), los mismos que corresponden a la población de estudio, es transeccional o transversal porque recolecta los datos en un momento único (Hernández, R., et al., p.154).



3.1.2 Nivel: Básica, pues se llevó a cabo sin fines prácticos inmediatos, sino con el propósito de incrementar el conocimiento.

Enfoque: La investigación fue cualitativa documental y de campo, debido a que utilizamos datos sin medición numérica, nos concentramos en una situación o fenómeno jurídico en particular referido al análisis de los fundamentos jurídicos del Tribunal Fiscal sobre el criterio que establece de las Operaciones no reales, el cual fue descrito a partir de la revisión de documentos y estrategias para la sistematización de la información. (Fernández, Urteaga, Verona, 2015, p.18-19).

3.2 Diseño contextual

3.2.1. Escenario espacio temporal

Territorio peruano y tiempo de vigencia de las normas objeto de análisis.

3.2.2 Unidades de estudio

El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y su afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede administrativa.

Muestra

La muestra estará constituida por 11 casos y se obtendrá a través del muestreo probabilístico al azar a fin de no parcializar los resultados de la investigación. Dado el tipo de muestreo no resulta necesario el diseño muestral.

3.2.3 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Es importante distinguir las técnicas de los instrumentos de investigación, la técnica es el elemento abstracto y responde a la pregunta ¿Cómo voy a recoger la información?, por su parte el



instrumento es el elemento concreto y responde a la pregunta ¿Con qué voy a recoger la información?; al respecto es necesario precisar que la fase de recolección de información en la investigación cualitativa se reflexiona y compara los datos recolectados, y a diferencia de la investigación cuantitativa no se usan instrumentos de medición ni masificación de datos para aportar conclusiones numéricas o estadísticas, pues su propósito es la obtención de información organizada, exacta y confiable. (Narváez, 2014)

Otro aspecto a tener en cuenta es que no existen técnicas exclusivas ni excluyentes de uno u otro enfoque de investigación, lo que si hay son técnicas predominantes en los estudios cuantitativos o cualitativos, así como que, la técnica elegida debe corresponderse con los propósitos de la investigación, y que en la investigación jurídica resulta predominante el análisis documental, porque en muchas investigaciones jurídicas se debe analizar normas legales, resoluciones judiciales, convenios internacionales o recoger información sobre teorías o doctrinas jurídicas necesarias para la construcción de las bases teóricas; la encuesta no probabilística también se puede aplicar en estos estudios sin que ello signifique que se quiera cuantificar el objeto de estudio, los resultados de la encuesta de este tipo solo sirven como una referencia de apoyo a las hipótesis pero no pueden ser generalizados, ni ser ellas el núcleo central para establecer resultados y conclusiones de la investigación. (Castro Cuba, 2019),

Dicho ello mencionamos que en el estudio a desarrollar se utilizarán cuatro técnicas de recolección de datos, el análisis de textos para la elaboración de las bases teóricas, el análisis documental jurisprudencial para la jurisprudencia y la entrevista y encuesta no probabilísticas; asimismo los instrumentos serán, para el análisis de textos, el formato de análisis de textos para el análisis jurisprudencial, el formato documental de análisis jurisprudencial y para las entrevistas y encuestas el cuestionario de preguntas.



- Análisis de textos

El análisis de textos especializados en los temas eje o categorías de estudio, artículos científicos, investigaciones y material académico físico y virtual, con el fin de profundizar el estudio y cumplir los objetivos de investigación.

-Análisis documental jurisprudencial

-Entrevista a operadores de Derecho especializados

-Entrevista a operadores de Derecho y expertos:

-8 abogados especialistas en la materia de investigación

-Como instrumentos de recolección de datos utilizamos:

- Ficha de análisis de jurisprudencia.

- Cuestionario de preguntas para las entrevistas.

El procedimiento de recolección de datos se realizó en dos etapas obtención y selección de datos y análisis de datos.

Los datos fácticos que se obtuvieron de las entrevistas, así como la información teórica obtenida del análisis documental de las categorías de estudio, nos permitió cumplir los objetivos de investigación y validar las hipótesis.



Capítulo IV: Desarrollo Temático

4.1. -Procedimiento contencioso tributario

Cuando surge una disputa entre los contribuyentes y el Estado o terceros y el Estado debido a la aplicación de las leyes tributarias, se utiliza el procedimiento contencioso tributario para resolver la controversia. El Código Tributario de Ecuador establece que la jurisdicción contencioso-tributaria es la autoridad para conocer y resolver estos problemas legales. El procedimiento contencioso tributario está dividido en dos títulos, uno para el proceso administrativo y otro para el proceso judicial. No se utiliza el término "procedimiento contencioso tributario" en el código tributario. La naturaleza de los órganos que resuelven estas disputas ha sido objeto de debate en la doctrina y en conferencias internacionales (Hernández S/F).

En nuestro país, el proceso administrativo contencioso tributario comienza con la presentación del recurso de reclamación, que es resuelto en primera instancia por el órgano administrador del tributo y en última instancia por el Tribunal Fiscal o el Tribunal de Aduanas, dependiendo de si la disputa se trata de tributos internos o aduaneros, respectivamente. En general, este proceso es de doble instancia, pero puede convertirse en uno de triple instancia en ciertas situaciones excepcionales. Si se trata de tributos internos, el proceso se convierte en uno de triple instancia cuando el órgano responsable de la primera instancia está subordinado a un superior jerárquico que actúa en la segunda instancia, lo que significa que el Tribunal Fiscal se encarga de la tercera y última instancia administrativa. En el caso de los tributos aduaneros, el proceso también se convierte en uno de triple instancia cuando la Aduana resuelve a favor del interesado en la primera instancia, y la resolución se eleva a consulta ante la Dirección General de Aduanas, que resuelve en segunda instancia, y el interesado puede apelar finalmente en tercera instancia ante el Tribunal de Aduanas. Además, las disputas sobre tributos aduaneros también se resuelven en tres instancias



administrativas, con la Dirección General de Aduanas actuando en la segunda instancia y el Tribunal de Aduanas en la tercera y última instancia cuando la Aduana no resuelve en la primera instancia dentro del plazo legal, y el interesado cree que su solicitud ha sido desestimada debido al silencio administrativo y apela al superior jerárquico (Hernández S/F).

4.1.1 Reclamación

De acuerdo con lo establecido en el artículo 135 del Código Tributario,” los contribuyentes tienen derecho a interponer un recurso de reclamación si se han visto perjudicados por actuaciones de la Administración Tributaria, tales como la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa” (Código Tributario, 2013).

Por tanto, la Administración Tributaria debe resolver las reclamaciones en un plazo máximo de nueve (9) meses desde la fecha de presentación del recurso. (artículo 142° del CT).

4.1.2 Apelación

El recurso deberá presentarse ante el órgano que dictó la resolución recurrida, el cual remitirá el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación del recurso, previa evaluación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. (artículo 145° del CT)

En cambio, el Tribunal Fiscal debe dictar una resolución en un plazo de doce (12) meses a partir de la fecha de presentación del procedimiento ante el Tribunal. Cuando este órgano descubre los vicios de nulidad, además de emitir una declaración de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo del asunto si tiene pruebas suficientes para ello, protegiendo los derechos de las partes implicadas; en caso contrario, ordena la reposición del procedimiento al punto en el que se produjo el vicio de nulidad.



4.1.3 La Seguridad Jurídica y los derechos de los contribuyentes

Definición

En cambio, en lo que respecta a la variable seguridad jurídica, Medrano (1994) sostiene que está relacionada con la certidumbre, que se logra mediante la aplicación de principios jurídicos que proporcionan a los individuos una capacidad razonable para comprender sus derechos y deberes.; además agrega que, “Más que una norma expresa de derecho positivo, la seguridad jurídica puede considerarse el resultado de la confluencia de varios conceptos básicos, muchos de los cuales deben estar consagrados en la Constitución.” (p. 6).

Asimismo, Arrázola (2013) sostiene que, La "seguridad jurídica" es una noción que implica "por un lado, la certeza de la ley con respecto a la comprensión de qué leyes se aplicarán en una circunstancia particular; y, por otro lado, la garantía sobre la interpretación coherente que los jueces y tribunales darían a estas normas, de modo que se cumpla el concepto de igualdad ante la ley, es decir, que a idénticas circunstancias de hecho correspondan similares declaraciones jurisdiccionales.” (p.7).

La seguridad jurídica, según el mismo autor citando a Kemelmaier de Carlucci (1998), es "la expectativa bastante justificada del ciudadano de conocer o poder prever los actos de las autoridades en la aplicación de la ley". (p. 6).



Así, la seguridad jurídica se convierte en sinónimo de estabilidad normativa, y su eficacia depende tanto de la aplicación ex ante como del ex post, ya que la primera permite a los ciudadanos calcular las consecuencias jurídicas de sus actos porque existen normas claras y estables en cuanto a su contenido, validez y aplicación desde el principio.; La segunda garantiza que las personas que aplican los criterios no modifican o desconocen las conclusiones o expectativas de los resultados (Carvalho, 2013).

Según Preciado (citado en Trejo, 2014, p.101), la seguridad jurídica "es un criterio que está más ligado a los aspectos técnicos, positivos y sociales del derecho que a los aspectos racionales y éticos del mismo"; cuya idea abarca también las concepciones de orden, eficiencia y equidad." (Trejo, 2014)

La seguridad jurídica, según Villar y Suñe (2006), referenciada por Serrano (2018), es la previsibilidad de los resultados de los actos o conductas, cuya naturaleza pretende constreñir la conducta de quienes hacen o aplican el derecho respecto de un conjunto de supuestos idénticos, es decir, los individuos se sienten seguros de que serán tratados de forma similar en escenarios comparables.

Según Morón (2019), citado por Mamani (2019), la seguridad jurídica es un principio que obliga a las entidades públicas a actuar de forma previsible, además, lo considera un derecho subjetivo que proporciona a los ciudadanos una expectativa razonable de que sus conductas legalmente protegidas no serán desconocidas o alteradas arbitrariamente.

Por su parte, Bravo (2010) sostiene que la seguridad jurídica es un principio general del derecho que trasciende al derecho tributario y gira en torno al concepto de certeza sobre las consecuencias



jurídicas de un determinado acto realizado por una persona, es decir, que en una determinada circunstancia se conozcan de antemano los efectos jurídicos.

Desde este punto de vista, la seguridad jurídica es una noción que ofrece a los ciudadanos la certeza de las repercusiones jurídicas de sus actos, ya que conocen de antemano las leyes pertinentes y sus efectos.

4.1.4 Importancia

Alterini (1993), citado por Arrázola (2013), señala que la importancia de la seguridad jurídica radica en que, “Todo el mundo tiene derecho -porque es justo- a vivir, a disfrutar de los productos y a negociar, con normas que traten de evitar las infracciones y que sean aplicadas con éxito por los tribunales; con leyes iguales para todos que establezcan claramente lo que se puede y lo que no se puede hacer; con leyes que tengan un cierto grado de estabilidad. Sólo hay seguridad jurídica cuando se dan todas estas condiciones.” (p.13).

La seguridad jurídica es un concepto fundacional del Estado de Derecho, que sirve de piedra angular para los demás principios que lo componen y una importante justificación que justifica la adhesión a la ley, permitiendo la materialización de bienes jurídicos como la vida, la libertad y la igualdad, entre otros. (Arrazola, 2013).

Del mismo modo, Gómez-Olano et al. (2018) sostienen que la claridad y la previsibilidad son necesarias para proporcionar un sistema tributario exitoso, lo que puede lograrse mediante la correcta ejecución de la normativa por parte de la Administración Tributaria.

El poder de aplicación de las normas se ejerce a través de la interpretación de las mismas, la comprobación de su correcta conformidad con las normas y la resolución de litigios; es fundamental que estos poderes se ejerzan de forma coherente, uniforme y sin arbitrariedad, esto



puede demostrarse, por ejemplo, con una interpretación divergente de los hechos al interpretar y aplicar la normativa fiscal.

Por ello, el autor sugiere que la Administración y las autoridades adjudicadoras conozcan las circunstancias y motivaciones empresariales de cada empresa. Además, como los vínculos fácticos y jurídicos del negocio son cada vez más complejos, sería prudente contar con la ayuda de profesionales que conozcan las operaciones económicas de la empresa para evaluar las repercusiones fiscales legales. Asimismo, es esencial que las normas de la Administración sean accesibles y claras.

4.1.5 Elementos

El primer aspecto de la seguridad jurídica, según Arrazola (2013), es el establecimiento de normas claras, estables y pertinentes que den a los individuos con claridad sus derechos y responsabilidades.; y, la segunda se refiere a la certeza de la adhesión y aplicación de las normas, permitiendo que se materialicen las implicaciones jurídicas de las mismas.

4.1.6 Naturaleza jurídica

El artículo 74 de la Constitución peruana no reconoce específicamente la noción de seguridad jurídica. No obstante, el Tribunal Constitucional (2002) dictaminó que "es un componente fundamental del Estado Constitucional de Derecho".

La previsibilidad de la actuación (sobre todo de los poderes públicos) frente a los casos ya resueltos por la ley es la garantía que sustenta todo el ordenamiento jurídico y refuerza la prohibición de la arbitrariedad". (Exp. N° 016-2002-AI/TC, p. 3).

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2014), señala que: La seguridad jurídica es una premisa inherente a todo nuestro



sistema jurídico, y está consagrada en el artículo 2, párrafo 24, apartados a) y d), así como en el artículo 139, párrafo 3.

Por tanto, es evidente que la norma de seguridad jurídica es de carácter constitucional, y que su incumplimiento por parte del Estado conlleva la realización de actuaciones arbitrarias en contra de los derechos e intereses de los controlados. (CAS. N° 12754-2014 LIMA, considerando Vigésimo Tercero)

4.1.7 Dimensiones

Según Pérez (2000), la seguridad jurídica está vinculada con el Estado de Derecho y se concreta en dos (2) dimensiones, la objetiva y la subjetiva.

- El aspecto objetivo de la seguridad jurídica consiste en la corrección estructural, que se refiere a la redacción precisa de las normas del sistema jurídico, y la corrección funcional, que se refiere a la adhesión a las leyes por parte de la sociedad y, en particular, de las entidades responsables de su ejecución.

Con relación a las condiciones de corrección estructuras, se consideran las siguientes:

- a. La Ley promulgada exige la difusión de la ley para su conocimiento y aplicación por parte del público.
- b. Lex manifiesta, normas explícitas que evitan un lenguaje confuso para quienes deben cumplirlas y aplicarlas; definiendo con precisión las implicaciones legales para evitar una discrecionalidad indebida por parte de los órganos que las aplican.
- c. La Lex plena garantiza la imposición de sanciones legales por acciones que la ley no había previsto previamente.



d. Lex stricta, que establece una jerarquía de las fuentes del derecho de acuerdo con la noción de jerarquía normativa.

e. La lex previa permite calcular las consecuencias jurídicas de un comportamiento basándose en normas previamente especificadas.

f. La lex perpetua, en virtud de su estabilidad jurídica, fomenta un entorno de fiabilidad.

El componente subjetivo se refleja en la certeza de la ley, que requiere que los usuarios la entiendan para poder anticipar lo que está controlado, autorizado y prohibido.

Sobre la base de esta información, es posible organizar las actividades actuales y prever las futuras implicaciones legales dentro de los límites de una previsibilidad aceptable.

4.1.8 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización

La noción de seguridad jurídica en los problemas fiscales implica el conocimiento completo de las leyes que se aplicarán, así como la garantía de que las autoridades actuarán en el marco de estas normas, asegurando su cumplimiento. (Uriol, 2002).

Según Garfias (2018), que cita a Fernández (1998), la seguridad jurídica juega un papel crucial en el método de auditoría, ya que permite a los auditores determinar, a través de un acto administrativo, las actividades y diligencias utilizadas en su construcción.

Según Serrano (2018), existen varios factores que ponen en peligro la seguridad jurídica, entre los que se encuentran los siguientes: Las cuestiones internas y organizativas de la Administración Tributaria son uno de los factores que más inciden en la seguridad jurídica de los sistemas tributarios; en concreto, la burocracia en la aplicación del sistema tributario, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia de los cambios legislativos de carácter tributario, la desigualdad



en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterio dentro de la Administración Tributaria, la falta de transparencia en los procedimientos tributarios y la publicación de los cambios normativos.(p.12)

En este contexto, Diaz y Aguado (2018) sugieren que el uso de la potestad fiscalizadora de la Administración se rija por determinados procesos administrativos, que contengan las formalidades y principios que restrinjan sus actos y den seguridad jurídica a los contribuyentes.

4.1.9 Derechos de los contribuyentes

Salazar (2016) sostiene que el listado de derechos de los contribuyentes debe ser interpretado de manera amplia, teniendo en cuenta un enfoque garantista, de la misma manera que la interpretación de los derechos como persona; es decir, los contribuyentes deben gozar de los derechos señalados en la Constitución Política.

Así, tienen "derecho a la verdad material y procesal" cuando los contribuyentes quieren conocer los fundamentos de hecho y de derecho de la imposición de obligaciones e infracciones fiscales. (p. 89).

Asimismo, el artículo 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece los siguientes derechos del contribuyente: Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

- a) Ser tratado con cortesía y respeto por el personal de la Administración Tributaria;
- b) En cumplimiento de las normas aplicables, exigir la devolución de los pagos indebidos o en exceso. En el caso de las personas, el derecho a la devolución de los pagos indebidos o en exceso se extiende a los herederos y causahabientes del deudor tributario, que podrán solicitar la devolución de acuerdo con el artículo 39.



- c) Sustituir o corregir sus declaraciones juradas de conformidad con las normas aplicables;
- d) Presentar reclamaciones, recursos, contenciosos administrativos y cualquier otro recurso previsto en este Código;
- e) Ser informado del estado de los procedimientos en los que sea parte, así como la identificación de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de los mismos y bajo cuya autoridad se están tramitando.

Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131°.

- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- g) En línea con el artículo 170, solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en circunstancias de duda razonable o de doble criterio;
- h) Presentar una queja por omisión o retraso en la resolución de los procesos tributarios, así como por cualquier otro incumplimiento de las normas señaladas en este Código;
- i) Formular consultas a través de las entidades representativas, de acuerdo con las reglas del artículo 93, y recibir la orientación adecuada de sus deberes fiscales.;
- j) La confidencialidad de la información suministrada a la Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 85.
- k) Solicitar una copia de las declaraciones de impuestos o de la correspondencia que el contribuyente haya presentado a la Administración Tributaria;
- l) No presentar los documentos previamente presentados y en poder de la Administración Tributaria;



- m) A recibir el asesoramiento específico que consideren imprescindible, cuando sea necesaria su presencia, así como una copia del acta correspondiente, previa solicitud verbal o escrita por su parte una vez concluido el acto.
- n) Solicitar el aplazamiento y/o el fraccionamiento de las obligaciones fiscales de acuerdo con el artículo 36°.
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;
- p) Obtener un servicio ágil de la Administración y las facilidades necesarias para cumplir con sus responsabilidades fiscales, de acuerdo con la legislación aplicable.
- q) Designar hasta dos (2) representantes a lo largo del proceso de fiscalización para tener acceso a la información de terceros independientes utilizados por la Administración Tributaria como comparables como resultado de la aplicación de la normativa de precios de transferencia. Además de los derechos antes mencionados, las personas también pueden ejercer los que les otorga la Constitución, este Código y la legislación particular.

En este sentido, cabe destacar que nuestra legislación tributaria establece mecanismos de protección de los derechos de los contribuyentes ante posibles infracciones de la Administración Tributaria, uno de los cuales es el recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Hacienda, tal y como establece el artículo 145 del Código Tributario.

Por lo tanto, es necesario examinar las facultades discrecionales de la Administración Tributaria tanto desde el punto de vista jurídico como fáctico para desarrollar parámetros jurídicos adecuados basados en una realidad, donde se mantienen íntegramente las restricciones establecidas por el ordenamiento jurídico de un Estado de Derecho para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y la Administración Tributaria.



En consecuencia, el propósito de este estudio es contribuir de manera práctica y teórica a la comprensión de los efectos que las facultades discrecionales de la Administración Tributaria tienen sobre la seguridad jurídica, situación que puede vulnerar en mayor o menor medida los derechos de los contribuyentes, particularmente durante el procedimiento de fiscalización. De este modo, se pretende instar al órgano administrativo a que aplique adecuadamente sus facultades discrecionales, dentro de los límites establecidos por la ley, para garantizar el respeto de los derechos de los auditados (contribuyentes).

4.2 El Crédito Fiscal

4.2.1 Concepto e importancia del Crédito Fiscal

El crédito fiscal es el derecho del contribuyente a restar del impuesto que debería pagar por sus ventas durante un periodo determinado el impuesto que ha pagado por sus compras durante el mismo periodo. En este sentido, la norma tributaria dispone que no todas las adquisiciones califican para el crédito fiscal, para lo cual establece ciertos requisitos señalados en los artículos 18 (requisitos de fondo) y 19 (requisitos de forma) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo promulgado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante Ley del IGV).

La finalidad principal del crédito fiscal en el marco del Impuesto General sobre las Ventas (que es un impuesto sobre el consumo) es permitir que el impuesto recaiga únicamente sobre el consumidor final de bienes y servicios, es decir, evitar que los agentes intermediarios del proceso de producción y comercialización soporten la carga fiscal.

En un sentido similar, Gamba (2008) señaló: "Efectivamente, a través de la deducción del crédito fiscal se logra la neutralidad del IGV, ya que cada operador sólo adelanta al fisco la porción



del impuesto que afecta al valor agregado de cada etapa, y el consumidor final es afectado económicamente por el 100 por ciento del IGV que fue afectado en cada etapa." Al respecto, el autor dice: "El rechazo del crédito fiscal por razones meramente formales -a pesar de que el contribuyente puede verificar la realidad de la operación- atenta contra la neutralidad del IGV, ya que implica que clientes no finales son impactados por el impuesto. En otras palabras, a pesar de que el poder legislativo ha establecido un régimen distinto, acaba influyendo en sus resultados. A su vez, beneficia doblemente a la administración, ya que obtiene el doble de IGV. (p.8)

Resaltando la importancia de la neutralidad del IGV y de las deducciones al impuesto, se pronuncia Risso (s.f.), quien señala que:

La deducción del crédito fiscal constituye el núcleo fundamental de aplicación de este impuesto, por lo que la legislación debe tomar todas las precauciones para que su determinación se corresponda con el mayor grado de precisión con el importe del IVA soportado en las primeras fases del ciclo de producción y distribución de bienes y servicios. (p.317)

En una línea similar, Ferreiro (como se refiere en Luque, 1995) afirma que la deducción del IVA soportado es el pilar central del mecanismo de aplicación de este impuesto. Este sistema de reducción de la obligación tributaria consigue la neutralidad respecto a los agentes económicos que participan en el proceso de producción-consumo, que es una de las propiedades más esenciales del IVA.; mecanismo que, como es sabido, se determina restando el importe de los pagos de impuestos relacionados con las operaciones imposables del contribuyente de la suma de los pagos del impuesto soportado.; es decir, las que le han sido transferidas a través de sus adquisiciones. (p.175)

Se puede observar que, según la filosofía, el Impuesto General sobre las Ventas está destinado a afectar únicamente al valor añadido en la cadena de fabricación, por lo que tiene un impacto



económico en el consumidor final, para lo cual existen técnicas que permiten a los fabricantes o comerciantes deducir los impuestos pagados por sus compras sin afectar a los precios.

Sin embargo, si los legisladores restringieran este impuesto limitando la deducción del mismo por parte de los productores o comercializadores más allá de los criterios significativos y formales necesarios para su correcto funcionamiento, se desvirtuaría la finalidad de este impuesto y para aplicar adecuadamente la ley en situaciones del mundo real, es necesario comprender lo que establecen las normas jurídicas y la "razón de ser" de las mismas.

4.2.2 Requisitos para tener derecho al crédito fiscal

4.2.2.1 Requisitos sustanciales

El artículo 18 de la Ley del IGV establece que sólo pueden ser objeto de crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de obra que cumplan con los siguientes criterios: a) Que sean deducibles para efectos del impuesto a la renta.

De acuerdo con los términos del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, para tener derecho al crédito fiscal, la compra del contribuyente debe representar un costo o gasto para efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté sujeto al mismo.

En cuanto a los costes, se consideran deducibles todos los gastos que tengan una relación causal directa (o incluso indirecta) con la creación de ingresos o el mantenimiento de la fuente de ingresos.

El coste, es el gasto realizado para la creación de una cosa o servicio, cuyo importe se prevé recuperar con la venta de los bienes o servicios producidos.

El texto del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV especifica que las compras que dan derecho a la deducción son las que se destinan a actividades gravadas, Como aquellos que pueden deducirse como coste o gasto, aunque el contribuyente no sea sujeto pasivo del impuesto.



Esto último permitiría interpretar que, en realidad, el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV define que las compras susceptibles de crédito fiscal son aquellas que pueden calificar como gasto o costo según las leyes del Impuesto a la Renta.

El artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta autorizado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (en adelante Ley del Impuesto a la Renta) establece los requisitos que debe cumplir un gasto para ser deducido para efectos del Impuesto a la Renta: Mientras la deducción no esté expresamente prohibida por esta legislación, los gastos necesarios para su creación y mantenimiento de la fuente, así como los asociados al desarrollo de las ganancias de capital, se deducirán de la renta bruta para determinar la renta neta de la tercera categoría.

El concepto analizado en este artículo para determinar si los costes fiscales son deducibles es el principio de causalidad. Este planteamiento implica la deducción de los gastos que puedan demostrarse que se han realizado en apoyo de productos o actividades imponibles.

Según Picón (2014), dentro de la doctrina nacional, la causalidad se define como: La vinculación existente entre una realidad (gasto, erogación o costo) y su impacto u objetivo previsto (generación de renta imponible o el mantenimiento de la fuente).

Cabe señalar que este concepto no se considerará violado si el resultado deseado del gasto o coste no se realiza; en otras palabras, se considerará que un gasto se ajusta al principio de causalidad, aunque no cree dinero. (p. 29)

Por otro lado, es importante tener en cuenta que, para cumplir con el principio de causalidad, no es necesario que los activos en los que se gastan los costes sean propiedad de la empresa, sino que pueden ser activos cuyo uso se haya alquilado a tercero, ya que en este escenario se requieren gastos adicionales para el mantenimiento de la fuente o la generación de ingresos.



De este modo, en consonancia con la naturaleza del Impuesto General sobre las Ventas, en el que el valor añadido se deriva de la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el tiempo, la deducción del crédito fiscal sirve de pilar central de la aplicación de este impuesto, siendo que la determinación debería coincidir con mayor precisión con el importe del IVA soportado en fases anteriores del ciclo de producción y distribución.

b) Se encuentre destinado a operaciones gravadas con el impuesto

Este es el segundo criterio básico señalado en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV, el cual establece que las compras realizadas por los contribuyentes deben estar destinadas a actividades gravadas por el IGV.

Por lo tanto, es admisible solicitar la deducción por aquellas compras de productos sujetos a impuestos que den lugar a una futura obligación tributaria, ya que de lo contrario se trataría de la adquisición por parte de un consumidor final, el cual, al no ejercer ninguna actividad empresarial, no realiza operaciones imponibles, por lo que no puede ejercer su derecho a la deducción fiscal.

Asimismo, se permitirá solicitar el crédito fiscal por las compras respecto de las cuales se realizará un retiro de bienes, acción que está igualmente gravada con el IGV, bajo la teoría de afectación de la venta.

El artículo 6.1 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido especifica las compras o importaciones de productos, servicios y contratos de construcción que dan derecho a una bonificación fiscal de la siguiente manera:

a) Insumos, materias primas, productos intermedios y servicios asociados utilizados en la creación de los bienes o servicios proporcionados.



b) Los activos fijos incluyen los bienes inmuebles, la maquinaria y los equipos, además de sus componentes, piezas, repuestos y accesorios.

c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.

d) Otros productos y servicios cuya utilización o consumo sea imprescindible para el desarrollo de las actividades gravadas y cuyo importe pueda deducirse como gasto o coste empresarial. Respecto a esta condición, Córdova (s.f.) realizó un interesante estudio comparativo con las legislaciones internacionales sobre el alcance del criterio de causalidad como requisito para la aplicación del crédito fiscal. Ha señalado lo siguiente:

Algunos países han optado por un enfoque flexible y abierto en el que conceden créditos fiscales para cualquier compra que sea generalmente relevante para la línea de negocio o actividad del contribuyente, restringiendo el derecho a la desgravación fiscal sólo a las adquisiciones que puedan considerarse ajenas a la empresa por su naturaleza y casuística. En algunos casos, la limitación de la utilización del crédito fiscal sólo se aplica en los casos previstos por la ley. Este es el sentido que toma la legislación francesa, española e italiana.

Otros países han implementado un criterio más estricto para el uso del crédito fiscal, estipulando que sólo las compras que son absolutamente esenciales o necesarias para la ejecución de las operaciones de la empresa o las que están directamente relacionadas con dichas actividades son elegibles para el crédito fiscal (el caso de Chile, por ejemplo). En este sentido, existen leyes como la colombiana, la mexicana y la peruana que estipulan que sólo las adquisiciones que califican como costo o gasto según las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta son elegibles para un crédito fiscal, partiendo de la premisa de que este impuesto califica como tal a todos los gastos relacionados con el negocio. (p.247)



En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 10813-3-2010, se ha pronunciado:

El llamado principio de causalidad se refiere a la conexión entre el gasto y la creación de ingresos imponibles o el mantenimiento de la fuente generadora, es decir, todos los gastos deben ser necesarios y estar relacionados con la actividad que se realiza. Este concepto debe evaluarse utilizando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, teniendo en cuenta la naturaleza de las actividades de cada contribuyente.

Para poder utilizar la desgravación fiscal, las compras realizadas deben estar relacionadas de forma causal con la actividad productiva del contribuyente, es decir, deben cumplirse los criterios de causalidad.

4.2.3 Requisitos formales del crédito fiscal

Al regular el ejercicio válido de un derecho, las normas legales han estipulado los requisitos sustanciales que deben cumplirse para que el derecho sea disfrutado; sin embargo, todo ejercicio de un derecho requiere del cumplimiento de ciertos procedimientos y formalidades (que, lamentablemente y debido a la burocracia peruana, se han ido incrementando paulatinamente, restringiendo el ejercicio válido de un derecho ganado).

El uso de los créditos fiscales no es ajeno a la legislación peruana en general, no sólo a la tributaria, por lo que no basta con cumplir rigurosamente con los requisitos de contenido de la ley tributaria: La deducción fiscal no sólo requiere que nuestras adquisiciones se admitan como gasto o coste a efectos del impuesto sobre la renta y que se destinen a operaciones imponibles, sino que también existe una larga lista de requisitos formales que, además de los de fondo, son necesarios para el ejercicio válido de la deducción fiscal.



Las condiciones legales del crédito fiscal representan los mecanismos que se consideraron adecuados en su momento para la gestión del crédito fiscal y su correcto funcionamiento. Estos requisitos son tan importantes como los requisitos de fondo señalados en el artículo 18 de la Ley del IGV, ya que pueden hacer perder el uso legítimo del crédito fiscal, por lo que se discutirán las principales formalidades señaladas en las normas tributarias para el correcto uso del crédito fiscal.

- a) Documento que respalda el crédito fiscal
- b) El numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la ley del IGV señala que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original de:

- Justificante de pago: El crédito fiscal estará respaldado por el comprobante de pago real del vendedor, constructor o prestador de servicios. En el caso de operaciones con proveedores que emiten recibos electrónicos desde sus propios sistemas, la documentación justificativa del crédito fiscal es el archivo XML y no el recibo impreso. Los compradores pueden descargar el archivo XML directamente desde la página de la SUNAT utilizando su clave SOL para los proveedores que emiten recibos a través del Portal de la SUNAT.

- Declaraciones Únicas de Importación (DUA): En la importación de bienes, el crédito fiscal debe estar respaldado por una copia de la Declaración Única de Importación validada por el Agente de Aduanas, así como por la liquidación de pago, liquidación de cobro u otros papeles emitidos por la ADUANA que demuestren el pago del impuesto.

- Utilización de servicios prestados por personas no domiciliadas: el crédito fiscal está respaldado por el comprobante de pago que indica el valor del servicio prestado por la persona no domiciliada y el documento que indica el pago del impuesto aplicable.



- Servicios públicos en inmuebles arrendados: El crédito fiscal puede utilizarse con los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios de electricidad, agua o telecomunicaciones. En estos casos, el arrendatario o subarrendatario será reconocido como consumidor de servicios públicos, si en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se especifica que la cesión de uso del inmueble incluye los servicios públicos prestados en beneficio del mismo y las firmas de las partes contractuales están compulsadas.

c) Requisitos formales del artículo 19 de la LIGV

- Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago.

Esta condición tiene por objeto evitar que se confundan las ideas que componen el importe total del comprobante de pago, es decir, el precio de venta del artículo o servicio prestado y el impuesto que grava dicha venta. Esto se debe a que el impuesto sólo puede aplicarse sobre el valor de la venta, y si un vale se limita a mostrar un importe total, no puede determinarse con seguridad si el impuesto está incluido en esa cifra o si debe aplicarse igualmente el impuesto del 18% (Esto podría indicar que si el comprobante no ha diferenciado el impuesto pero sí lo ha gravado, la administración podría interpretar que el monto dado es la base imponible y excluir que la acción mostrada en el comprobante de pago afecte el IGV).

- Que los comprobantes o papeles de pago contengan el nombre del emisor y el número de RUC de manera que no provoque malentendidos al compararlos con la información disponible en los medios de acceso público de la SUNAT, basándose en tales hechos, el emisor de los comprobantes o papeles de pago estaba facultado para emitirlos en la fecha de su emisión.



Al igual que en el caso anterior, la norma fiscal trata de evitar la incertidumbre sobre el impuesto devengado y el valor de venta afectado.

En este caso, el conflicto que debe evitarse se refiere a la identificación del vendedor de la mercancía o proveedor del servicio y la conformidad de sus calificaciones.

Al respecto, la legislación tributaria ordena que el comprador confirme los datos del emisor del comprobante contra la información contenida dentro de los sistemas de la Sunat (Consultas RUC), donde podrá verificar su identificación, domicilio fiscal y otros datos utilizando el número de RUC o el nombre de la persona, denominación o corporación consultada.

Además, el emisor debe ser "aprobado" el día de la emisión para emitir vales. Al respecto, el numeral 2.5 del sub numeral 2.5 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que se considerará como contribuyente al emisor autorizado a emitir comprobantes o documentos de pago que, a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos, cumpla con los siguientes criterios:

1) Se encuentre inscrito en el RUC, y la SUNAT no le haya comunicado la cancelación de la inscripción en dicho registro: El objetivo de la necesidad de inscribirse en el RUC es que el contribuyente declare que realiza actividades que producen ingresos imponibles o están sujetas al IVA. En este sentido, la administración puede revocar correctamente el RUC del contribuyente si considera que éste ya no realiza actividades que produzcan obligaciones tributarias.

2) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal: el sistema tributario peruano contempla distintos regímenes de Renta: Régimen General, Régimen MYPE, Régimen Especial y Régimen Único Simplificado, siendo este último el que tiene menos requisitos de fondo y de forma



y al que se le prohíbe dar vales de crédito fiscal. En consecuencia, sólo los contribuyentes del Régimen General o del Régimen Especial podrán emitir bonos de crédito fiscal.

3) Cuento con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda: Los comprobantes de pago que puedan proporcionarse en forma impresa deben ser aprobados previamente mediante el formulario N° 816. Cabe señalar que, según la Resolución N.º 05704-1-2003, el Tribunal Fiscal ha determinado que, si bien el adquirente es responsable de verificar la correcta emisión del comprobante de pago, éste es responsable de verificar la correcta emisión del comprobante de pago. La Administración Tributaria debería imponer legítimamente este requisito, limitándolo a las situaciones en las que dicha comprobación pueda realizarse en el momento de la transacción.

El escenario de los comprobantes electrónicos, al que no se aplica la "autorización de impresión" convencional descrita anteriormente, merece una consideración especial. Los sistemas tradicionales de provisión de comprobantes de pago causaban diversos problemas tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria. Los contribuyentes estaban sujetos a multas por la emisión y entrega incorrecta de comprobantes, mientras que la Administración Tributaria tenía dificultades para el control y la recaudación debido al riesgo de que ciertos contribuyentes manipularan la emisión o la información a incluir en los comprobantes.

Para evitarlo, la SUNAT ha puesto en marcha una serie de instrumentos técnicos, como la distribución electrónica de los comprobantes de pago. Esto no sólo agiliza el trabajo de la administración al proporcionar información precisa y en tiempo real sobre las actividades económicas de los contribuyentes, sino que también beneficia a los propios contribuyentes, también ayuda a los contribuyentes a elaborar los recibos de forma más eficaz y segura,



evitando así probables infracciones por incumplimiento de las formalidades de la normativa.

En la actualidad, la Administración Tributaria ofrece numerosas soluciones continuamente actualizadas para la emisión de recibos electrónicos en función de las demandas de los contribuyentes. A la fecha se tiene los siguientes:

- De los Sistemas de los Contribuyentes (SEE-DSC), que permite a los contribuyentes emitir comprobantes de pago electrónicos desde sus propios sistemas o los subcontratados, estos últimos a través de un Proveedor de Servicios Electrónicos (PSE) previamente registrado ante la SUNAT.

- Sistema de facturación de la SUNAT (SEE-SFS), un programa gratuito que se puede descargar de la página web de la SUNAT. Se dirige principalmente a los pequeños y medianos contribuyentes con sistemas de facturación automatizados.

- Sistema de producción de recibos de pago electrónicos mediante el sitio SUNAT Operaciones en Línea-SOL. Para ello, se requiere poseer la clave SOL.

- Operador de Servicios Electrónicos responsable de confirmar el cumplimiento de los criterios de emisión de recibos electrónicos mediante el Sistema de Emisión Electrónica.

- OSE (SEE-OSE) cuando sea contratado por el emisor electrónico.

- Que los comprobantes de pago se documentaron en el Registro de Compras legalizado dentro de los doce meses siguientes a su emisión.

El tercer criterio formal señalado en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a la deducción fiscal es que el contribuyente debe tener registrados en el Registro de Compras los comprobantes de pago que dan derecho a la deducción fiscal.



En este sentido, la fecha de anotación del comprobante de pago también se rige por otras leyes, como la Ley N.º 29214, 29215 y 1116, cuyo alcance es descrito por el profesor Walker Villanueva, quien señala lo siguiente:

Como consecuencia de la promulgación de las leyes 29214 y 29215, que fueron publicadas simultáneamente el mismo día en el diario oficial El Peruano y entraron en vigencia el 24 de abril de 2008, han surgido una serie de interrogantes sobre la oportunidad del ejercicio del crédito fiscal, así como un laborioso debate sobre si la retroactividad de la regularización del crédito fiscal para ejercicios anteriores está o no afectada por vicios de forma. En cuanto a la interpretación del ejercicio del crédito fiscal tras la aprobación de las Leyes n° 29214 y 29215, son posibles tres interpretaciones distintas:

1) La primera se basa en una lectura combinada de ambas leyes. Las disposiciones de la Ley N.º 29214 deben interpretarse a la luz de las disposiciones de la Ley N.º 29215. El crédito fiscal se utiliza en el período al que corresponde la compra de bienes o servicios (Ley N.º 29214), que, revisada por la Ley N.º 29215, se considerará el mes de la compra, el de la emisión del comprobante de pago o los 12 meses siguientes, aunque la anotación del comprobante puede ser modificada en cualquier momento. El resultado es el mismo tanto si se entiende que la Ley N.º 29215 ha sustituido el período de adquisición (Ley N.º 29214) por el mes de emisión del vale o por los doce meses siguientes.

2) Una segunda basada en la interpretación combinada de ambas normas, primando el contenido normativo de la Ley N.º 29215. Especifica que el crédito fiscal se utiliza durante el período en que se registra el comprobante de pago, que debe ser en el mes de su emisión o durante los 12 meses siguientes. Para apoyar esta interpretación, la Ley N.º 29215 habría sustituido dos partes de la Ley N.º 29214 (el plazo de adquisición y su libre anotación en



cualquier momento) por la anotación obligatoria en el mes de emisión del comprobante de pago o en los doce meses siguientes.

3) Una tercera basada en la interpretación combinada de ambas normas, primando el contenido normativo de la Ley N.º 29214. De acuerdo con la Ley N.º 29214, el crédito fiscal se utiliza en el período en que se realiza la compra, mientras que el comprobante de pago se registra en el mes de emisión o dentro de los doce meses siguientes.

La opinión del suscrito es que la segunda lectura es correcta. En efecto, el artículo 2 de la Ley N.º 29215, titulado Oportunidad del Ejercicio del Crédito Fiscal, establece que los comprobantes de pago deben inscribirse en el Registro de Compras en el mes de su emisión o en los doce meses siguientes, ejerciéndose el crédito fiscal en el período en que se inscribió el comprobante. Es decir, según la interpretación de esta segunda norma, el crédito fiscal debe utilizarse en el mes de emisión del comprobante de pago o dentro de los doce meses siguientes, siempre que se haya registrado en cualquiera de esos períodos. (Villanueva, 2009).

Además, a efectos de este requisito, el Registro de Compras debe estar legalizado antes de su uso y cumplir con los criterios de la normativa. El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no dará lugar a la pérdida del derecho a la deducción, que se ejercerá en el período correspondiente a la adquisición, Téngase en cuenta que el Decreto Legislativo N.º 1116 ha restringido la necesidad reglamentaria de legalidad del Registro de Compras, El contribuyente está obligado a inscribir inmediatamente el comprobante en el Registro de Compras en el caso de que la SUNAT lo solicite, dando lugar a la pérdida del crédito fiscal.



4.2.4 Oportunidad para el ejercicio del derecho al crédito fiscal

Por regla general, y de acuerdo con los requisitos de las leyes 29214 y 29215, el derecho al crédito fiscal debe utilizarse dentro del período al que se refiere la compra. Sin embargo, hay que recordar que los comprobantes de pago deben estar documentados en las hojas correspondientes del Registro de Compras:

- a) Al mes de la emisión del comprobante de pago;
- b) Al mes del pago del impuesto;
- c) A los doce meses siguientes.

Se entiende que el legislador pretendía que el ejercicio del crédito fiscal quedara reflejado en el Registro de Compras a través de la anotación del comprobante de pago. En cuanto a los comprobantes de pago físicos, la legislación fiscal establece que el derecho a la bonificación se considera legítimamente ejercido¹ en cualquiera de las fechas indicadas.

En cambio, uno de los principales objetivos de la Administración Tributaria es simplificar las actividades de gestión, auditoría y recaudación aprovechando el rápido desarrollo de los sistemas informáticos.

En consecuencia, la SUNAT ha creado e implementado una serie de tecnologías que permiten la declaración de impuestos (PDTs, formularios virtuales), el cumplimiento de requisitos formales (contabilidad electrónica, emisión de recibos electrónicos) y las notificaciones a través del buzón electrónico a lo largo de muchos años.

Siguiendo este patrón de innovación permanente, la Administración Tributaria ha permitido la emisión de comprobantes electrónicos y ha considerado un nuevo mecanismo de validación para la emisión de comprobantes electrónicos por parte de los contribuyentes, lo cual tiene incidencia en la oportunidad del ejercicio del derecho al crédito fiscal.



Al respecto, el Decreto de Urgencia N.º 013-2020 establece que los contribuyentes podrán ejercer su derecho a crédito fiscal o saldo a favor del exportador, tal como lo señalan los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en las operaciones de emisión de comprobantes de pago electrónicos denominados facturas comerciales (IGV o cualquier otra ventaja asociada a la devolución del citado impuesto, durante el periodo en el que el correspondiente justificante de pago estuviera inscrito en el Registro de Compras, La imposición se realiza de acuerdo con la legislación fiscal aplicable, siempre que se autorice la factura y la información extra presentada en el momento de la emisión, tal y como se especifica en el artículo 6 de este Decreto de Urgencia.

Mediante el Decreto Supremo N.º 239-2021-EF, de fecha 17 de septiembre de 2021, se publicó el Reglamento del Título I del Decreto de Urgencia N.º 013-2020, que establece lo siguiente:

“Artículo 4. Alcance 4.1. Para efecto de la aplicación de las disposiciones del Título I del Decreto de Urgencia, se tiene en cuenta lo siguiente: a) las disposiciones del Título I del Decreto de Urgencia resultan de aplicación a la Factura Electrónica y al Recibo por Honorarios Electrónico, cuyo importe total de la venta o servicio, según corresponda, es pagado de forma total o en cuotas en el plazo que el adquirente del bien o usuario del servicio acuerde con el proveedor, que inicia el día calendario siguiente al día en que vence el plazo de ocho (8) días calendario para dar conformidad o disconformidad respecto de la Factura Electrónica o Recibo por Honorarios Electrónico, a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 del Decreto de Urgencia.”

En este sentido, las operaciones que implican la emisión de comprobantes de pago electrónicos conocidos como facturas comerciales están sujetas a una normativa adicional que regula la



posibilidad de utilizar el crédito fiscal, esto se determina por la conformidad de la factura y cualquier información adicional suministrada en el momento de la emisión.

En este sentido, a efectos de la correcta utilización del crédito fiscal en relación con la facturación electrónica, se considera que se ha concedido la conformidad de la Factura Electrónica cuando:

- La conformidad se transmite expresamente a través de la plataforma de la SUNAT en un plazo de ocho días naturales, con una prórroga de dos días.

- La conformidad irreversible del comprobante de pago electrónico se deduce si el comprador del producto o servicio no se opone en el plazo de ocho días naturales.

Dependiendo de si los vales son tangibles o no, la legislación fiscal establece ciertas restricciones que regulan la posibilidad de utilizar el crédito fiscal, que deben documentarse en los registros contables; o comprobantes electrónicos que deben someterse a un procedimiento de conformidad en las plataformas virtuales proporcionadas por la Sunat.



Capítulo V: Resultado y Análisis de los Hallazgos

5.1 Resultados del Estudio

Ficha para el análisis de jurisprudencia

Ficha para el análisis de jurisprudencia

Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal periodo 2017-2020

En esta parte de nuestra investigación analizaremos resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2017 al 2020, con la finalidad de identificar que criterios ha consideradora la Administración Tributaria al considerar un operación como no real, para lo cual señalaremos cual es el argumento más usado por la Administración.

FICHA PARA ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Título del caso: 3182-3-2017

Fuente del caso: Tribunal Fiscal

Hechos del caso: Que la recurrente sostiene que si la Administración considera inexistentes sus operaciones realizadas con los proveedores basándose en que las copias de los cheques presentados no consignan en el anverso y reverso los nombres o razón social de los proveedores, que los montos por los que fueron girados no coinciden en forma total o parcial con los comprobantes de pago recibidos, y que los referidos proveedores no han presentado la información requerida en los cruces de información, ella no se encontraba en ninguno de los supuestos contemplados en las normas vigentes para efectos de perder el derecho al crédito fiscal, por lo que sólo bastaba con que cumpliese los requisitos sustanciales y formales para poder ejercer tal derecho y deducir el gasto o costo.



Argumentos de las partes

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria

El Contribuyente: El contribuyente advierte que la Administración confunde la existencia de las operaciones con acciones que el contribuyente debe efectuar para no perder el crédito fiscal, pues una cosa es que la operación exista y otra muy distinta que se cancele con cheque para evitar se pierda el derecho, siendo que el cheque permite que pese a haberse recibido un comprobante falso, no se pierda el crédito fiscal, pero en absoluto constituye la prueba única de la existencia de una operación, cuando en realidad existen diversas formas para demostrar que éstas se realizaron; agrega que aceptar el argumento de la Administración significa concluir que todas las operaciones que no fueron canceladas con cheques son inexistentes y en consecuencia falsas.

Que anota que no existe argumento para considerar que sólo es posible acreditar la existencia de una operación a través de cheques emitidos a nombre del proveedor, y por montos que coincidan con las facturas de compra, no existiendo impedimento legal para que haya cancelado a sus proveedores en efectivo, emitiendo cheques a nombre de quienes cobraban éstos para luego pagarles en efectivo a los citados proveedores, siendo ésta la razón por la que los montos de los cheques no coinciden con los comprobantes de pago.

La Administración Tributaria : Sostiene que la recurrente no ha cumplido con lo establecido en el quinto párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a efectos de no perder el derecho al crédito fiscal, toda vez que de los cheques presentados, se aprecia que no cumplen con los requisitos establecidos en el reglamento de la anotada ley, al no contener los datos de los proveedores en el anverso y reverso, así como los montos por los que fueron emitidos no



coinciden total o parcialmente con los importes por los que se emitieron las facturas materia de observación, entre otros.

Decisión del Tribunal: Confirmar la decisión de la Intendencia.

Relación con la tesis: Confirma nuestro argumento de la falta de motivación en la resolución a consecuencia de una falta de valoración de las pruebas.

Análisis de la jurisprudencia:

La Administración hace un uso reiterativo del cruce de información con los proveedores del contribuyente desvirtuando los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente, además, El contribuyente sostiene que la existencia de una operación no depende necesariamente de la emisión de un cheque a nombre del proveedor y que existen otras formas de demostrar la existencia de las operaciones. Además, argumenta que no existe impedimento legal para cancelar a los proveedores en efectivo y luego emitir cheques a nombre de quienes cobraban estos cheques, siendo este argumento que no fue debidamente valorado por el Tribunal por lo que se reitera la decisión de Intendencia.

Teniendo en cuenta las resoluciones mencionadas el cruce de información y el reiterado mínimo probatorio para poder demostrar la fehaciencia de la operación se encuentra en las siguientes resoluciones, 2515-10-2018, 10579-11-2018, 5438-2-2018, 3660-3-2019, 3182-3-2017, además de esto hay que mencionar que el contribuyente no tiene otro medio para poder probar la fehaciencia de sus operaciones ya que en su mayoría se respalda en sus proveedores, sin embargo se evidencia que estos no cumplen los acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Título del caso: RTF – N°01346-8-2018

Fuente del caso: TRIBUNAL FISCAL



Cuestiones legales abordadas: Las cuestiones legales abordadas versan sobre la debida motivación en las decisiones tomadas por la Administración y los requerimientos solicitados por la misma a fin de determinar la realidad de operaciones en procesos de fiscalización tributaria.

Argumentos de las partes:

Recurrente: En el presente caso la contribuyente solicita la nulidad del Requerimiento y su resultado dado y posteriores actos a raíz de esta. Señala que la Administración solicitó se acreditara la fehaciencia de las operaciones con sus proveedores estableciendo un cierre de requerimiento el 26 de mayo del 2016 y se realizó el 23 de febrero del 2017. Asimismo, alega que se ha transgredido lo establecido por el marco normativo omitiendo una debida motivación ya que no cumplió con acreditar la información probatoria adicional sobre la veracidad y realidad de operaciones comerciales del contribuyente, empero no establece de manera clara cuál es la información no presentada.

Asimismo, la administración al efectuar el reparo habría considerado que los proveedores presentaban inconsistencias tributarias en las declaraciones juradas presentadas tanto en las guías de remisión como en la información solicitada. Sin embargo, dichas inconsistencias referidas a las guías de remisión no podrían ser atribuidas al proveedor ya que este habría realizado el transporte de los bienes por medio de un transporte privado y que ello no puede determinar cómo falsa la operación comercial basándose en la Resolución del Tribunal Fiscal N°01759-5-2003.

Administración: La Administración alega que, a raíz de la fiscalización parcial efectuada, realizó el reparo del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas dado que la recurrente no acreditó ni subsanó de manera fehaciente las observaciones, toda vez que los elementos de prueba no fueron presentados de manera suficiente y, que dichas operaciones no fueron acreditadas de manera razonable y suficiente.



Asimismo, la Administración alega que tampoco se pudo comprobar la fehaciencia de estas operaciones reparadas cuando se realizó la verificación a los proveedores. Señala de esta manera que la carga probatoria de las operaciones observadas le corresponde al recurrente y que esta no pudo acreditar su existencia, pese a la presentación de la información requerida. En ese sentido se reparó el crédito fiscal impuesto por operaciones no reales.

Por otro lado en cuanto a los plazos establecidos para realizar los requerimientos y establecer los cierres de estos, la Administración se encontraba facultada para requerir nuevamente información que considere pertinente.

Decisión del tribunal: Confirma la resolución de intendencia apelada.

Relación con la tesis: Se demuestra que lo requerido por la Administración respecto a la carga probatoria dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria resulta excesivo y que no es valorado de manera proporcional y razonable.

ANALISIS DE JURISPRUDENCIA

La presente resolución es relevante para la investigación puesto que desarrolla y delimita la carga de la prueba de los contribuyentes y limita los requerimientos que puede solicitar la Administración dentro de un proceso de fiscalización.

En este caso, el tribunal refuerza que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo y que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y en conformidad al ordenamiento jurídico, por lo que esta deberá ser expresa sin recaer en vaguedad o insuficiencia. Al ser un requisito de validez su omisión se encuentra sancionada con nulidad ya que esta permite que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa en cuanto a los pronunciamientos de la administración y que a fin de ello pueda ofrecer medios probatorios pertinentes.



El tribunal señala que la carga de la prueba recae en el contribuyente a fin de subsanar las observaciones realizadas por la administración por lo que define que para comprobar que el contribuyente es acreedor a un crédito fiscal o deducción de gastos no basta con acreditar con documentos que respalden las operaciones efectuadas, sino que esencialmente se demuestre que dichos comprobantes efectivamente corresponden a operaciones reales. Por lo que se debe mantener un nivel mínimo de prueba que acredite que tal documentación corresponde a operaciones reales.

Por otro lado, el tribunal desarrolla los requerimientos indispensables para una correcta la fiscalización, citando el precedente de observancia obligatoria señalando que “(...) *la finalidad el procedimiento de fiscalización se alcanza mediante la evaluación de lo presentado por el administrado, puesto que así podrá determinarse si ha cumplido correctamente sus obligaciones, mientras que, por otro, dicha evaluación esta relacionada con el ejercicio del derecho de defensa del administrado*”. (...) *En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar le cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado y en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine.*”

En merito a ello, se tiene que la administración realiza una serie de requerimientos para demostrar la realidad de dichas operaciones, entre ellos, designó que se acreditara por escrito como se vinculó comercialmente con los proveedores, en que circunstancias los conoció, el medio, fechas y lugares, solicitó a su vez cotizaciones, proformas, presupuestos de los servicios y bienes adquiridos. Asimismo, solicitó se acredite el traslado de los bienes y suministros adquiridos, ello, mediante documentación fidedigna. Ante lo cual la recurrente presentó documentación sustentatoria como facturas, comprobantes de pago, guías de remisión registros pertinentes, y además un escrito en el que explica y subsana los requerimientos adicionales señalando que los



servicios y compras las realizó el gerente general de la empresa y que dichas conversaciones se realizaron realmente por vía telefónica y que, como se da comúnmente los precios se pactaron de forma verbal. En cuanto a la constancia del servicio señala que esta es supervisada por su personal y que la contabilidad la realiza de manera mensual y global con sus proveedores.

Para la administración como para el tribunal la recurrente no cumplió con presentar las pruebas que acrediten de manera fehaciente la realidad de las operaciones realizadas por lo que declara no procedente la nulidad del procedimiento de fiscalización como de la resolución previa apelada.

Durante este proceso de fiscalización la administración debe verificar planamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones por lo que opta por solicitar medidas probatorias necesarias para que se pueda corroborar la realidad de una operación.

Sin embargo, como se observa de la presente resolución el cuanto a la aplicación del POO sobre el cierre de los requerimientos se advierte que recae en la interpretación arbitraria de la Administración toda vez que esta última concluye que los medios probatorios proporcionados por la recurrente no fueron presentados, cuando tal criterio interpretativo establece que la evaluación de la documentación será evaluada aún cuando esta haya sido parcialmente presentada.

Asimismo, en cuanto a los requerimientos efectuados por la Administración carecen de razonabilidad y la proporcionalidad respecto a las posibilidades y realidad de los contribuyentes, tales como acreditar el vínculo comercial con los proveedores y el medio por el cual se estableció dicho vínculo; acreditar la relación que se mantiene con los proveedores o solicitar cotizaciones previas a la realización efectiva de la operación.

Título del caso: 2515-10-2018

Fuente del caso: Resolución del Tribunal Fiscal



Hechos del caso: Que la recurrente sostiene que en la fiscalización de enero a abril de 2017 iniciada mediante Carta N° 170023577831-01, presentó la documentación que desvirtuaba las observaciones efectuadas, sin embargo, se emitieron resoluciones de determinación y multa por montos exorbitantes, por lo que manifiesta que, en sus declaraciones juradas de enero a abril de 2017, se han consignado sus ingresos y adquisiciones reales, por lo que solicita que se considere que las declaraciones juradas mensuales de dichos periodos se encuentran arregladas a ley, y se proceda al quiebre de los valores notificados como resultado de dicha fiscalización.

Cuestiones legales abordadas: Operaciones no reales. Crédito Fiscal, Ley del IGV.

Argumentos de las partes:

El Contribuyente: Indica que el trato con el proveedor observado fue directo, lo que lo eximia de la presentación de proformas, cotizaciones, entre otros documentos, además, indica que el documento que acredita la recepción de las mercaderías es la guía de recepción de mercaderías, por lo que refiere que ha cumplido con efectuar el pago de las operaciones mediante cheques, siendo además que las adquisiciones resultan razonables y cumplen con el principio de causalidad.

La Administración Tributaria: Que la Administración señala que de la evaluación conjunta de la documentación e información proporcionada por la recurrente, así como de la obtenida del cruce de información con Edwin Roberto Vega Ortega, concluyó que no existe un mínimo de elementos probatorios que sustenten y/o acrediten que las operaciones observadas en el periodo de enero de 2017, correspondan a operaciones reales efectuadas con dicho proveedor, por lo que mantuvo el reparo al crédito fiscal sobre la base del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas lo que tuvo incidencia en los demás periodos fiscalizados.

Decisión del tribunal: Se confirma de decisión de la Intendencia

Relación con la tesis: Este caso está relacionado con el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria, ya que la decisión parece estar basada en la falta de



pruebas que respalden las operaciones observadas, en lugar de en una infracción clara de las normas fiscales. Sin embargo, es importante tener en cuenta que la decisión del Tribunal Fiscal de confirmar la decisión de la Intendencia indica que la fiscalización y la decisión tomada por la Administración Tributaria estuvieron respaldadas por pruebas y evidencia suficientes para justificar el reparo al crédito fiscal. En cualquier caso, es importante que la Administración Tributaria utilice su facultad discrecional de manera justa y equitativa, basándose en hechos y pruebas concretas y evitando decisiones arbitrarias que puedan perjudicar a los contribuyentes además aquí nuevamente se evidencia el cruce de información que se hace al proveedor que deja sin un respaldo al contribuyente.

Título del caso: 10579-11-2018

Fuente del caso: Relación del Tribunal Fiscal

Hechos del caso: Que la recurrente sostiene que es una empresa de derecho privado que tiene como actividad económica la ejecución de obras de construcción y que las facturas de los proveedores se refieren a bienes y servicios adquiridos para la obra de Construcción de Pistas y Veredas en el Sector y que la recepción de los bienes por su parte estuvo a cargo de la ingeniera residente Quispe Ramos Norma Carolina, quien daba la conformidad de los bienes recibidos de acuerdo con el avance de obra para su posterior cancelación.

De la revisión de documentos que obren en poder de otros contribuyentes con los que el administrado haya mantenido operaciones comerciales, no siendo suficiente la existencia de un procedimiento de fiscalización formal.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria

El Contribuyente: El contribuyente argumenta que en su caso cumplió con entregar la documentación solicitada para demostrar la fehaciencia de las operaciones de compra de materiales



que fueron acotadas. También alega que no se puede imputar como operaciones no fehacientes las sustentadas en las facturas observadas, en razón que los proveedores no las hubiesen declarado o tengan deudas tributarias, puesto que no cuenta con filtros para realizar dicha verificación, y que un cruce de información implica por parte.

Decisión del tribunal: Confirmar la decisión de la Intendencia.

Relación con la tesis: Sobre nuestro argumento del cruce de información con los proveedores invalida las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

Análisis de la jurisprudencia: Se puede apreciar el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria. En primer lugar, la Administración Tributaria está revisando documentos que no se encuentran en poder de la empresa, sino en poder de otros contribuyentes con los que ha mantenido operaciones comerciales. Este tipo de revisión puede ser considerada como una invasión a la privacidad y a los derechos de terceros que no están involucrados en el proceso fiscalizador, Además, el contribuyente alega que ha entregado la documentación solicitada para demostrar la fehaciencia de las operaciones de compra de materiales, pero la Administración Tributaria ha considerado que algunas de las facturas son no fehacientes. El contribuyente ha argumentado que no puede ser responsabilizado por las deudas tributarias o la falta de declaración de los proveedores, ya que la Administración Tributaria no cuenta con los filtros necesarios para realizar la verificación correspondiente. En este sentido, la Administración Tributaria parece estar ejerciendo su facultad discrecional de forma arbitraria y sin contar con las pruebas suficientes para sustentar su decisión.

Título del caso: 2184-4-2018

Fuente del caso: Resolución del Tribunal Fiscal

Hechos del caso: La Administración señala la recurrente no ha cumplido con lo establecido en el quinto párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a efectos de no



perder el derecho al crédito fiscal, toda vez que de los cheques presentados, se aprecia que no cumplen con los requisitos establecidos en el reglamento de la anotada ley, al no contener los datos de los proveedores en el anverso y reverso, así como los montos por los que fueron emitidos no coinciden total o parcialmente con los importes por los que se emitieron las facturas materia de observación, entre otros.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria:

La Administración refiere que como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente respecto al Impuesto General a las Ventas de julio a octubre de 2012, efectuó reparos al crédito fiscal por operaciones no reales debido a que no ha acreditado que las operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados hubieran sido realizados por los proveedores que emitieron las facturas acotadas, agregando que la recurrente no adjuntó la documentación señalada en el punto 2.3.2 del numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para efecto de mantener la aplicación del crédito fiscal observado. Refiere que sobre la base al citado reparo determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178° del Código Tributario.

El contribuyente: Que sostiene que las observaciones realizadas a sus proveedores no resultan concluyentes, toda vez que el hecho que estos últimos no hayan tenido personal bajo su supervisión no implica que no hayan realizado las operaciones observadas, siendo que dicha observación únicamente acreditaría el incumplimiento formal, por parte de sus proveedores, de ingresar a sus trabajadores a planilla, y que las inconsistencias determinadas a terceros no le son imputables, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3294-2-2002-, 395-2-96, 256-3-99, y 957-1-99; además aun cuando sus proveedores no tuviesen trabajadores no es razón suficiente para negar que les vendieron los bienes materia del reparo acotado toda vez que la mercadería bien pudo haber



sido trasladada por los propios proveedores o sus ayudantes que no necesariamente tenían relación de dependencia

Decisión del tribunal: Confirma la decisión de Intendencia

Relación con la tesis: Sobre nuestro argumento del cruce de información con los proveedores invalida las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

Análisis de la jurisprudencia:

El argumento planteado es que el cruce de información con los proveedores invalida las pruebas ofrecidas por el contribuyente. Esto sugiere que la autoridad tributaria está utilizando la información obtenida de los proveedores para contradecir o desacreditar la evidencia proporcionada por el contribuyente, el cruce de información con los proveedores implica comparar los registros y datos proporcionados por el contribuyente con la información recopilada de los proveedores o terceros relacionados. Si existe alguna discrepancia o inconsistencia entre ambas fuentes de información, la autoridad tributaria puede utilizar esta discrepancia como argumento para invalidar las pruebas del contribuyente. En este sentido, se cuestiona el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la autoridad tributaria, argumentando que se está utilizando el cruce de información con los proveedores como una estrategia para invalidar sistemáticamente las pruebas presentadas por el contribuyente, sin una justificación adecuada o un análisis exhaustivo de cada caso en particular.

Título del caso: 1160-4-2018

Fuente del caso: Resolución del Tribunal Fiscal



Hechos del caso: Que la recurrente sostiene que respecto del traslado de bienes adquiridos al proveedor, no existe norma que condicione el reconocimiento de una operación comercial al cumplimiento de la obligación del transportista de emitir la correspondiente guía de remisión, con lo cual la omisión del transportista de cumplir con su obligación formal de emitir guía de remisión no es un evento que por sí mismo permita desconocer la efectiva realización de una operación de transporte de bienes, sino únicamente una infracción formal sancionable administrativamente.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria: Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó la documentación suficiente que permita acreditar fehacientemente la realización de las operaciones materia de reparo, ni su cancelación mediante medios de pago, con excepción del periodo enero de 2010; asimismo, no presentó documentación que acredite la recepción de los bienes o el ingreso a su almacén, no se consigna dato alguno que permita constatar que se llevó a cabo el control (dato de aprobación o no de la calidad de los materiales), no consignando ningún sello de recepción u otro que acredite la recepción del documento por parte del proveedor, por lo que no se acreditó la realidad de las operaciones. De igual manera, indica que del cruce de información realizado con el proveedor este no proporcionó documentación ni información relacionada con las operaciones realizadas con la recurrente; y refiere que en base al reparo efectuado, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

El contribuyente: Que respecto a que el no haber consignado referencia alguna en las guías de remisión remitente referida a las facturas con las que dichos documentos estarían relacionados, indica que de conformidad con el numeral 19.2 del artículo 19ª del Reglamento de Comprobantes de Pago, dentro de la información impresa y no necesariamente impresa que deben contener las



guías de remisión remitente no se encuentran los datos de identificación de la factura relacionada, por lo que no constituye un requisito de validez de la misma.

Que refiere respecto de los cheques utilizados para efectuar los pagos al proveedor que no contienen la cláusula "no negociable" que la norma deja abierta la posibilidad de ejercer el derecho al crédito fiscal o de deducir costo o gasto, siempre que se acredite o verifique la veracidad de las adquisiciones efectuadas sin utilizar medios de pago, aun cuando por su importe debieron utilizarse.

Decisión del tribunal: Confirmar la decisión de Intendencia

Relación con la tesis: Sobre nuestro argumento del cruce de información con los proveedores invalida las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

Análisis de la jurisprudencia: En relación con el uso excesivo de la facultad discrecional, este caso puede implicar un debate sobre la interpretación y aplicación de las normas fiscales por parte de la Administración Tributaria. La Administración tiene la facultad discrecional para evaluar la documentación presentada por los contribuyentes y determinar la validez de las operaciones, los pagos realizados y los requisitos exigidos. Sin embargo, el contribuyente puede argumentar que la Administración está ejerciendo su discreción de manera excesiva o inconsistente, imponiendo requisitos más allá de los establecidos por la normativa aplicable.

En resumen, este caso destaca la importancia de la documentación adecuada y la interpretación de las normas fiscales por parte de la Administración Tributaria. El uso excesivo de la facultad discrecional podría plantear dudas sobre la imparcialidad y la consistencia en la aplicación de las normas tributarias.



Título del caso: 5438-2-2018

Fuente del caso: Relación del Tribunal Fiscal

Hechos del caso: El contribuyente considera que no hubo una adecuada valoración de las pruebas que otorgo, por lo que considera que la decisión tomada por la Administración carecía de motivación lo que impidió que se valoren correctamente dichas pruebas.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria: Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por facturas de gastos por asistencia técnica, servicios administrativos y reembolsos emitidos por la casa matriz no sustentados, gastos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo sin la documentación sustentadora correspondiente, gastos por honorarios profesionales no devengados en el ejercicio Honorarios Profesionales), gastos financieros por comisiones de fianzas no sustentados.

El Contribuyente: Que la recurrente señala que sustentó los gastos vinculados a los servicios prestados por su casa matriz debido a que presentó toda la documentación pertinente, como correos electrónicos, Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios, documentos denominados Hoja Resumen "Relatorio De Actividades" " y el archivo que contenía en forma sistematizada la información vinculada a los servicios prestados, que la Administración no explicó las razones por las cuales no aceptó sus medios probatorios y omitió el análisis del contenido de estos, así como la evaluación conjunta de las pruebas ofrecidas, pues hace una indebida referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04249-1-2005, N° 000175-5- 2004, N° 00120-5-2002, N° 09457-5-2004 y N° 04832-3-2005, las que no se aplican a su caso, lo que impidió que se valoren correctamente dichas pruebas.



Decisión del tribunal: Confirmar la decisión de la Intendencia.

Relación con la tesis: Confirma nuestro argumento de la falta de motivación en la resolución a consecuencia de una falta de valoración de las pruebas.

Análisis de la jurisprudencia:

La Administración Tributaria ejerció su facultad discrecional para reparar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 de la recurrente por facturas de gastos que consideró no sustentados, entre otros motivos. Por su parte, el contribuyente argumenta que sí presentó toda la documentación pertinente para sustentar los gastos observados y que la Administración no evaluó correctamente dichas pruebas, al hacer una indebida referencia a resoluciones que no se aplican a su caso.

En este sentido, se podría interpretar que la Administración Tributaria podría haber ejercido su facultad discrecional de manera excesiva, al reparar los gastos de la recurrente sin haber evaluado correctamente la documentación presentada por el contribuyente. Además, podría haber incurrido en una falta de valoración probatoria al omitir el análisis del contenido de los documentos presentados por la recurrente y hacer referencia a resoluciones que no eran aplicables a su caso. En conclusión, se muestra una posible situación de uso excesivo de la facultad discrecional y falta de valoración probatoria por parte de la Administración Tributaria.

Título del caso: 3660-3-2019

Fuente del caso: **Relación del Tribunal Fiscal**

Hechos del caso:

Que la recurrente señala que, para formular un reparo por la no realización de operaciones, la Administración tendría que explicar y motivar de manera lógica y razonada como es que tales inconsistencias tienen una relación directa o indirecta con la falsedad de sus declaraciones, ya que solamente se ha hecho un recuento de inconsistencias encontradas pero no ha hecho la conexión



lógica entre dichas inconsistencias y el resultado que emite ya que no basta hacer un recuento de las inconsistencias halladas para concluir que la operación no se realizó.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria

El Contribuyente:

El contribuyente señala que en un procedimiento donde se evalúa la fehaciencia de las operaciones comerciales declaradas, el análisis no solo debe consistir si tal documento contiene todos los elementos y datos que exige la normatividad, sino que si como tal, así incompleto, el documento sirve para generar convicción que la operación se llevó a cabo, aplicando el principio de verdad material, también manifiesta que la maquinaria "guillotina hidráulica" está anotada en su Registro de Activos Fijos, por lo que no está de acuerdo que la Administración lo descarte como prueba por el hecho que el registro es elaborado por la propia recurrente. Añade que adicionalmente presentó cotización, orden de compra y medios de pago vinculados a la compra de dicho bien.

Que respecto de sus proveedores la Administración señala inconsistencias aun cuando en los cruces de información realizados a dichas empresas, se exhibieron órdenes de compra, cotizaciones, guías de remisión, facturas y estados de cuenta corriente; y cuestiona que pese a haberlo solicitado, el auditor no realizó una inspección de las maquinarias compradas a estos proveedores, porque consideró no era necesario.

Decisión del tribunal: Confirmar la decisión de la Intendencia.

Relación con la tesis: Sobre nuestro argumento del cruce de información con los proveedores invalida las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

Análisis de la jurisprudencia:

En este caso, el contribuyente argumenta que la Administración Tributaria no ha motivado de manera lógica y razonada la relación entre las inconsistencias encontradas y la falsedad de sus



declaraciones. Además, el contribuyente sostiene que la evaluación de la fehaciencia de las operaciones comerciales debe aplicar el principio de verdad material y no solo se debe evaluar si los documentos contienen todos los elementos y datos que exige la normatividad.

Por otro lado, la Administración Tributaria argumenta que las inconsistencias encontradas demuestran la no realización de las operaciones y que no acepta como prueba el registro de activos fijos elaborado por el propio contribuyente. Asimismo, la Administración cuestiona que el auditor no realizó una inspección de las maquinarias compradas a los proveedores del contribuyente.

En este caso, se podría argumentar que la Administración Tributaria ha hecho uso excesivo de su facultad discrecional al no motivar de manera clara y razonada la relación entre las inconsistencias encontradas y la falsedad de las declaraciones del contribuyente. Además, la Administración ha descartado como prueba el registro de activos fijos elaborado por el propio contribuyente sin una justificación clara.

En cuanto a la jurisprudencia, se podría citar el precedente vinculante del Tribunal Fiscal N° 00239-4-2011, que establece que la Administración Tributaria debe motivar adecuadamente sus decisiones y explicar las razones por las cuales descarta la información proporcionada por el contribuyente. Asimismo, se podría mencionar el precedente vinculante N° 00218-3-2006, que establece que la Administración debe aplicar el principio de verdad material en la evaluación de la fehaciencia de las operaciones comerciales.

Título del caso: 6218-1-2020

Fuente del caso: Resolución del Tribunal Fiscal

Hechos del caso: Que la recurrente sostiene que la Resolución de Intendencia es nula debido a su falta de motivación, toda vez que ha sido emitida amparándose en los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento el que la Administración se ha limitado a señalar que consignó



incorrectamente el estado al anotar en su Registro de Compras los recibos de servicio público con los que incorporó crédito fiscal a la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de enero de 2019, habiendo omitido señalar de manera específica las razones jurídicas por las que no procedería la utilización del referido crédito fiscal.

Argumentos de las partes:

La Administración Tributaria

El contribuyente: Que alega que el mencionado vicio de nulidad no se subsana por el hecho de que en la resolución apelada se hayan explicado los motivos para el desconocimiento del crédito fiscal, lo que le habría privado de una instancia de discusión en el procedimiento contencioso tributario.

Que afirma que la apelada desvirtúa la aplicación del Impuesto General a las Ventas al pretender desconocer el crédito fiscal asociado a los sin tener en cuenta que como consecuencia de ello se le estaría gravando como si tuviera la condición de consumidor final, contraviniendo el principio de neutralidad en el que se sustenta dicho impuesto. Invoca precedentes judiciales, así como opiniones de tratadistas sobre la materia para sostener que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto que grava el consumo final y que aun cuando se graven consumos intermedios se trasladará al consumidor final a través del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Que arguye que el único requisito que se debe cumplir para hacer uso del derecho al crédito fiscal es haber soportado el impuesto al momento de adquirir un bien o servicio, por lo que concluye que ha utilizado debidamente el crédito fiscal asociado a los recibos de servicios públicos recibidos, toda vez que en ningún momento tuvo la condición de consumidor final. Agrega que desconocer el derecho al crédito fiscal por aspectos formales rompe el objetivo de neutralidad del impuesto.



Que refiere que la Administración no ha respondido adecuadamente su argumento sobre la aplicación del principio de neutralidad, habiéndose limitado a señalar que carece de sustento su invocación sin señalar los motivos específicos por los cuales considera ello.

Decisión del tribunal: Confirmar la decisión de Intendencia

Relación con la tesis: Falta de motivación en la resolución al declarar una operación como no real

Análisis de la jurisprudencia:

En relación con el uso excesivo de la facultad discrecional, este caso podría estar relacionado con la falta de motivación y fundamentación por parte de la Administración Tributaria al emitir la Resolución de Intendencia. La facultad discrecional permite a la Administración tomar decisiones dentro de los límites establecidos por la ley. Sin embargo, esta facultad debe ejercerse de manera razonada y justificada, proporcionando explicaciones claras y específicas sobre las razones por las que se toma una determinada decisión.

El contribuyente argumenta que el vicio de nulidad no se subsana por el hecho de que la resolución apelada haya explicado los motivos para el desconocimiento del crédito fiscal, ya que esto le habría privado de una instancia de discusión en el procedimiento contencioso tributario. Además, sostiene que el desconocimiento del crédito fiscal afectaría el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas, ya que se le estaría gravando como si tuviera la condición de consumidor final.

En este caso, se plantea la preocupación de que la Administración Tributaria esté ejerciendo su facultad discrecional de manera excesiva al no proporcionar una justificación adecuada y específica



para el desconocimiento del crédito fiscal. La falta de fundamentación y explicación clara podría plantear dudas sobre la imparcialidad y la coherencia en la aplicación de las normas tributarias.

Por tal razón, este caso ilustra la importancia de que la Administración Tributaria ejerza su facultad discrecional de manera fundamentada y motivada. El uso excesivo de dicha facultad puede dar lugar a decisiones arbitrarias o inconsistentes, lo que puede afectar los derechos y la equidad de los contribuyentes.

5.1. Ficha de resultados del Análisis de las Resoluciones

Tabla N° 1.

N°	N° de resolución	Se concluye que la operación no es real		Cruce de información con los proveedores		Conclusión del procedimiento de Fiscalización	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
1.	N.º 8242 -2017	X		X		X	
2	3182-3-2017	X		X		X	
3	N.º 17064-2018	X		X		X	
4.	N.º 1346 -2018	X		X		X	
5.	N.º 7242-2018	X		X		X	
6.	RESOLUCIÓN Nº 3431-2010 FECHA DE RESOLUCION	X		X		X	



	29 DE AGOSTO DEL 2018						
7.	N° 13115-2018	X		X		X	
8.	N° 14122-2018	X		X		X	
9	01346-8-2018	X		X			
10	10579-11-2018	X		X			
11	5438-2-2018	X		X			
12	2515-10-2018	X		X			
13	2184-4-2018	X		X			
14	1160-4-2018	X		X			
15	Título del caso: RTF – N°01346-8- 2018	X		X			
16	3660-3-2019			X			
17	N.° 3497-2019	X		X		X	
18.	16002-2015 Fecha de emisión 25 de marzo del 2019	X		X		X	
19.	N° 7106-2019	X		X		X	
20.	N° 4787-2020	X		X		X	
21	6218-1-2020	X		X		X	



5.1.1 Se presentan a continuación los resultados de las entrevistas efectuadas a operadores de Derecho.

Resultados de las encuestas:

- 1.) ¿Según su opinión El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT?

La mayoría de los especialistas encuestados estuvieron de acuerdo que hay un uso excesivo de facultad discrecional que afecta directamente al crédito fiscal del contribuyente que a consecuencia no puede acceder a su derecho del crédito fiscal.

Estos hallazgos son importantes para nuestra tesis porque respaldan argumento de que hay un uso excesivo de la facultad discrecional en sede SUNAT.

- 2.) Según su criterio ¿Cuándo se cumple con el mínimo probatorio para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?

De acuerdo con lo manifestado por los entrevistados tenemos que una gran mayoría que manifiestan que no se ha establecido en la norma ni en las resoluciones del Tribunal Fiscal cuando considera la Administración en el procedimiento de fiscalización que se ha cumplido con probar el mínimo probatorio por lo que no se puede determinar cuándo hay un mínimo probatorio para determinar la fehaciencia de la operación.

Estos hallazgos son importantes para mi tesis porque demuestran que el argumento de la Administración para motivar sus decisiones carece de fundamento, al fundamentar que el contribuyente no cumplió con el mínimo probatorio, pero no establece cual es.



3.) Según su experiencia ¿Qué opinión tiene sobre el criterio del Tribunal Fiscal, en relación a los medios probatorios otorgados por el contribuyente?

Los especialistas encuestados destacaron que las pruebas que otorga el contribuyente no son correctamente valoradas por el Tribunal Fiscal, la consecuencia es que no logran acceder a su derecho al crédito fiscal.

Estos hallazgos son importantes para nuestra tesis porque demuestran que las resoluciones no están debidamente motivadas al no haber una adecuada valoración de las pruebas.

4.) ¿Considera usted que, la Administración Tributaria en el Perú está haciendo un uso excesivo de su facultad discrecional al solicitar al contribuyente más documentos para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal aun cuando ya se ha cumplido con los requisitos legales?

La mayoría de los especialistas encuestados estuvieron de acuerdo que hay un uso excesivo de la facultad discrecional al solicitar al contribuyente más documentos para probar la fehaciencia de las operaciones, además con esto los contribuyentes no podrán acceder al crédito fiscal ya que en su mayoría no pueden acceder a todos los requerimientos que les exige la Administración.

Estos hallazgos son importantes para nuestra tesis porque demuestran que hay un uso excesivo de la facultad discrecional al exigir al contribuyente más pruebas a las que puede acceder.

5.) Considera que debería regularse por ley cuales son las pruebas que permitan al contribuyente acreditar el crédito fiscal. ¿Desea agregar algo más respecto del tema tratado?



Los entrevistados coinciden en que debe regularse que se establezca cuáles son los medios probatorios que el contribuyente deba presentar para que no se niegue su derecho al crédito fiscal.

Estos hallazgos son importantes para mi tesis porque demuestran que es necesario la regulación de los medios probatorios que debe entregar el contribuyente, esto ayudara a determinar cuándo se ha cumplido con el mínimo probatorio para que pueda acceder a su derecho del crédito fiscal.

5.2 Discusión y contrastación teórica de los hallazgos

Corresponde en este capítulo sustentar el cumplimiento de los objetivos y la verificación de las hipótesis de la investigación, que se realizará en base al análisis de los antecedentes de investigación, las bases teóricas y los datos fácticos obtenidos de las entrevistas, teniendo en cuenta el enfoque y alcance de nuestra investigación.

-Sobre el Objetivo e Hipótesis:

Con respecto a la hipótesis:

El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT:

De acuerdo con el análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha demostrado el uso excesivo de parte de la Administración Tributaria al emitir en todas las resoluciones analizadas del año 2018 al 2020, negando el crédito fiscal al contribuyente.

Siendo así, concluimos que: “Sí hay el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y este afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT”, de esta manera cumplimos con el objetivo general formulado:



Determinar el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT. La presente afirmación encuentra fundamento fáctico en el contenido en la encuesta N° 1 de la presente tesis.

-Sobre el Primer objetivo específico:

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal en el Perú nos permitirá identificar el mínimo probatorio para considerar las operaciones de Crédito Fiscal declaradas por el contribuyente como reales” concluyó entre otros aspectos, en este caso de acuerdo a las resoluciones del Tribunal Fiscal y la doctrina recaba, la Administración no sustenta cual es el mínimo probatorio para considerar cuando una operación no es real,

De lo manifestado podemos mencionar que al no tener un argumento solido que justifica los medios probatorios que exige la Administración Tributaria, refuerza el planteamiento que se está negando el crédito fiscal al contribuyente.

Por lo manifestado consideramos haber cumplido con el primer objetivo específico que estuvo referido al análisis de “Identificar de acuerdo con la jurisprudencia el Tribunal Fiscal peruano en qué casos se consideró que se cumplió con el mínimo probatorio para considerar las operaciones de Crédito Fiscal declaradas por el contribuyente como reales”.

Lo que se corrobora con la presentación de resultados en la encuesta N° 2 de la presente tesis.

-Sobre el segundo objetivo específico:

“Realizar un análisis jurisprudencial para determinar los criterios que tiene el Tribunal Fiscal peruano en la carga probatoria en la fiscalización de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente”



De acuerdo al análisis jurisprudencial de las resoluciones del Tribunal Fiscal de acuerdo a lo declarado por el contribuyente, en la mayoría de casos en la apelación sostiene que la Administración Tributaria no ha considerado los medios probatorios proporcionados por el contribuyente, de esta manera cumplimos con el segundo objetivo específico formulado “Determinar los criterios que tiene el Tribunal Fiscal peruano en la carga probatoria en la fiscalización de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente”.

Corroboramos lo dicho con la encuesta N° 3 de la presente tesis.

-Sobre el tercer objetivo específico:

“Realizar un análisis de la jurisprudencia para determinar si existe un uso excesivo de la facultad discrecional conferida a la Administración tributaria en el Perú”.

En base a la jurisprudencia analizada se ha determinado el excesivo uso de la facultad discrecional por parte de la Administración, de esta manera cumplimos con el objetivo general formulado se “Realizo un análisis de la jurisprudencia para determinar si existe un uso excesivo de la facultad discrecional conferida a la Administración tributaria en el Perú”

Lo que se corrobora con los resultados mostrados en la encuesta N° 4 de la presente tesis.

-Sobre el cuarto objetivo específico:

“Precisar los medios probatorios que permite el Código Tributario y el TUO de la Ley del IGV para acreditar la fehaciencia de las operaciones de los contribuyentes durante los procedimientos de fiscalización, reclamación y apelación en SUNAT”.

De acuerdo a la recolección de información con lo establecido por el Código Tributario y la ley del IGV, se ha precisado cuales son los medios probatorios exigidos por la ley, de esta manera cumplimos con el objetivo general formulado, “De la revisión del Código Tributario y el TUO de la Ley del IGV se establecerán los medios probatorios que se permiten para acreditar la fehaciencia de las operaciones de los contribuyentes durante los procedimientos de fiscalización, reclamación



y apelación en SUNAT” .Se puede ratificar lo anteriormente dicho mediante la revisión de la encuesta número 5 de la presente tesis.



CONCLUSIONES

PRIMERA

El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria puede afectar el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT, ya que la Administración Tributaria puede exigir pruebas más allá de lo razonable y que el contribuyente no puede acceder o demostrar.

SEGUNDA

De acuerdo con la jurisprudencia el Tribunal Fiscal peruano revisada se hizo imposible determinar exactamente cuándo los contribuyentes han cumplido con el mínimo probatorio a fin de generar certeza en la fehaciencia de operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente.

TERCERA

Del análisis jurisprudencial para determinar los criterios que tiene el Tribunal Fiscal peruano en la carga probatoria en la fiscalización de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente, normalmente el contribuyente ofrece sus medios probatorios y la Administración hace el cruce de información con sus proveedores. Si estos no demuestran la fehaciencia de sus operaciones, todos los medios probatorios otorgados por el contribuyente quedan inválidos. Colocando toda la carga de la prueba sobre el contribuyente, debido a que la Administración Tributaria no demuestra que las operaciones de Crédito Fiscal no se hayan realizado, si no únicamente actúa bajo una presunción basada en los cruces de información.

CUARTA

Tras el análisis de la jurisprudencia para determinar si existe un uso excesivo de la facultad discrecional conferida a la Administración Tributaria en el Perú, se ha determinado que sí existe un uso excesivo de la facultad discrecional debido a que la Administración Tributaria exige al



contribuyente pruebas a las que este mismo no puede acceder, haciendo que el contribuyente deba probar hechos negativos, situación imposible.

QUINTA

No se ha podido determinar los medios probatorios que el contribuyente debe procurar en su haber para probar la fehaciencia de una operación durante los procedimientos de fiscalización realizados por la SUNAT, debido a que el Tribunal Fiscal no ha propuesto los mismos en una Resolución de Observancia Obligatoria, ni la ley lo indica.



E. RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS

PRIMERA

La Administración Tributaria y los entes legislativos deben tomar acciones a fin de proteger el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes. Debido a que en caso de que este sea afectado, esto va a tener consecuencias negativas directas sobre la economía de nuestra nación, y por otro lado, puede generar que la informalidad se prolifere, debido a que en muchas ocasiones quienes se ven perjudicados son los contribuyentes formales, mientras que los contribuyentes informales resultan impunes.

SEGUNDA

Es recomendable que se establezca en la ley del Impuesto General a las Ventas el mínimo probatorio requerido para determinar la fehaciencia de las operaciones, con el objetivo de que no exista ambigüedad al respecto.

TERCERA

El Tribunal Fiscal debe realizar una interpretación conforme a la Constitución y los Derechos Fundamentales de los Administrados, respetando los límites que le son impuestos a la Administración Tributaria. En aras de proteger la Seguridad Jurídica de los Administrados.

CUARTA

La Administración Tributaria debe tener en cuenta los principios de proporcionalidad y razonabilidad al momento de hacer las solicitudes de documentación a los Administrados, debido a que en muchas ocasiones los requerimientos de la Administración vulneran derechos fundamentales del Administrado, y en muchas ocasiones son inmotivados e irrazonables.

QUINTA



Se recomienda a la Administración Tributaria que establezca una base normativa que regule los medios probatorios exigidos, los cuales deberán enmarcarse en el principio de razonabilidad. De esta manera, el contribuyente podrá ofrecer de forma oportuna y bajo ciertos parámetros los medios probatorios que acrediten las operaciones reales y consecuentemente, no se afectará su derecho al crédito fiscal.

También se recomienda que se establezcan en la ley las pruebas que el contribuyente debe presentar para demostrar la fehaciencia de las operaciones reales. Esto permitiría una mayor claridad en la carga probatoria exigida por la Administración tributaria y evitaría la discrecionalidad en la evaluación de los medios probatorios presentados por el contribuyente.



F. BIBLIOGRAFIA

- Aguilar, H. (2016). LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS OPERACIONES O REALES ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IGV. [Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima], Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. Obtenido de <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9514>
- Angulo, C. (2015). OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS [Tesis para optar el título de abogado, Universidad de Piura], REPOSITORIO INSTITUCIONAL PIRHUA. Obtenido de <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2474>
- Aranzamendi, (2020). RUTA PARA HACER LA TESIS EN DERECHO. GRIJLEY.
- Arrázola, F. (2013). EL CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA, ELEMENTOS Y AMENAZAS ANTE LA CRISIS DE LA LEY COMO FUENTE DEL DERECHO. Universidad de los Andes. Revista de Derecho Público N° 32. Obtenido de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4760108.pdf>
- Bentham, J. (1825). TRATADO DE LAS PRUEBAS JUDICIALES. Paris: BOSSANGE FRÈRES.
- Bravo, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario (Cuarta Ed.). Perú, Jurista Editores E.I.R.L.
- Bustinza, R. (2019). LUCES Y SOMBRAS EN LA FISCALIZACIÓN DE OPERACIONES NO REALES: ¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE LA PRUEBA?: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL [Tesis de maestría en derecho



tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú], Repositorio Institucional PUCP.

Obtenido de <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15039>

Campos, A. & García, A. (2018). La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 – 2017 (tesis de pregrado). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú. Recuperado de: https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625765/Campos_ra.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Cátedra de OSVALDO ALFREDO GOZAÍNI. (2005). ELEMENTOS DE DERECHO PROCESAL CIVIL. Buenos Aires: Ediar. Obtenido de <https://gozaini.com/wp-content/uploads/2018/08/Elementos-de-DPC-Ediar.pdf>

Castro Cuba, Y. E. (2019). INVESTIGAR EN DERECHO. TEXTO DE APOYO A LA DOCENCIA. Universidad Andina del Cusco.

Carvalho, C. (2013). Teoría de la Decisión Tributaria. Lima, Perú: Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero - INDESTA

CÓDIGO CIVIL - DECRETO LEGISLATIVO 295. (1984). Obtenido de <https://lpderecho.pe/codigo-civil-peruano-realmente-actualizado/>

Constitución Política del Perú. (1993). Obtenido de <https://lpderecho.pe/constitucion-politica-peru-actualizada/>

Cotrina, I. (2017). OPERACIONES NO REALES Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA EN EL CREDITO FISCAL DE LA EMPRESA INSER SAC - LIMA 2016, UNIVERSIDAD PRIVADA DEL NORTE. Obtenido de <https://repositorio.upn.edu.pe/bitstream/handle/11537/14457/INES%20COTRINA%20POCLIN.pdf?sequence=1&isAllowed=y>



Costa, S. (2019). Valoración de medios de prueba en la determinación de operaciones no reales y la afectación al principio de capacidad contributiva [Tesis para obtener el Título Profesional de Contador Público, Universidad Nacional de Trujillo], Repositorio de la Universidad Nacional de Trujillo. Obtenido de <https://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/17381>

CESOP. (2020). LA FACTURACIÓN FRAUDULENTA DE OPERACIONES SIMULADAS []. Obtenido de <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/camara/Centros-de-Estudio/CESOP/Estudios-e-Investigaciones/Documentos-de-Trabajo/Num.-328.-La-facturacion-fraudulenta-de-operaciones-simuladas>

CDMX. (2020). OPERACIONES INEXISTENTES O SIMULADAS. Obtenido de <https://www.zya.mx/post/operaciones-inexistentes-o-simuladas>

Delgado, C. (2016). CREDITO FISCAL: REQUISITOS FORMALES Y OPERACIONES NO REALES. Obtenido de <https://silo.tips/download/credito-fiscal-requisitos-formales-y-operaciones-no-reales>

Denzin, N. K. (1970). THE RESEARCH ACT: A THEORETICA INTRODUCTION TO SOCIOLOGICAL METHODS. New Yerser: Transacción Publishers.

Díaz, A., & Aguado, G. (2018). La tramitación autónoma del procedimiento sancionador en México, en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica. Revista Digital de Derecho Administrativo, N° 20, Segundo semestre/2018. Recuperado de: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/5466/6660>

Etecé. (05 de agosto de 2021). Crédito fiscal. Obtenido de <https://concepto.de/credito-fiscal/>

Fernández M. Urteaga P., Verona A. (2015). GUÍA DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO. Vicerrectorado de Investigación, PUCP. Lima.



- Floreano, Y., & Gamonal, C. (s.f.). DETERMINACIÓN DE LAS OPERACIONES NO REALES Y SU VULNERACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y NO CONFISCATORIEDAD. Revista de Investigación Jurídica, 10, 1-24. Obtenido de <http://www.usat.edu.pe/files/revista/ius/2015-II/paper13.pdf>
- Gamba, C. (2008). SOBRE LAS LEYES 29214 Y 29215 MEDIANTE LAS QUE SE “FLEXIBILIZAN” LOS REQUISITOS FORMALES PARA DEDUCIR EL CRÉDITO FISCAL: ¿RETROACTIVIDAD O INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS CONFORME A LA CONSTITUCIÓN? REVISTA PERUANA DE DERECHO TRIBUTARIO. LIMA. Recuperado de: <https://silo.tips/download/cet-cesar-gamba-valega-revista-electronica-centro-de-estudios-tributarios-univer>
- Garfias, M. (2018). Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT (tesis de pregrado). Universidad César Vallejo, Lima, Perú. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.12692/23357>
- Gómez-Olano, D., Estévez, F., Flórez, C., García, M., Gutiérrez, D., Migoya, J.,...Pérez, C. (2018). Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro. Madrid, España: Asociación Española de Asesores Fiscales - AEDAF, Paper N° 13. Recuperado de: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41973/inseguridad-juridica-enespana-situacion-actual-y-propuestas-para-el-futuro>
- Guzmán, P. (2018). LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO [Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales,



Universidad de Chile], Repositorio Académico de la Universidad de Chile. Obtenido de
<https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/159397>

Hernández, L (S/F). EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA
FACULTAD DE REEXAMEN. Obtenido de
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5110088.pdf>

Lizama, P y Boccardo, G. (noviembre de 2014). Guía de Asociación entre variables (Pearson y
Spearman en SPSS). Obtenido de Ayudantía Estadística 2014:
file:///C:/Users/pc/Downloads/9_Coeficientes_de_asociaci_n_Pearson_y_Spearman_en_S
PSS.pdf

Luque Bustamante, Javier. “El IVA en los negocios internacionales”, en Revista del Instituto
Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Volumen 28. Lima, junio 1995.

Mamani, M. (2018). La seguridad jurídica en el desarrollo y tratamiento de los contratos
electrónicos de las personas jurídicas del Cercado de Lima, Periodo 2018. Obtenido de:
<https://repositorio.unfv.edu.pe/handle/20.500.13084/3705>

Medrano, H. (1994). El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo.
INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Obtenido de:
<https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-26/>

Meneses, J. y Rodríguez, D. (s.f.). El cuestionario y la entrevista. Obtenido de:
<http://femrecerca.cat/meneses/publication/cuestionario-entrevista/cuestionario-entrevista.pdf>

Muñoz-Nájar, M., & Soria, A. (s.f.). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la
Administración Tributaria. Revista Derecho y Sociedad, 78-87. Obtenido de
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjFk_aBls3zAhWJHLkGHRn1DssQFnoECACQAw&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirio



ja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F7792365.pdf&usg=AOvVaw1nwef-
_gAXBIxW7bPlwwVZ

Narvaez, G. A. (2014). Recolección de datos en la investigación cualitativa.

<https://es.slideshare.net/gambitguille/recoleccion-de-datos-en-la-investigacioncualitativa>

Orrego, J. (2019). TEORÍA DE LA PRUEBA. Obtenido de

<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/f79058004678c1b1a1ece793776efd47/Teor%C3%ADa+de+la+prueba.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f79058004678c1b1a1ece793776efd47>

Pérez, A. (2000). La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Boletín de la Facultad de Derecho, núm. 15. Recuperado de:

<https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/2606/eserv.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Picón, J. (2014) “Las medidas tributarias del Ejecutivo no ayudarán a incrementar la inversión”.

Fecha de consulta 15/05/ 2023 Obtenido de: <https://laley.pe/art/1938/las-medidas-tributarias-del-ejecutivo-no-ayudaran-a-incrementar-la-inversion>

Risso, C. (s.f.) LA CESIÓN DE CRÉDITOS EN EL IGV. Obtenido de:

<https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/download/2321/2261/>

Salazar, J. (2016). El Garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano (tesis doctoral). Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo - Perú. Recuperado de:

https://repositorio.upao.edu.pe/bitstream/20.500.12759/2385/1/RE_DOCT_DER_JORGE.SALAZAR_EL.GARANTISMO.TRIBUTARIO.Y.LOS.DERCHOS.DEL.CONTRIBUYENTE_DATOS.pdf



Sentencia del Tribunal Constitucional. (2004). Exp. N° 0042-2004-AI/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

Sentencia del Tribunal Constitucional. (2002). Exp. N° 016-2002-AI/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

Serrano, F. (2018). Seguridad Jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post – BEPS. Revista de Contabilidad y Tributación CEF (RCyT.CEF), núm. 419. Recuperado de: https://www.academia.edu/36368145/Seguridad_juridica_y_gestion_del_riesgo_fiscal_en_la_era_post_BEPS_Fernando_Serrano

Sevillano, S. (2016). LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO: PRINCIPIOS GENERALES Y CÓDIGO TRIBUTARIO. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

SUNAT. (s.f.). Crédito fiscal del IGV sustentado en operaciones no reales. Obtenido de Emprender SUNAT: <https://emprender.sunat.gob.pe/tributando/interactuando-con-sunat/credito-fiscal-igv-sustentado-operaciones-no-reales>

Taruffo, M. (2018). LA VERDAD Y PRUEBA DENTRO DEL PROCESO. Obtenido de <https://tcpbolivia.bo/tcp/sites/default/files/TEORÍA%20DE%20LA%20PRUEBA.pdf>

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO - DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF. (1999). Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>

Trejo, Y. (2014). Seguridad jurídica de los contribuyentes en el ordenamiento hacendario municipal de Veracruz. Universidad de la Amazonía. Revista FACCEA 4(2), 2014. Recuperado de: <https://www.udla.edu.co/revistas/index.php/faccea/article/view/344/355>

Tribunal Fiscal. (2002). Resolución N° 6607-3.

Tribunal Fiscal. (2018). Resolución N° 02565-1.



Tribunal Fiscal. (2003). Resolución N° 01759-6.

Tribunal Fiscal. (2003). Resolución N° 590-2.

TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. (2013). Obtenido de DECRETO SUPREMO 133-2013-EF.

Uriol, C. (2002). La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general. Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Recuperado de:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_29.pdf

Villegas, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. Obtenido de Lex - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política:
<http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/download/859/810>

Villegas, C. (2004). FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA. Obtenido de
https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_6/articulos/1_Administracion_tributaria_VS_derechos_fundamentales_de_la_persona.pdf



ANEXOS

Anexo A Matriz de consistencia

TÍTULO: “EL POSIBLE USO EXCESIVO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSECUENTE AFECTACIÓN AL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES EN SEDE SUNAT”

Planteamiento del Problema	Objetivos	Hipótesis	Categorías	Subcategorías	Metodología
<p>Problema general:</p> <p>¿El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT?</p>	<p>Objetivo general:</p> <p>Determinar si el uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT.</p>	<p>Hipótesis general</p> <p>El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT.</p>	<p>Derecho al Crédito fiscal del contribuyente</p>	<p>Requisitos para acceder al crédito fiscal.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Medios probatorios para acreditar la veracidad de las operaciones. - El crédito fiscal en el Impuesto general a las ventas. 	<p>Tipo: Jurídica evaluativa.</p> <p>Enfoque: Cualitativo.</p> <p>Unidad de análisis</p> <p>El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración</p>
	<p>Objetivos Específicos</p>				



<p>-¿Cuándo se cumplió con el mínimo probatorio para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?</p> <p>- ¿Cuáles son los principales criterios del Tribunal Fiscal peruano sobre la carga probatoria de la fiscalización de operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?</p> <p>- ¿La administración tributaria en el Perú está haciendo un uso excesivo de su facultad discrecional al solicitar al contribuyente más documentos para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal</p>	<p>-Identificar de acuerdo con la jurisprudencia el Tribunal Fiscal peruano en qué casos se consideró que se cumplió con el mínimo probatorio para considerar las operaciones de Crédito Fiscal declaradas por el contribuyente como reales.</p> <p>-Realizar un análisis jurisprudencial para determinar los criterios que tiene el Tribunal Fiscal peruano en la carga probatoria en la fiscalización de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente.</p> <p>-Realizar un análisis de la jurisprudencia para determinar si existe un uso excesivo de la facultad discrecional conferida a la Administración tributaria en el Perú.</p>		<p>El uso excesivo de la Facultad Discrecional por la Administración Tributaria</p>	<p>- Garantías al derecho crédito fiscal</p> <p>-Alcances de la facultad discrecional.</p> <p>-Límites a la facultad discrecional.</p> <p>-La facultad discrecional en el ámbito de las operaciones no reales.</p>	<p>Tributaria y su afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT.</p> <p>Técnicas e instrumentos para la recolección de datos Técnicas: - Análisis de textos -Análisis documental de jurisprudencia -Entrevista</p> <p>Instrumentos: -Ficha de análisis de textos. -Ficha de análisis jurisprudencial. -Guía de preguntas estructuradas. -Cuestionario de preguntas.</p>
--	--	--	--	--	--



<p>aun cuando ya se ha cumplido con los requisitos legales?</p> <p>- ¿Cuáles son los medios probatorios que el contribuyente debe procurar en su haber para probar la fehaciencia de una operación durante los procedimientos de fiscalización, reclamación y apelación en SUNAT?</p>	<p>-Precisar los medios probatorios que permite el Código Tributario y el TUO de la Ley del IGV para acreditar la fehaciencia de las operaciones de los contribuyentes durante los procedimientos de fiscalización, reclamación y apelación en SUNAT.</p>				
---	---	--	--	--	--



Anexo B. Instrumentos para la recolección de datos

B 1: INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

INSTRUMENTO: ENTREVISTA A LOS ESPECIALISTAS

DATOS DEL ENT REVISTADO:

Nombres y apellidos:

Ocupación:

Centro de trabajo:

Especialidad:

Fecha: _____

La presente entrevista tiene por objeto obtener información de operadores jurídicos expertos en materia tributaria, a fin de determinar si la Administración Tributaria hace un uso excesivo de la Facultad Discrecional que le confiere el artículo 62° del TUO del Código Tributario, acto que implica una afectación al derecho al Crédito Fiscal de los contribuyentes formales.

“La facultad discrecional permite a la Administración Tributaria al solicitar pruebas sin límites a los contribuyentes no existiendo limitación legal.

El registro de las operaciones comerciales simuladas, identificado comúnmente como facturación fraudulenta, constituye un fenómeno creciente que ha sido materia de análisis en los últimos años, particularmente en los ámbitos académico y legislativo”. Esta es una problemática que se viene advirtiendo en muchos países del mundo, por ello las legislaciones y Administraciones Tributarias están tomando medidas para frenar dicha práctica.

Estas operaciones comerciales simuladas, en la legislación peruana, han sido denominadas como “operaciones no reales”, las mismas que el contribuyente utiliza para simular “la existencia de hechos para gozar del crédito fiscal por operaciones no reales con la finalidad de disminuir el Impuesto General a las Ventas a pagar”.

La consecuencia prevista por el artículo 44 del TUO de la Ley del IGV para los casos



mencionados en el párrafo anterior se puede dividir en dos partes. Por un lado, para el emisor la sanción será, ser obligado al pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago o nota de débito que sea declarado como una operación no real. Y, por otro lado, para el adquirente (quien recibe el comprobante de pago o nota de débito), la sanción será no tener acceso al “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”.

Al amparo del artículo 44 del TUO de la Ley del IGV la Administración Tributaria puede detectar operaciones simuladas y aplicar las consecuencias legales previstas, ello con la finalidad de sancionar a los contribuyentes que hagan uso de esta práctica ilegal.

Así, habiendo cumplido con los requisitos establecidos por la ley, se entiende que el contribuyente podrá hacer uso de su crédito fiscal, es en este punto donde el problema se hace presente, pues la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización, reclamación y apelación (en sede administrativa) que tienen como consecuencia los reparos y resoluciones de determinación, los cuales fueron revisados por el tribunal fiscal y constan en sus resoluciones, pide al contribuyente más documentos y/o pruebas a parte de los comprobantes que dan derecho al ejercicio del crédito fiscal; este actuar de la Administración tributaria se da a pesar de que el contribuyente ya ha cumplido con los requisitos legales para gozar de su derecho al crédito fiscal.

El razonamiento de la Administración Tributaria termina siendo injustificado, pues las pruebas que solicita al contribuyente terminan siendo irrazonables (no pueden ser presentadas) e injustificada (la Administración Tributaria no motiva la necesidad de hacer dichos requerimientos probatorios, pues para que una resolución esté debidamente motivada debe sustentar sus argumentos en hechos y en normas jurídicas, lo que no sucede en las resoluciones de determinación o reparos hechos por la Administración Tributaria).

Tomando en cuenta lo mencionando en la introducción, sírvase responder a las siguientes interrogantes:

1. Considera usted que, ¿Existe un uso excesivo de la Facultad Discrecional por parte de la Administración Tributaria que afecta el derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT?

-Si

-No

Explique:

.....
.....
.....
.....

2. Considerando que la Fehaciencia es “Acreditación con documentación sustentaría”. Según su criterio ¿Cuándo se cumple con el mínimo probatorio para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal declaradas por el contribuyente?, tome en cuenta, que la normativa vigente no regula específicamente los documentos que el contribuyente debe



procurar en su haber para probar la existencia de las operaciones de crédito fiscal que realiza.

Explique:

.....
.....
.....
.....

3. Según su experiencia ¿Qué opinión tiene sobre el criterio del Tribunal fiscal, en relación a los medios probatorios otorgados por el contribuyente?

Explique:

.....
.....
.....
.....

4. ¿Considera usted que, la Administración Tributaria en el Perú está haciendo un uso excesivo de su facultad discrecional al solicitar al contribuyente más documentos para probar la fehaciencia de las operaciones de crédito fiscal aun cuando ya se ha cumplido con los requisitos legales?

Explique:

.....
.....
.....
.....

:

5. Considera que debería regularse por ley cuales son las pruebas que permitan al contribuyente acreditar el crédito fiscal ¿Desea agregar algo más respecto del tema tratado?

.....
.....
.....
.....



Tribunal Fiscal

Nº 04113-2-2017

EXPEDIENTE N° : 0514-2017
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 12 de mayo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0260140143590/SUNAT emitida el 21 de octubre de 2016, por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322605 a N° 024-003-0322616 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0241839 a N° 024-002-0241848, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se ratifica en lo expuesto en su reclamación; que en la apelada la Administración repitió lo expuesto durante el procedimiento de fiscalización, pues no realiza un mayor análisis ni objeta punto alguno expuesto en el referido procedimiento, lo que evidencia el ejercicio abusivo de su facultad discrecional, agravando la situación de indefensión de su empresa.

Que indica que no se le puede responsabilizar por situaciones que desconoce y no se relacionan directamente con su actividad comercial, sino con la de sus proveedores; que la Administración omitió pronunciarse respecto a varios puntos expuestos en su reclamación los cuales desvirtúan la irrealidad de sus operaciones; que su fundamentación carece de claridad, así como de un nexo lógico – causal, por lo que concluye que no está debidamente motivada; que reconoce que la discrecionalidad de la Administración es amplia, sin embargo, ello conlleva a una mayor motivación, lo que no advierte en su caso, para lo cual cita el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC.

Que refiere que el actuar de la Administración sigue un criterio formalista, pues durante el procedimiento de fiscalización se le indicó que de no sustentar las observaciones efectuadas se determinarían reparos al crédito fiscal y se aplicarían las sanciones correspondientes, criterio que contribuye a incrementar su situación de indefensión, en la medida que aquellas respuestas o documentos que no se ajusten a el reciben una calificación negativa de su parte; que a pesar de lo expuesto cumplió con lo solicitado; sin embargo, su colaboración se vio disminuida por el auditor, pues consideró que sus respuestas no se ajustaban a los parámetros buscados.

Que finalmente invoca la aplicación del criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02317-5-2013, N° 00120-5-2002 y N° 03708-1-2004, referidos a que los contribuyentes deben contar con la documentación que demuestren la realidad de sus operaciones o, en su caso, con indicios razonables.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización parcial realizada a la recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a julio, setiembre, noviembre y diciembre de 2012, por operaciones no reales y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que menciona que comprobó que la información y documentación presentada por la recurrente en la fiscalización no resultaba suficiente para establecer que los comprobantes de pago observados correspondían a operaciones reales llevadas a cabo con

_____, por lo que el reparo formulado al respecto se ajustaba a ley.



Tribunal Fiscal

N° 04113-2-2017

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, en lo que respecta a las operaciones de compra y adquisiciones, iniciado a la recurrente mediante Carta N° 150023507142-01 y el Requerimiento N° 0221150011439, notificados el 5 de agosto de 2015 (folios 414, 415, 424 y 425), la Administración reparó el referido impuesto, por los períodos de enero a julio, setiembre, noviembre y diciembre de 2012 por operaciones no reales, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322605 a 024-003-0322616 (folios 631 a 644); asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose las Resoluciones de Multa N° 024-002-0241839 a N° 024-002-0241848 (folios 620 a 630).

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322612 y N° 024-003-0322614 – Impuesto General a las Ventas de agosto y octubre de 2012

Que de manera previa, cabe indicar que las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322612 y N° 024-003-0322614, giradas por el Impuesto General a las Ventas de agosto y octubre de 2012 (folios 635 y 637), han sido emitidas con valor S/. 0,00, dado que la Administración no efectuó reparo alguno por dicho tributo y períodos, habiéndolas emitido a fin de culminar el procedimiento de a fiscalización, siendo que al no existir cuestionamiento alguno al respecto, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322606 y N° 024-003-0322611 y Resoluciones de Multa N° 024-002-0241839 a N° 024-002-0241846 y N° 024-002-0241848 - Impuesto General a las Ventas de febrero y julio de 2012 e infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por la SUNAT, dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5°, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/. 3 950,00.

Que el artículo 12° del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que sin embargo, mediante Oficio N° 054-2017-SUNAT/600000 (folios 780 y 781), la Administración comunicó que la deuda contenida en los anotados valores (folios 620, 621, 623 a 630, 631, 632, 638 y 643), se extinguió con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que en atención a las normas antes citadas, corresponde que este Tribunal revoque la apelada en este extremo.

Que de acuerdo a lo expuesto, resulta irrelevante emitir pronunciamiento respecto de lo expuesto por la recurrente para desvirtuar la procedencia de los mencionados valores.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322605, N° 024-003-0322607 a N° 024-003-0322610, N° 024-003-0322613, N° 024-003-0322615 y N° 024-003-0322616 - Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a junio y setiembre, noviembre y diciembre de 2012

Operaciones No Reales

Que de los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322605, N° 024-003-0322607 a N° 024-003-0322610, N° 024-003-0322613, N° 024-003-0322615 y N° 024-003-0322616



Tribunal Fiscal

Nº 04113-2-2017

(folios 631 a 634, 636 y 639 a 642 y 644), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2012, por operaciones no reales, citando como base legal el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que sobre el particular, cabe indicar que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Ley N° 29646, disponía que el crédito fiscal estaba constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldaba la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto y se destinaban a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, vigente desde el 1 de agosto de 2012, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; y, el segundo párrafo del mismo artículo añade que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades 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.

Que el artículo 44° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión y el que recibe el comprobante de pago 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 según el inciso b) del citado artículo se considera como operación no real, entre otras situaciones, a aquella en 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; asimismo, precisa que 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 éste.

Que agrega el mismo inciso que la operación no real no podrá ser acreditada mediante la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento, o la retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que de acuerdo con el punto 15.4 del numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° de la ley 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 han 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.

Que asimismo, precisa que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con utilizar los medios de pago y los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6°.

Que el punto 2.3 del numeral 2 del artículo 6° del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF, establece que para sustentar el crédito fiscal el contribuyente deberá utilizar los

X Y P



Tribunal Fiscal

N° 04113-2-2017

siguientes medios de pago, transferencia de fondos, cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente, o una orden de pago.

Que agrega que tratándose de cheques, estos deben emitirse a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623, asimismo, debe verificarse que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero, debiéndose exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque, que el total del monto consignado en el comprobante de pago se cancele con un solo cheque, incluyéndose el impuesto y el monto percibido, de corresponder, que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad, así como que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

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

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

Que de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03618-1-2007, la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

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

Que asimismo, según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y N° 05640-5-2006, este colegiado ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, N° 09247-10-2013 y N° 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 256-3-99 y N° 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.



Tribunal Fiscal

N° 04113-2-2017

Que en este mismo 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.

Que no obstante, también se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02289-4-2003, que el criterio antes mencionado 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 acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0222150020264, notificado el 25 de setiembre de 2015 (folios 396 a 400), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentos probatorios la realización, naturaleza y cuantía de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago correspondientes a enero, marzo a junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2012, detallados en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (folios 394 y 395), anotado en su Registro de Compras.

Que asimismo, le solicitó que señalara por escrito, de corresponder, cómo se vinculó con sus proveedores, por intermedio de quien o quienes o que medios; si solicitó a sus proveedores y otras empresas y/o personas, cotizaciones, proformas, presupuestos u otros para la valorización de los bienes detallados en los mencionados comprobantes de pago; si las compras a sus proveedores se realizaron sobre la base de órdenes de compra, de ser así, indicara quién elaboró y autorizó dichos documentos, sobre la base de qué documentos y si se controlaban numéricamente; si se firmaron contratos o adendas con cada uno de sus proveedores; indicara el destino de la mercadería adquirida por cada comprobante de pago detallado en el citado Anexo N° 01, asociándolo al comprobante de pago de venta respectivo; datos de identificación (nombres, apellidos y número de documento de identidad) de las personas encargadas de adquirir los bienes, de su verificación y de aquellas que controlan el ingreso y salida de inventario que obra en sus almacenes.

Que en el punto 02 del Resultado del Requerimiento N° 0222150020264, cerrado el 1 de marzo de 2016 (folios 379 a 389), la Administración dejó constancia que de acuerdo con el Acta de Verificación N° 150023507142-01 (folio 392) la recurrente exhibió Guías de Remisión - Remitente, sin embargo, éstos no cumplían con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que restaban valor probatorio a la realización de las operaciones observadas, exhibiendo además vouchers de depósitos bancarios, los que no se registraron en su contabilidad ni coinciden con los importes consignados en los comprobantes de pago, precisando que adicionalmente realizó cruces de información con los proveedores en los que verificó que los mismos negaron haber realizado operaciones comerciales con la recurrente, que no tenían capacidad económica, financiera y operativa, ni la infraestructura necesaria para el desarrollo de actividades, concluyendo que las operaciones de compra realizadas por la recurrente, fueron no reales, por lo que reparó el crédito fiscal, al amparo del inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de la documentación que obra en el expediente se advierte que, a fin de acreditar la realidad de las operaciones observadas, la recurrente presentó los comprobantes de pago respectivos (folios 174 a 179, 181, 183, 185, 187, 189, 191, 193, 195, 197, 199, 201, 203, 205, 207, 209, 211, 212, 214, 220, 222 a 225, 227 a 236, 238 a 240, 242 a 244, 252, 254, 255, 257 a 259, 261, 263, 265, 267, 269, 271, 273, 275, 277 y 279) y su Registro de Compras donde se anotaron los mencionados comprobantes de pago (folios 289 a 300, 304 a 309 y 313 a 315), sin embargo, de conformidad con el criterio de las Resoluciones N° 01218-5-



Tribunal Fiscal

Nº 04113-2-2017

2002 y Nº 00886-5-2005, antes citadas, dicha documentación no resulta suficiente para acreditar la realidad de dichas operaciones.

Que asimismo de la revisión de las Guías de Remisión – Remitente proporcionadas (folios 180, 182, 184, 186, 188, 190, 192, 194, 196, 198, 200, 202, 204, 206, 208, 260, 262, 264, 266, 268, 270, 272, 274, 276 y 278). se aprecia que si bien señalan como emisores a

, no consignan datos del transportista, ni la identificación del vehículo y conductor que habrían realizado el transporte y en otros casos no consignan la fecha de inicio del traslado, por lo que tales documentos no sustentan fehacientemente el traslado de los bienes a que se refieren las facturas reparadas, ni su efectiva recepción por parte de la recurrente, a cuyo efecto ésta pudo presentar algún registro u otro documento de control interno o partes diarios de almacén en el que se hubiese consignado el ingreso de los bienes adquiridos de parte de las anotadas empresas.

Que igualmente, las copias del Libro Diario, Libro Mayor, Libro Caja y Bancos y Libro de Inventarios y Balances (folios 316 a 333), no contienen datos que permitan sustentar que los bienes que se describen en las facturas reparadas, en efecto, hayan sido adquiridos de las mencionadas empresas, toda vez que únicamente evidencian operaciones de la recurrente con las glosas "por egresos", "pagos varios", "pago", "por compras", "pago a proveedores" y no se advierte en autos alguna otra documentación que vinculara a las referidas empresas con las operaciones de compra descritas en las facturas reparadas.

Que asimismo, en autos se advierte que la Administración realizó cruces de información con , los cuales no cumplieron con presentar lo solicitado, motivo por el cual no pudo obtener de dichas actuaciones, información y/o documentación que permitiera acreditar la realidad de las operaciones objetadas, concluyendo que dichos proveedores no demostraron tener capacidad económica, financiera y operativa ni tener infraestructura necesaria para el desarrollo de sus actividades (folios 447, 448, 555, 556, 595 y 596).

Que en tal sentido, respecto de las operaciones observadas, la recurrente, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago objetados, con los proveedores señalados en ellos, como pudieron ser proformas, órdenes de pedido, contratos, guías de pedido, documentos de traslado de los bienes desde el local del proveedor hacia el local del recurrente, los partes diarios de almacén que sustentaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, kárdex o algún otro documento donde lleve el control de sus inventarios, o cualquier otra documentación que evidenciara la efectiva realización de las operaciones observadas, en los términos expuestos en ellos, lo que no ha sucedido en el caso de autos; en consecuencia, de autos se tiene que el reparo efectuado por la Administración se ajusta a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que corresponde señalar que si bien es cierto lo afirmado por la recurrente, en cuanto a que la Administración no puede imputarle el incumplimiento de sus proveedores respecto a presentar información o demostrar la realidad de las operaciones, de conformidad con la Resolución Nº 03708-1-2004, citada anteriormente, es obligación de la recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba o indicios razonables que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, situación que no se ha presentado en autos, debiendo indicarse además que los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02317-5-2013, Nº 0120-5-2002 y Nº 03708-1-2004 invocadas por la recurrente, no resultan opuestos a lo indicado en el presente considerando.

Que en cuanto a las copias de vouchers de depósito en efectivo y depósito en cuenta de ahorro de los proveedores (folios 210, 213, 217, 221, 226, 237, 241, 249, 253 y 256), cabe indicar que dichos documentos no están comprendidos dentro de los medios de pago recogidos en el numeral 2.3.1 del



Tribunal Fiscal

Nº 04113-2-2017

numeral 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes citado, por lo que se verifica que no se ha cumplido la utilización de estos para mantener el derecho al crédito fiscal.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que la apelada no se encuentra debidamente motivada, que no se ha pronunciado sobre todos los puntos de su reclamación y pruebas aportadas y que si bien la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, mayor debe ser la exigencia de motivación de sus actos, lo que en su caso no se ha cumplido, citando el criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC, cabe señalar que, contrariamente a lo alegado por ella, de la revisión de la apelada se verifica que se encuentra debidamente sustentada, habiendo emitido pronunciamiento sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en su reclamación y cuantos suscitó el expediente, observándose, asimismo, que se ha tenido en cuenta toda la documentación presentada por la recurrente, por lo que tales cuestionamientos carecen de sustento.

Que asimismo cabe indicar que carece de sustento el estado de indefensión alegado por la recurrente, toda vez que conforme se advierte de autos ha presentado recursos de reclamación y apelación contra los actos emitidos por la Administración.

Resolución de Multa N° 024-002-0241847 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que la mencionada resolución de multa (folio 620 y 622), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2012 (folios 631 y 634).

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

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹, la referida infracción se sancionaba con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 de dicha tabla establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

¹ Según su Comprobante de Información Registrada (folios 748 y 749).



Tribunal Fiscal

N° 04113-2-2017

Que agregaba dicha Nota que para el caso del Impuesto General a las Ventas, se entendía por tributo resultante la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período, en caso el referido crédito excediera el impuesto bruto, el resultado sería considerado saldo a favor; y en caso se declarara un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa sería la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.

Que toda vez que la citada resolución de multa ha sido emitida como consecuencia del reparo analizado en la presente resolución, el que se ajusta a ley, se encuentra acreditada la comisión de la infracción que imputa la Administración, siendo que, en cuanto al importe de la sanción, de la documentación que obra a folio 620 se aprecia que ha sido emitida de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Código Tributario y la Nota 21 de la mencionada tabla.

Que el informe oral no se realizó por inasistencia de ambas partes, según constancia de Informe Oral N° 0562-2017-EF/TF.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Falconí Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.


RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140143590/SUNAT de 21 de octubre de 2016 en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0322606 y N° 024-003-0322611 y Resoluciones de Multa N° 024-002-0241839 a N° 024-002-0241846 y N° 024-002-0241848, giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero y julio de 2012 e infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


Charca Huascupe
Secretario Relator
VLR/CH/ZR/njt.



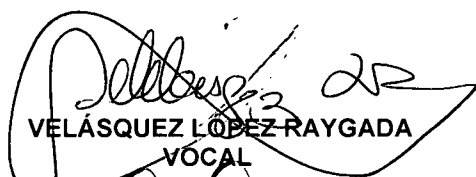
Tribunal Fiscal

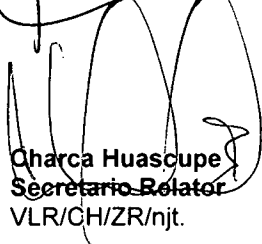
Nº 04113-2-2017

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que en el caso de autos, toda vez que la Administración no ha efectuado reparos al Impuesto General a las Ventas de agosto y octubre de 2012, por los cuales se giraron las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0322612 y Nº 024-003-0322614, sino que por el contrario, fueron emitidas por S/. 0,00 con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, resulta claro que estos valores nunca fueron impugnados por la recurrente, aun cuando los mencionaron en sus escritos de reclamación y apelación, ya que no tiene sentido cuestionar reparos hechos por la Administración a la determinación de la obligación tributaria efectuada por un contribuyente, impugnando actos administrativos que no contiene ningún reparo a ella, por lo que en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ello.

Que en los demás extremos, estoy de acuerdo con el voto en mayoría.


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CH/ZR/njt.



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

EXPEDIENTE N° : 2013-2018
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de marzo de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____ con R.U.C. N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0260140154359/SUNAT de 30 de noviembre de 2017, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0362481, girada por Impuesto General a las Ventas de abril de 2017, y la Resolución de Multa N° 024-002-0259510, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en la fiscalización de enero a abril de 2017 iniciada mediante Carta N° 170023577831-01, presentó la documentación que desvirtuaba las observaciones efectuadas, sin embargo, se emitieron resoluciones de determinación y multa por montos exorbitantes. Manifiesta que en sus declaraciones juradas de enero a abril de 2017 se han consignado sus ingresos y adquisiciones reales, por lo que solicita que se considere que las declaraciones juradas mensuales de dichos periodos se encuentran arregladas a ley, y se proceda al quiebre de los valores notificados como resultado de dicha fiscalización.

Que indica que el trato con el proveedor observado fue directo, lo que lo eximía de la presentación de proformas, cotizaciones, entre otros documentos. Indica que el documento que acredita la recepción de las mercaderías es la guía de recepción de mercaderías. Refiere que ha cumplido con efectuar el pago de las operaciones mediante cheques, siendo además que las adquisiciones resultan razonables y cumplen con el principio de causalidad.

Que la Administración señala que de la evaluación conjunta de la documentación e información proporcionada por la recurrente, así como de la obtenida del cruce de información con Edwin Roberto Vega Ortega, concluyó que no existe un mínimo de elementos probatorios que sustenten y/o acrediten que las operaciones observadas en el periodo de enero de 2017, correspondan a operaciones reales efectuadas con dicho proveedor, por lo que mantuvo el reparo al crédito fiscal sobre la base del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas lo que tuvo incidencia en los demás periodos fiscalizados.

Que mediante Carta N° 170023577831-01 y Requerimiento N° 0221170002833, notificados con arreglo a ley el 13 de junio de 2017 (fojas 269, 270, 279 y 280), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a abril de 2017, siendo los elementos y aspectos a fiscalizar:

Elemento del tributo a fiscalizar	Aspecto contenido en el elemento a fiscalizar
Débito fiscal de ventas y prestaciones de servicios	Operaciones de ventas y prestación de servicios
Crédito fiscal de adquisiciones y compras	Operaciones de compras y adquisiciones

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

Que como resultado del referido procedimiento, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0362478 a 024-003-0362481 por Impuesto General a las Ventas de enero a abril de 2017 (fojas 326 a 329 y 367 a 369), y la Resolución de Multa N° 024-002-0259510 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el 100% del monto indebidamente devuelto en abril de 2017 (fojas 324 y 325).

Que del recurso de reclamación presentado por la recurrente (fojas 311 a 316), se aprecia que impugna el reparo que originó que se emitieran los valores por los periodos de enero a abril de 2017, indicando que presentó la documentación que desvirtuaba el reparo por operaciones no reales, solicitando el quiebre de los valores notificados como consecuencia de dicho procedimiento.

Que al respecto, de la resolución apelada se advierte que la Administración no emitió pronunciamiento respecto de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0362478 a 024-003-0362480 por Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2017, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo, y al amparo del artículo 150 del Código Tributario, emitir pronunciamiento al respecto, al contarse con los elementos suficientes para ello¹.

1. Reparo por operaciones no reales

Que según consta en los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0362478 a 024-003-0362481 giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a abril de 2017 (fojas 327 y 328), la Administración efectuó reparos por operaciones no reales por el periodo de enero de 2017, lo que incidió en el desconocimiento del saldo a favor declarado de enero a abril de 2017, y la determinación de un monto devuelto indebidamente en abril de 2017; señalando como sustento del reparo el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los Resultados del Requerimiento N° 0222170005784.

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 el Decreto Legislativo N° 1116, dispone que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el 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. 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 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

¹ De acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Que agrega el citado 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 el 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 el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el 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, sustituido por el Decreto Supremo N° 137-2011-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, y iii) Orden de pago.

Que por su parte, el literal ii) numeral 2.3.2. del citado artículo 6, modificado por Decreto Supremo N° 047-2011-EF, señala que tratándose de cheques, además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
- 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.

Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

- 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.
- e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Que al respecto, cabe señalar que en los considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003², se ha señalado que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) ó de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha señalado 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 demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto 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 establecido 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 señalado 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, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, 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.

² Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 5 de junio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, respecto del criterio: "Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley".

7
4
G
G
P



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

Que mediante el Punto 1 y Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0222170005784, notificado con arreglo a ley el 19 de julio de 2017 (fojas 250 a 256), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase con documentos probatorios originales la realización de cada operación económica consignada en las Facturas N° 0001-000101, 0001-000103, 0001-000104, 0001-000106 a 0001-000108, 0001-000110, 0001-000111, 0001-000113 y 0001-000115, anotadas en el Registro de Compras de enero de 2017, emitidos por Edwin Roberto Vega Ortega; debiendo informar por escrito y exhibir la documentación que sustentase cómo se vinculó con el proveedor, cómo se efectuó la cotización previa de los productos, quiénes pactaron las operaciones en su representación y del proveedor, si se firmaron contratos, cómo se efectuó el traslado, entrega y recepción de los bienes, quiénes revisaron las facturas, cómo se estableció el pago detallando los documentos que acrediten la cancelación de las facturas, entre otros; asimismo, en relación con los referidos comprobantes de pago le solicitó que exhibiera:

- Contratos y adendas.
- Cotizaciones, proformas, presupuestos, informes
- Control de Inventarios, kárdex
- Correspondencia comercial, órdenes de compra
- Guías de remisión
- Partes de ingreso o documentos de recepción a almacén
- Documentos que acrediten los pagos realizados, copia de los cheques, estado de cuenta que acredite el pago de los cheques, acreditar que el total del monto consignado haya sido cancelado en un solo cheque dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 31 de julio de 2017 (fojas 188 a 195), en el que señaló que el proveedor le ofreció sus productos, no se emitió correspondencia formal, cotizaciones, presupuestos o proformas, el trato fue directo, se emitieron órdenes de compra y se firmaron contratos, la mercadería era llevada a su domicilio por el proveedor, el documento interno de recepción de las mercaderías era la guía de recepción, era recibida por la propia recurrente. Asimismo, presentó el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y los cheques emitidos.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0222170005784, notificado con arreglo a ley el 29 de agosto de 2017 (fojas 237 a 247), la Administración dio cuenta del escrito y documentos presentados por la recurrente, de cuya evaluación señaló que no presentó la documentación que acreditase la realización de las operaciones con el referido proveedor, asimismo, indicó que de la revisión de las guías de remisión – remitente emitidas por el proveedor verificó que consignan como número de licencia de conducir el correspondiente al esposo de la recurrente, lo que resultaba inconsistente con su afirmación en el sentido que el proveedor dejaba la mercadería en su domicilio, lo que restaba fehaciencia a las operaciones; lo que además se corroboraba del cruce de información practicado al supuesto proveedor; por lo que mantuvo el reparo por operaciones no reales, señalando como base legal el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, la Administración indicó que los cheques presentados por la recurrente para mantener el derecho al crédito fiscal, no cumplían con los requisitos señalados por el numerales 2.3 y 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que fueron girados después de cuatro meses de emitidos los comprobantes de pago observados, por lo que no podía mantenerse el derecho al crédito fiscal.

Que de autos se aprecia que en la fiscalización la Administración solicitó a la recurrente que sustentase la realización de las operaciones señaladas en las Facturas N° 0001-000101, 0001-000103, 0001-000104, 0001-000106 a 0001-000108, 0001-000110, 0001-000111, 0001-000113 y 0001-000115, emitidas por Edwin Roberto Vega Ortega por concepto de accesorios de prendas de vestir (canutillos en



Tribunal Fiscal

Nº 02515-10-2018

láser en colores variados), y cintas en poliéster licrado mercerizado (fojas 169, 171, 173, 175, 177, 179, 181, 183, 185 y 187).

Que al respecto, la Administración solicitó a la recurrente expresamente que exhibiese los documentos que acreditasen las operaciones comerciales con tal proveedor, debiendo sustentar cómo se vinculó con aquél, los acuerdos pactados, el traslado y entrega de los bienes, así como el pago, sin embargo, la recurrente no sustentó documentariamente sus afirmaciones en el sentido que las operaciones fueron llevadas a cabo con el referido proveedor.

Que sobre el particular, se aprecia de autos que la recurrente presentó las facturas observadas, el Registro de Compras, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, guías de remisión remitente del proveedor, el contrato de compra – venta de productos, órdenes de compra y los documentos denominados guía de recepción de mercadería.

Que cabe anotar, que de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, los comprobantes de pago y Registro de Compras por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realización de las operaciones, con quienes figuran como emisores de los comprobantes observados.

Que en cuanto al Registro de Inventario Permanente, éste contiene la anotación de las cantidades de bienes adquiridos, pero no acredita que las operaciones materia de reparo hubiesen sido realizadas con no siendo el motivo del reparo que la recurrente no haya realizado ninguna adquisición, sino que éstas se hubiesen realizado con dicho proveedor, por lo que el referido registro no desvirtúa el reparo.

Que respecto al “contrato de compra – venta de productos” (fojas 143 a 146), es un documento que no tiene fecha cierta, y si bien en este se indica que las partes acuerdan el suministro periódico de prendas de vestir, ello no acredita la realización de las operaciones por el citado proveedor.

Que con relación a las órdenes de compra presentadas (fojas 150 a 152), de su revisión se verifica que en ellas el proveedor no consignó la fecha en que las habría recibido, lo que les resta fehaciencia.

Que en los documentos denominados “guía de recepción de mercadería” (fojas 147 a 149), se indica que los bienes se entregaron en el domicilio fiscal de la recurrente, y son suscritos por la recurrente y el proveedor, sin embargo, éstos resultan inconsistentes con las guías de remisión del proveedor, en las que se consigna como Licencia de Conducir N°³, que pertenece a (foja 8), esposo de la recurrente, conforme ha verificado la Administración y no ha sido desvirtuado, lo que resta fehaciencia a las citadas guías de recepción, por lo que no se encuentra acreditado en autos que dicho proveedor fue quien vendió la mercadería a la recurrente.

Que asimismo, la Administración realizó cruce de información con solicitándole mediante Carta Circular N° 909-2017-SUNAT/6E3200, que proporcionara información documentada que sustentara las operaciones consignadas en las facturas emitidas a la recurrente. En respuesta, presentó el escrito de 8 de agosto de 2017, en el que indicó que llevó la mercadería al domicilio fiscal de la recurrente, y que no hubo correspondencia formal; asimismo, presentó el contrato, guías de remisión remitente, guías de recepción y órdenes de compra, analizados precedentemente (fojas 86 a 96).

³ Guías de Remisión Remitente N° 0001-000034, 0001-000036, 0001-000037, 0001-000039, 0001-000040, 0001-000041, 0001-000043, 0001-000044, 0001-000046 y 0001-000048 (fojas 168, 170, 172, 174, 176, 178, 180, 182, 184 y 186).



Tribunal Fiscal

Nº 02515-10-2018

Que en tal sentido, de la apreciación conjunta de la documentación presentada por la recurrente así como las verificaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización materia de autos, se tiene que se encuentra acreditado que la recurrente no sustentó que las operaciones contenidas en las facturas materia de reparo hubiesen sido realizadas por el proveedor

Que ahora bien, conforme con el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, 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; siendo además que conforme con el literal e) del numeral 2.3.2 del citado artículo 6, el cheque debe ser girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Que sin embargo, en el caso de autos, los cheques de gerencia exhibidos por la recurrente (fojas 157 a 166) fueron emitidos en junio de 2017, mientras que las facturas observadas, fueron emitidas en enero de 2017, por lo que no cumplen con el requisito de haber sido girados dentro de los cuatro meses de emitidos los comprobantes de pago; por lo que de acuerdo con las normas anteriormente señaladas, no puede mantener el derecho al crédito fiscal.

Que al encontrarse el reparo efectuado al crédito fiscal de enero de 2017 arreglado a ley, corresponde mantenerlo, y toda vez que dicho reparo, tuvo como consecuencia el desconocimiento del saldo a favor del mes anterior, utilizado en febrero, marzo y abril de 2017, dicho desconocimiento del saldo a favor se encuentra también arreglado a ley.

Que en tal sentido, corresponde declarar infundada la reclamación presentada respecto de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0362478 a 024-003-0362480, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2017, y, confirmar la resolución apelada respecto de la Resolución de Determinación N° 024-003-0362481, emitida por el Impuesto General a las Ventas de abril de 2017.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las adquisiciones son razonables y cumplen con el principio de causalidad, cabe indicar que el reparo no se sustenta en dicho motivo.

2. Resolución de Multa N° 024-002-0259510

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0259510, ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, indicando como sanción el 100% del monto devuelto indebidamente en abril de 2017.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311⁴, prevé que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la

⁴ Publicado el 30 diciembre 2016.



Tribunal Fiscal

N° 02515-10-2018

obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que de la revisión de la referida resolución de multa se aprecia que fue girada sobre la base del monto devuelto indebidamente determinado por el periodo abril de 2017, el que ha sido examinado precedentemente, manteniendo el reparo, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con las vocales Guarníz Cabell y Winstanley Patio, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0260140154359/SUNAT de 30 de noviembre de 2017, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0362478 a 024-003-0362480, e **INFUNDADA** la reclamación presentada en este extremo.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140154359/SUNAT de 30 de noviembre de 2017, en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

WINSTANLEY PATIO
VOCAL

Toledo Sagástegui
Secretaria Relatora
VA/TS/rag



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

EXPEDIENTE N° :
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
 PROCEDENCIA : Piura
 FECHA : Lima, 19 de febrero de 2018

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 18 de setiembre de 2017, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°

a y , giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, enero, marzo, mayo, julio y setiembre a diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multas N° a , giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo efectuado por la Administración carece de motivación y transgrede lo establecido en las normas legales, ya que aquella manifiesta que no se acreditó con información probatoria adicional la realidad de sus operaciones comerciales; sin embargo, no precisa a qué se refiere con dicha información que no se habría presentado, máxime si en los resultados de los Requerimientos N° y se dejó constancia que cumplió con exhibir toda la documentación solicitada y que sustenta sus operaciones de compra. Invoca los artículos 3° y 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 77° y 109° del Código Tributario.

Que refiere que otra de las razones en las que se sustenta la Administración para efectuar el aludido reparo fue haber considerado que sus proveedores tenían inconsistencias tributarias en sus declaraciones juradas, en la información presentada en la DAOT, en las guías de remisión emitidas y que además no cumplieron con proporcionar la información solicitada; no obstante, menciona que no puede ser responsable de las observaciones realizadas a sus proveedores. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06440-5-2005, 01229-1-97, 00238-2-98, 00256-3-99 y 02289-4-2003. Asimismo, anota que las inconsistencias referidas a las guías de remisión no le pueden ser atribuidas, dado que no realizó el transporte de los bienes adquiridos, habiéndose efectuado mediante transporte privado por el mismo propietario o poseedor, por lo que ello no resulta suficiente para calificar como falsas sus operaciones comerciales, debiendo haberse considerado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003.

Que alega que las resoluciones de determinación materia de autos no mencionan si el sustento del reparo por operaciones no reales está referido al inciso a) o al inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a lo que agrega que la auditora no ha llegado a establecer si existen o no las partes o el objeto de la transacción, por lo que al carecer de motivación, deben ser declaradas nulas. A su vez, sobre operaciones no reales invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03292-1-2009, 04100-4-2007, 06368-1-2003, 0086-5-98, 01759-5-2003 y 05732-1-2005.

Que aduce que la resolución apelada no ha formulado fundamentos para desvirtuar sus argumentos referidos a las nulidades invocadas relacionadas a la carencia de motivación de los actos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, así como los valores materia de autos. Añade que la apelada no ha meritado la información probatoria de las operaciones de compra presentadas en su escrito de 11 de julio de 2017 signado con Expediente N°

Que solicita la nulidad del Requerimiento N° y su resultado, por cuanto en dicho requerimiento se le exhortó que acreditara la fehaciencia de las compras realizadas a sus proveedores, siendo que la documentación debía ser presentada el 26 de mayo de 2016, no obstante, el cierre fue realizado el 23 de febrero de 2017, por lo que se ha prescindido del procedimiento legal establecido. Cita el artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y las Resoluciones del Tribunal

1
 V e



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

Fiscal N° 04389-3-2016, 00718-10-2014, 11271-9-2012, 02924-5-2016 y 07174-5-2016. Finalmente, anota que al declararse la nulidad del resultado del mencionado requerimiento, conllevará la nulidad de los posteriores actos.

Que por su parte, la Administración señala que producto de la fiscalización parcial realizada a la recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, enero, marzo, mayo, julio, y setiembre a diciembre de 2014, por operaciones no reales con

y
, dado que la recurrente no sustentó de manera fehaciente la realidad de las operaciones observadas; puesto que no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la efectiva realización de las adquisiciones y/o prestación de servicios materia de observación. Asimismo, indica que tampoco se pudo corroborar la fehaciencia de las operaciones reparadas con las verificaciones realizadas a tales proveedores.

Que precisa que la carga de la prueba para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas le corresponde a la recurrente y que en mérito a la documentación proporcionada por esta, la información de los sistemas de la Administración, de las entidades públicas, y de terceros vinculados con los proveedores y diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se determinó que las operaciones de la recurrente con los proveedores observados no son reales.

Que asimismo, respecto a la nulidad de los valores materia de autos, invocada por la recurrente, indica que en los Anexos N° 3 y 4 de las resoluciones de determinación y Anexo N° 1 de las resoluciones de multa materia de autos, se ha indicado expresamente la base legal que sustenta la acotación, a la vez que se señala el motivo del reparo que incide en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al determinarse que no se encontró elementos que evidenciaran la realización de las operaciones comerciales por parte de la recurrente y sus proveedores, haciéndose mención a los Resultados del Requerimiento N°. Por tanto, al encontrarse los valores impugnados debidamente emitidos y motivados, no se evidencia que se hubiera incurrido en causal alguna de nulidad prevista en el artículo 109° del Código Tributario.

Que por otro lado, manifiesta que no corresponde merituar los medios probatorios presentados en instancia de reclamación mediante escrito signado con Expediente N° de 11 de julio de 2017, según lo regulado para la etapa de reclamación dentro del procedimiento contencioso tributario.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° (foja 538) y Requerimiento N° (foja 507), notificados el 5 de febrero de 2016 (fojas 507/reverso y 538/reverso), en el domicilio fiscal de la recurrente¹, la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de los años 2013 y 2014, considerándose como elementos del tributo a fiscalizar el crédito fiscal de adquisiciones y compras y como aspectos del elemento a fiscalizar, a las operaciones de compras y adquisiciones, según Orden de Fiscalización N° (foja 541).

Que como resultado de la aludida fiscalización se reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, y enero, marzo, mayo, julio, setiembre a diciembre de 2014, por operaciones no reales. lo que determinó la emisión de las Resoluciones de Determinación N°

y (fojas 826, 828, 830, 832 a 837, 869 a 873, 879 y 880), y las

¹ Mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y la firma de la persona que recibió dicho documento, así como que esa persona no exhibió documento de identidad, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 01346-8-2018

Resoluciones de Multas N° _____ a _____, por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 780 a 795), vinculadas con dicho tributo y periodos².

Que de lo expuesto se advierte que la materia controvertida consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° _____

a _____ y _____ y las Resoluciones de Multas N° _____ han emitidas con arreglo a ley; no obstante, como cuestión previa, corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad de la resolución apelada y del procedimiento de fiscalización.

Nulidad de la apelada

Que de conformidad con el artículo 129° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263³, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.

Que por su parte el artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la misma ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario prevé que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 1066 a 1078), se advierte que consigna la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantiene los reparos efectuados durante la fiscalización. Asimismo, se verifica que la aludida resolución emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos impugnados, consignando los fundamentos de hecho y derecho que a su criterio respaldan la denegatoria del recurso de reclamación, a la vez que dio cuenta y desvirtuó los argumentos planteados por la recurrente sobre las nulidades relativas al procedimiento de

² Cabe precisar que dicho procedimiento de fiscalización también concluyó con la emisión de las Resoluciones de Determinación N° _____

y _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio a octubre de 2013 (fojas 874 a 878), y febrero, abril, junio y agosto de 2014 (fojas 827, 829, 831 y 833), las cuales no han sido materia de cuestionamiento por parte de la recurrente en su recurso de reclamación de 23 de marzo de 2017 (fojas 768 a 775), por lo que no forman parte del presente procedimiento contencioso tributario.

³ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

fiscalización y los valores impugnados, dado que tal como se ha indicado previamente en la glosa de los argumentos de la Administración, esta señaló que en los Anexos Nº 3 y 4 de las resoluciones de determinación y el Anexo Nº 1 de las resoluciones de multa se ha expresado la base legal que sustenta el reparo y la infracción materia de autos, a la vez que se menciona que el motivo del reparo se encuentra referido a que no se encontró elementos que evidencien la realización de las operaciones comerciales por parte de la recurrente y sus proveedores.

Que de igual modo, concluyó que en mérito a la información proporcionada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, a quien le corresponde la carga de la prueba, la información que obra en los sistemas de la SUNAT, la información proveniente de las entidades públicas y de terceros vinculados con los proveedores se determinó que las operaciones realizadas entre la recurrente y sus proveedores, no eran reales. Por lo tanto, se aprecia que la resolución apelada se encuentra debidamente motivada, por lo que carece de sustento el cuestionamiento planteado por la recurrente sobre el particular. Además, es preciso mencionar qué asunto distinto es que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos que amparan la decisión de la Administración al emitir la resolución apelada, lo cual no conlleva la declaración de nulidad.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que conforme se ha indicado en los considerandos anteriores, la recurrente solicita la nulidad del procedimiento de fiscalización, debido a que el cierre del Requerimiento Nº _____ se realizó en fecha distinta a la programada para la exhibición y/o presentación de la documentación y/o información requerida.

Que el artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, dispone que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme con lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento; y, b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que a su vez, debe indicarse que este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 06716-10-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de octubre de 2017, que *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*.

Que en los considerandos de la mencionada resolución del Tribunal Fiscal se indica:

"(...) Por consiguiente, se aprecia, por un lado, que la finalidad del procedimiento de fiscalización se alcanza mediante la evaluación de lo presentado por el administrado, puesto que así podrá determinarse si ha cumplido correctamente sus obligaciones, mientras que por otro, dicha evaluación está relacionada con el ejercicio del derecho de defensa del administrado"

"Tomando en cuenta lo señalado, se considera que cuando el segundo párrafo del anotado inciso b) del artículo 8° dispone que "De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento", sólo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en dicho caso no hay documentación o información a evaluar"



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

"En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado y en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine (...)"

Que al respecto, se observa que mediante Requerimiento N° [redacted] ⁴ (fojas 531 a 537), segundo requerimiento⁵, la Administración solicitó la exhibición y/o presentación de diversa información tendiente a acreditar la realidad de las operaciones de compra realizadas por la recurrente con determinados proveedores, ya que estos se encontraban con baja de oficio o con suspensión temporal, siendo que la fecha establecida para ello, era el 26 de mayo de 2016 (foja 533).

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° [redacted] ⁶ (fojas 508 a 529), la Administración dejó constancia que el 23 de febrero de 2017⁷ se procedió a cerrar el Requerimiento N° [redacted], y que la recurrente presentó y/o exhibió documentación, la que no acredita fehacientemente la realidad de las operaciones, pese a haber sido requerida para dicho fin mediante el aludido requerimiento.

Que en tal sentido, de conformidad con el criterio contenido en la Resolución N° 06716-10-2017, antes glosado, la Administración se encontraba facultada a cerrar el Requerimiento N° [redacted], segundo requerimiento, luego de culminada la evaluación de la documentación o información presentada por la recurrente, y no en la misma fecha para la presentación de la documentación y/o información sustentatoria, por lo que la nulidad invocada por la recurrente en este extremo carece de sustento.

Que cabe indicar que al estar vigente el criterio contenido en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 06716-10-2017, anteriormente glosado, no resulta aplicable el criterio de las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente.

Resoluciones de Determinación N° [redacted]

Que del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] ^a y [redacted] ^y (fojas 823 y 866), se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, y enero, marzo, mayo, julio y setiembre a diciembre de 2014, por estar sustentado en operaciones no reales, al amparo de lo previsto por el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras disposiciones.

Que el artículo 18° de la misma ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116⁸, 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 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

⁴ Notificado el 19 de mayo de 2016, en el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 427 a 432), mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y la firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo a lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 537/reverso).

⁵ Según se aprecia de autos y del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 548) el primer requerimiento era el N° [redacted] y el segundo requerimiento fue el N° [redacted].

⁶ Notificado el 27 de febrero de 2017, en el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 427 a 432), mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y la firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como que dicha persona no exhibió documento de identidad, de acuerdo a lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 530).

⁷ Si bien mediante dicho resultado se indica que el cierre se realizó el 23 de enero de 2017, cabe mencionar que también en dicho resultado se consigna la fecha de 23 de febrero de 2017, apreciándose que en el Anexo N° 04 adjunto a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] ^a y [redacted] ^y (fojas 804 y 847), se señaló expresamente que la fecha

correcta se encuentra referida al 23 de febrero de 2017.

⁸ Publicado el 7 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Que de conformidad con el artículo 19° de la citada ley, modificado por Ley N° 29214⁹, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes, siendo los comprobantes de pago y documentos, a que se alude en este inciso, son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; y, c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario en el que conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, siendo que el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

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

Que adicionalmente, el citado artículo indica que se consideran operaciones no reales a las siguientes: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y, b) Aquella en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación, agregando que si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

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

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003 se ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 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 los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

⁹ Publicado el 23 abril 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado 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.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto 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 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones Nº 09239-3-2009 y 12183-3-2012, 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 ese sentido, en la Resolución Nº 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 esta. No obstante, también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10934-3-2012, 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, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, 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, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que por su parte, los numerales 1 y 2 del artículo 17º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia Nº 064-2006/SUNAT, prescriben que la guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto por el artículo 21º del mismo reglamento, y que dicho traslado se realiza a través de las siguientes modalidades: i) Transporte privado, cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18º del citado reglamento, contando para ello con unidades propias de transporte; y, ii) Transporte público, cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Que de conformidad con el acápite 1.1 del numeral 1 del artículo 18º del citado reglamento, también modificado por la indicada resolución de superintendencia, cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte privado, la guía de remisión denominada "Guía de Remisión - Remitente" deberá ser emitida por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.

Que mediante el Requerimiento Nº
arreglo a ley según el análisis antes efectuado,
Resultado del Requerimiento Nº

(fojas 633 a 639), cuya notificación se ha efectuado con
la Administración manifiesta que de acuerdo con el
se dejó constancia de la exhibición del Registro de

7



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

Compras en el cual se encuentran anotadas las adquisiciones realizadas en los periodos enero a diciembre de los años 2013 y 2014, habiéndose verificado que se registran operaciones relacionadas con los proveedores

y ; por tanto, a efecto de verificar la fehacientemente las adquisiciones de bienes y/o servicios efectuados mediante los comprobantes de pago observados, solicitó a la recurrente que sustentara y acreditara la realización de la operaciones con dichos proveedores, detallados en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (fojas 633 y 634), referidas a materiales de construcción y ferretería y por servicios de limpieza, lijado y pintado de paredes, para lo cual debía proporcionar entre otros, la relación de los comprobantes de pago observados, copia de la guía de remisión remitente y/o transportista correspondiente a los comprobantes de pago de las adquisiciones a los referidos proveedores, copia de los medios de pago utilizados en la cancelación de las facturas reparadas, de acuerdo a la Ley N° 28194. Asimismo le requirió que sustente por escrito cómo se vinculó comercialmente con dichos proveedores, en qué circunstancias los conoció, por intermedio de quién o quiénes (nombres y apellidos) o por qué medios, en qué fechas, lugares, qué referencias comerciales sabía de tales proveedores, de igual modo, requirió que indique si solicitó cotizaciones, proformas, presupuestos u otros informándole la valoración de los servicios ofrecidos o de los productos materia de la compra; que indicara si se firmaron contratos y adendas con cada uno de los proveedores por la compra de productos adquiridos o servicios recibidos; que acreditara el traslado de los bienes, materiales y suministros adquiridos desde el local o almacén de su proveedor hasta sus instalaciones; que indicara el tipo de servicio, fecha de inicio y de término del servicio, lugar donde recibió el servicio; que acreditara con documentos el ingreso de los bienes adquiridos al local o almacén, a la vez que solicitó el Kárdex o control de existencias y suministros o documentos internos que acrediten el ingreso de los bienes adquiridos. De igual manera, solicitó que presente y/o exhiba otra documentación adicional y fidedigna que considere conveniente para acreditar las operaciones observadas. Citando para el efecto los artículos 18° y 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 25 de mayo de 2016 (fojas 394 a 418), en el que refiere que todas las compras se han pactado directamente con su gerente general () y que en el caso del proveedor en la dirección de la empresa previa conversación por vía telefónica. Asimismo, menciona que los precios fueron pactados entre las partes; que refiere que habitualmente no realiza cotizaciones, proformas o presupuestos a efectos de realizar compras, pues pide al que se encuentra más cercano al cliente que estamos atendiendo, agregando que no realiza requerimientos, órdenes de compra y/o servicios, y/o contratos, y que acompaña las guías de remisión por el traslado de los bienes adquiridos. Añade que el proveedor le realizó el servicio de limpieza y pintado de paredes del local parte interna y externa de lijado y pintado de posters a todo costo, y que responsabilidad de supervisar la prestación del servicio fue del representante legal de la empresa, realizando el servicio el proveedor con su personal, y que en los libros Caja y Bancos, Mayor y Diario se contabiliza en forma mensual y global los pagos efectuados a los proveedores.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (fojas 515 a 529), la Administración dio cuenta del escrito y la documentación presentada por la recurrente y dejó constancia que durante el procedimiento de fiscalización aquella exhibió facturas de compra, guías de remisión, copia de cheques, Registro de Compras, Libro Diario, Libro Caja, Libro Mayor, Inventarios y Balances y Registros de Activos Fijos. Asimismo señaló que la recurrente no aporta elementos adicionales, ni documentación probatoria adicional, a fin de sustentar fehacientemente la realización de cada operación comercial contenida en los comprobantes de pago observados. Por tanto, concluye que la recurrente no sustentó la realización, naturaleza y cuantía de las operaciones comerciales con sus proveedores

y , detalladas en el Anexo N° 1 adjunto al presente resultado (fojas 508 a 514). Agrega que la recurrente no proporcionó la relación de documentos que sustentan el ingreso al almacén de los bienes adquiridos a los referidos proveedores, en el caso de transferencia de bienes o documentación sobre la ejecución del servicio; en consecuencia, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por los periodos enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, enero, marzo, mayo, julio y setiembre a diciembre de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

Que adicionalmente, señala que de las verificaciones efectuadas en sus sistemas y de la documentación solicitada a entidades públicas con relación a los proveedores y , no coadyuvan a la realización de las operaciones, ya que en el caso del proveedor en la información de la DAOT por el año 2013, no informa haber realizado ventas a su cliente y que no ha efectuado ninguna compra, que durante el referido año no cuenta con trabajadores en planilla ni de forma dependiente y/o independiente, y no cuenta con movimientos en el sistema financiero, y si bien ha consignado un domicilio fiscal en Sullana la Municipalidad Distrital de Sullana que no cuenta con una licencia de funcionamiento tramitada en dicha institución, y que la Dirección Regional de Trabajo y Promoción de Empleo informó que dicho proveedor no tiene registrados contratos de trabajo, entre otro. A su vez, para el caso de , en la información de la DAOT por el año 2013, no informa haber realizado ventas a su cliente , y que la Dirección Regional de Trabajo y Promoción de Empleo informó que dicho proveedor no tiene desde el año 2012 hasta lo que va del año 2016, entre otro.

Que en el caso de autos, del Comprobante de Información Registrada (fojas 427 a 432) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 543 a 548) se advierte que la recurrente tiene como actividad principal la Construcción Edificios Completos - CIUU .

Que ahora bien, de la revisión de autos, se observa que la recurrente a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones reparadas, referidas a la adquisición de materiales de construcción y ferretería y por servicios de limpieza, lijado y pintado de paredes, presentó los comprobantes de pago materia de análisis (fojas 61, 65, 69, 72, 76, 79, 83, 87, 91, 94, 98, 101 a 107, 116, 121, 128, 136, 139, 143, 147, 150, 153, 157, 160, 163, 166, 170, 174, 178, 181, 184, 187, 191, 195, 198, 201, 204, 207, 210, 213, 216, 227, 234 243, 248, 257, 261, 264, 269, 272, 278, 283, 288, 293, 297, 300, 303, 308, 311, 317, 332, 337, 351 y 514), libros y registros contables (fojas 1 a 49), diversas guías de remisión remitente (fojas 64, 68, 75, 82, 86, 90, 94, 97, 100, 112, 117, 124, 125, 127, 131, 132, 135, 138, 142, 146, 156, 159, 162, 165, 169, 173, 177, 180, 183, 186, 189, 190, 193, 194, 218 a 226, 230 a 233, 237 a 242, 246, 247, 251 a 256, 266 a 268, 271, 275 a 277, 282, 286, 287, 291, 292, 295, 296 y 299), cheques, vouchers de pago y estados de cuenta de diversas instituciones financieras (59, 60, 62, 63, 66, 67, 70, 71, 73, 74, 77, 78, 80, 81, 84, 85, 88, 89, 92, 93, 95, 96, 108 a 110, 113 a 115, 118 a 120, 122, 126, 129, 133, 134, 137, 141, 144, 145, 148, 149, 151, 152, 154, 155, 158, 161, 164, 167, 168, 171, 172, 175, 176, 179, 182, 185, 188, 182, 196, 197, 199, 200, 202, 203, 205, 206, 208, 209, 211, 212, 214, 215, 217, 228, 229, 235, 236, 244, 245, 249, 250, 258 a 260, 262, 263, 265, 270, 273, 274, 279, 280, 284, 285, 289, 290, 294, 298, 301, 302, 306, 307, 309, 310, 330, 331, 336 y 350).

Que respecto a los comprobantes de pago observados y los libros y registros contables que presenta la recurrente, cabe señalar que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 15585-8-2012 y 09902-8-2014, anteriormente glosado, no basta con acreditar que se cuenta con tales documentos, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de las operaciones observadas, por lo que carece de sustento el argumento planteado por la recurrente en el sentido que con los comprobantes de pago observados cumplió con sustentar la realidad de sus operaciones.

Que de las guías de remisión remitente presentadas por la recurrente relacionadas con el proveedor (fojas 64, 68, 75, 82, 86, 90, 94, 97, 100, 112, 117, 124, 125, 127, 131, 132, 135, 138, 142, 180, 183, 186, 189, 190, 193, 194, 218 a 226, 230 a 233, 237 a 242, 246, 247, 251 a 256, 266 a 268, 271, 275 a 277, 282, 286, 287, 291, 292, 295, 296 y 299) se observa que en tales documentos se indica como motivo de traslado la venta de bienes; asimismo, se ha identificado como destinatario a la recurrente y como domicilio al ubicado en , Distrito y Provincia de Departamento de Piura, que constituye el domicilio fiscal de la recurrente, sin embargo, no figura ningún sello de recepción por parte de la recurrente ni la identificación del nombre de la persona que recibió dichos bienes y, en otros casos, solo figura una rúbrica sin identificarse quién habría recibido tales bienes, de lo que se tiene que los citados documentos no generan certeza respecto del traslado de los bienes adquiridos al domicilio de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

Que cabe indicar que respecto a los comprobantes de pago relacionados con el proveedor (fojas 303, 308, 311, 317, 332, 337 y 351), la recurrente no presentó guías de remisión, pese a haber sido requerida expresamente para ello mediante el Requerimiento N°

Que con relación con las guías de remisión remitente referidas al proveedor (fojas 146, 156, 159, 162, 165, 169, 173 y 177), se observa que consignan como motivo de traslado la venta de bienes y hacen referencia a las facturas que también habrían sido emitidas por el aludido proveedor; asimismo, se identifica como destinatario a la recurrente y como punto de llegada su domicilio fiscal. De igual modo, se aprecia que si bien se indicaron los datos relativos a la unidad de transporte y del conductor del vehículo, figura como transportista la Empresa con Registro Único de Contribuyentes N° , a lo que debe agregarse que en caso la recurrente hubiese efectuado el transporte de los bienes detallados en las aludidas facturas mediante transporte público, esta no presentó las respectivas guías de remisión transportista.

Que adicionalmente, debe indicarse que, pese a que la recurrente fue expresamente requerida, no presentó algún registro de control interno relacionado con el ingreso a almacén o depósito de los bienes detallados en las facturas reparadas. Asimismo, las guías de remisión anteriormente analizadas tampoco permiten sustentar la recepción de los bienes descritos en las facturas observadas, debido a que no contienen datos que permitan identificar al receptor.

Que en cuanto a los cheques emitidos a nombre de (fojas (fojas 59, 60, 62, 63, , 66, 67, 70, 71, 73, 74, 77, 78, 80, 81, 84, 85, 88, 89, 92, 93, 95, 96, 108 a 110, 113 a 115, 118 a 120, 122, 126, 129, 133, 134, 137, 141, 144, 179, 182, 185, 188, 182, 196, 197, 199, 200, 202, 203, 205, 206, 208, 209, 211, 212, 214, 215, 217, 228, 229, 235, 236, 244, 245, 249, 250, 258 a 260, 262, 263, 265, 270, 273, 274, 279, 280, 284, 285, 289, 290, 294 y 298), (fojas 301, 302, 306, 307, 309, 310, 330, 331, 336, 350) y (fojas 145, 148, 149, 151, 152, 154, 155, 158, 161, 164, 167, 168, 171, 172, 175 y 176), con la cláusula no negociable, así como vouchers de pago y diversos estados de cuenta corriente del Banco y del , cabe señalar que se aprecia que dichos cheques fueron cobrados, no obstante, ello no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas observadas, siendo obligación de los contribuyentes contar con un mínimo de documentación que en forma suficiente y razonable demuestre la efectiva realización de sus operaciones, lo que no ha sucedido en el presente caso, debiéndose precisar que el reparo corresponde al hecho que la recurrente no cumplió con presentar documentación que permitiese corroborar la realidad de las operaciones objetadas (su existencia), careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario.

Que por otro lado, el hecho que la recurrente no hubiera celebrado contratos con sus proveedores, cotizaciones previas, proformas, informes y similares, no enerva que se debiera mantener un nivel mínimo de prueba que acreditara la fehaciencia de las operaciones, lo que no ha ocurrido en el presente caso; esto es, documentación sobre la recepción y el almacenamiento de la mercadería que habría sido adquirida y la ejecución de los servicios prestados, entre otros aspectos, y también carece de sustento lo expuesto por la recurrente al indicar que no se le dejó expresa constancia de qué otros elementos debió presentar, ya que como se ha mencionado la carga de la prueba estaba en el contribuyente, advirtiéndose que en los requerimientos se dejó constancia que podía presentar toda aquella documentación que sustentara la realidad de las operaciones que habría efectuado.

Que ahora bien, cabe indicar que durante el procedimiento de fiscalización la Administración no realizó cruces de información con los proveedores, sin que ello signifique que estaba obligada a realizarlo, ya que si bien es cierto es aplicable a la Administración el principio de verdad material¹⁰, según el cual, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados, de modo que la Administración debe realizar las actuaciones

¹⁰ Según el numeral 1.11 del antes aludido artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

necesarias a efectos de verificar la realidad de una operación, también lo es que ello puede efectuarse sobre la base de la información que los contribuyentes mínimamente deben presentar, siendo que respecto de este extremo durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones comerciales que habría efectuado con los proveedores, razón por la cual no resultan aplicables los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06440-5-2005, 01229-1-97, 00238-2-98, 00256-3-99 y 2289-4-2003 que invoca la recurrente, y resulta aplicable el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, ya que la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de acuerdo con lo expuesto, pese a haber sido requerida en forma expresa por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios ni documentación sustentatoria que acreditara la realidad de las operaciones observadas; por tanto, carece de sustento lo argumentado por aquella en el sentido que la Administración no ha motivado debidamente el presente reparo, a la vez que no se advierte ningún vicio de nulidad al respecto como incorrectamente alega.

Que en consecuencia, la recurrente no acreditó durante el procedimiento de fiscalización con la documentación respectiva, que las operaciones a que se refieren las facturas reparadas, detalladas en el Anexos Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº , correspondan a operaciones efectivamente realizadas por sus proveedores, por lo que procede mantener el reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, enero, marzo, mayo, julio, setiembre a diciembre de 2014 y, por lo tanto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente respecto a que las resoluciones de determinación materia de autos son nulas, dado que carecen de motivación al no haber mencionado si el sustento del reparo por operaciones no reales está referido al inciso a) o al inciso b) del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cabe mencionar que de la verificación de los valores impugnados (fojas 779 a 880) se observa que en ellos se consignan como base legal entre otros, los artículos 18º, 19º y 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como hacen referencia a la fiscalización parcial efectuada a la recurrente, siendo que parte de la motivación se establece en los fundamentos y conclusiones contenidos en los Requerimientos Nº y y sus respectivos resultados emitidos en el citado procedimiento de fiscalización parcial, en ese sentido, estos forman parte integrante de los aludidos valores, de los cuales se aprecia que el reparo se sustenta en la no existencia de sus operaciones de compra, siendo este supuesto comprendido en el inciso a) del referido artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el que la Administración consideró para el sustento del presente reparo, en tal sentido, al contener los fundamentos y disposiciones que los amparan cumplen los requisitos establecidos en el artículo 77º del aludido código¹¹, y se encuentran debidamente motivados, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Que en cuanto a la invocación por parte de la recurrente de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03292-1-2009, 04100-4-2007, 06368-1-2003 y 0086-5-98, cabe señalar que no se aprecia que el procedimiento de fiscalización y los valores materia de autos hayan contravenido los criterios que se plantean en dichas

¹¹ El artículo 77º del anotado código prescribe que 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, 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparen, y 8) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados, precisando que tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180º y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados. La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las resoluciones de determinación y de multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

resoluciones, por el contrario, se condicen con el análisis realizado por la Administración y confirmado por este Tribunal.

Que por otro lado, con relación al argumento de la recurrente en el sentido que la Administración mediante la apelada no ha merituado la información adjunta al escrito de 11 de julio de 2017 signado con el Expediente Nº (foja 1024), cabe señalar que la recurrente presentó dicho escrito acompañando diversa documentación (fojas 881 a 1023), tales como cuadros en los que se detalla materiales de construcción que habrían sido vendidos durante los ejercicios 2013 y 2014, así como copias de los comprobantes de pagos observados, no obstante, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 141° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que conforme se aprecia de lo expuesto, en el procedimiento de fiscalización se requirió expresamente a la recurrente para que sustentara la realidad de las operaciones observadas, lo que no hizo, no habiendo acreditado que la omisión no se generó por su causa ni la cancelación o afianzamiento u otra garantía del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, razón por la que no procedía que se admitiera la referida documentación como medios probatorios en la instancia de reclamación, de acuerdo con la norma bajo comentario, careciendo de sustento lo alegado en contrario. Sin perjuicio de lo cual es del caso indicar que dicha documentación no abona en demostrar la realidad de las operaciones observadas.

Resoluciones de Multas Nº a

Que las Resoluciones de Multas Nº a (fojas 780 a 795) han sido giradas por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, y enero, marzo, mayo, julio, setiembre a diciembre de 2014.

Que el artículo 165° del Código Tributario, señala que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178° del citado código dispone que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹², la referida infracción se sanciona con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 dicha tabla establece que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro

¹² Según su Comprobante de Información Registrada, vigente a la fecha de la comisión de la infracción (foja 620).



Tribunal Fiscal

Nº 01346-8-2018

concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que agrega dicha Nota que para el caso del Impuesto General a las Ventas, se entiende por tributo resultante la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período, y en caso el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.

Que toda vez que las citadas resoluciones de multa han sido emitidas como consecuencia del reparo al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a mayo, noviembre y diciembre de 2013, y enero, marzo, mayo, julio, setiembre a diciembre de 2014, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

y ^a antes analizado, el cual ha sido mantenido en esta instancia, está acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, apreciándose que el cálculo de las multas se ha efectuado de acuerdo con lo dispuesto por la Tabla I y su Nota 21 antes citadas, por lo que también procede confirmar la apelada en este extremo.

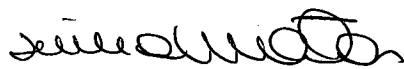
Que no está demás indicar que las resoluciones de multa han observado en su emisión lo dispuesto por el artículo 77° del Código Tributario, esto es, señalando el deudor tributario, los fundamentos y disposiciones que las amparan, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, por lo que no se advierte ningún vicio que afecte su validez, y lo alegado en contrario carece de sustento.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi e interviniendo como ponente el vocal Falconi Sinche.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 18 de setiembre de 2017.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONI SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Quintana Agüehua
Secretaria Relatora
FS/HLL/AF/FM/gys



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

EXPEDIENTE N° : 17064-2012
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 13 de febrero de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0260140070215/SUNAT de 31 de mayo de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró fundado en parte el recurso de reclamación formulado contra la Resoluciones de Determinación N° 024-003-93524 a 024-003-0093535, 024-003-0093537 a 024-003-0093542, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 y febrero a julio de 2010 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0130233 a 024-002-0130240, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que respecto del traslado de bienes adquiridos al proveedor, no existe norma que condicione el reconocimiento de una operación comercial al cumplimiento de la obligación del transportista de emitir la correspondiente guía de remisión, con lo cual la omisión del transportista de cumplir con su obligación formal de emitir guía de remisión no es un evento que por sí mismo permita desconocer la efectiva realización de una operación de transporte de bienes, sino únicamente una infracción formal sancionable administrativamente.

Que respecto a que el no haber consignado referencia alguna en las guías de remisión remitente referida a las facturas con las que dichos documentos estarían relacionados, indica que de conformidad con el numeral 19.2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, dentro de la información impresa y no necesariamente impresa que deben contener las guías de remisión remitente no se encuentran los datos de identificación de la factura relacionada, por lo que no constituye un requisito de validez de la misma.

Que refiere respecto de los cheques utilizados para efectuar los pagos al proveedor que no contienen la cláusula "no negociable", que la norma deja abierta la posibilidad de ejercer el derecho al crédito fiscal o de deducir costo o gasto, siempre que se acredite o verifique la veracidad de las adquisiciones efectuadas sin utilizar medios de pago, aun cuando por su importe debieron utilizarse.

Que señala en cuanto al grupo de cheques emitidos al proveedor observado, en los cuales el cajero del Banco ha consignado la glosa "Titular Presente", que en su escrito de 30 de junio de 2011, ingresado mediante Expediente N° 000-TI000-2011-152091-8, dejó constancia que debido a la informalidad de la actividad de comercialización de residuos sólidos en nuestro país, en muchos casos su gerente general tuvo que hacerse presente en la agencia bancaria al momento del cobro del cheque, que se libraba con el objeto de regularizar las operaciones de compra.

Que respecto de los "Contratos Adelanto" indica que sustentan la entrega de adelantos principalmente en efectivo, a fin que el proveedor pudiera llevar a cabo adquisiciones necesarias para atender sus requerimientos, dado que casi ningún operador cuenta con cuentas bancarias, ni mucho menos está dispuesto a aceptar el pago mediante cheques; asimismo, respecto de la certificación notarial de dichos contratos alega que de acuerdo con el Código Civil los contratos solo requieren de la forma escrita para que sean válidos, sin que se exija la formalización por escritura pública o la legalización de las firmas de las partes, salvo mandato legal expreso.

¹ Actualmente Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

Que alega que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 86-5-98, 694-2-2000, 2071-4-96, 32-4-97, 256-3-99 y 2259-3-2003, no es imputable al comprador o adquirente la imposibilidad de efectuar la verificación del cruce por impedimento del requerido, por lo que no podría concluirse en base a ello que las operaciones no sean reales.

Que expone que el carácter "necesario" de un gasto y su relación de causalidad con la actividad generadora de renta deben ser evaluados en concordancia con los eventos y circunstancias que atraviesa la empresa en el momento en que dichos gastos se efectúan.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó la documentación suficiente que permita acreditar fehacientemente la realización de las operaciones materia de reparo, ni su cancelación mediante medios de pago, con excepción del periodo enero de 2010; asimismo, no presentó documentación que acredite la recepción de los bienes o el ingreso a su almacén, no se consigna dato alguno que permita constatar que se llevó a cabo el control (dato de aprobación o no de la calidad de los materiales), no consignando ningún sello de recepción u otro que acredite la recepción del documento por parte del proveedor, por lo que no se acreditó la realidad de las operaciones. De igual manera, indica que del cruce de información realizado con el proveedor, este no proporcionó documentación ni información relacionada con las operaciones realizadas con la recurrente; y refiere que en base al reparo efectuado, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 100023292418-01² SUNAT y Requerimiento N° 0221100001847, de fojas 1494, 1495 y 1507, notificados el 14 de enero de 2011, de foja 1496, la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización³ respecto del Impuesto General a las Ventas de enero de 2009 a julio de 2010, como consecuencia de los cuales giraron los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° 024-003-93524 a 024-003-0093535, 024-003-0093537 a 024-003-0093542, de fojas 1574 a 1604, giradas por reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, febrero a julio de 2010, por operaciones no reales y por modificación del arrastre del saldo a favor como consecuencia de los reparos efectuados en períodos anteriores.
- Resoluciones de Multa N° 024-002-0130233 a 024-002-0130240 de fojas 1566 a 1573, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, corresponde determinar si los reparos al crédito fiscal por operaciones no reales y por modificación del arrastre del saldo a favor, así como las resoluciones de multa impugnadas, se encuentran conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-93524 a 024-003-0093532

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-93524 a 024-003-0093532, de foja 1592, se aprecia que la Administración no efectuó reparos con respecto al crédito fiscal de enero a setiembre de 2009, emitiendo las referidas resoluciones de determinación, de fojas 1596 a 1604.

Que el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario

² Mediante Carta N° 100023292418-02-SUNAT, de foja 1506, se reemplazaron a los supervisores presentados mediante Carta N° 100023292418-01.

³ La Administración inició la citada fiscalización mediante Orden de Fiscalización N° 100023292418 de foja 1510, con motivo de la Orden de Fiscalización N° 100023286973, de foja 240, en la cual se elaboró un informe solicitando el cambio de actuación de verificación de oficina a verificación de campo al haber detectado inconsistencias con sus principales proveedores. Orden de Fiscalización N° 100023286973 se inició con motivo de atender la solicitud de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio de junio de 2010, presentada mediante Formulario 4949 N° 03292214 de 7 de setiembre de 2010, por el importe de S/369,474.00.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que al respecto, el artículo 62° del referido código señalaba que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar; y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el artículo 76° de la citada norma, establecía que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria 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 de acuerdo con el inciso d) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento en el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, incluyendo la aduanera; así como, el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que artículo 4° del citado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; siendo que también será utilizado para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Que finalmente, el artículo 10° del referido reglamento dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que en el caso de autos, según se verifica del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-93524 a 024-003-0093532, la Administración no detectó omisiones en las declaraciones y pagos de la recurrente por Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2009, ni reparos al crédito fiscal por dicho periodos, estando acorde a las declaraciones juradas por los citados periodos, según se aprecia de fojas 1201 y 1202, siendo que la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas fue realizada con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido en el artículo 10° del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por lo que al encontrarse dichos valores arreglados a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0093533 a 024-003-0093542

- Operaciones no reales

Que según se aprecia del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0093533 a 024-003-0093535, 024-003-0093537 a 024-003-0093541⁴, de fojas 1575 y 1587, la Administración reparó el

⁴ Cabe señalar que la Administración, en la instancia de reclamación, levantó el reparo por operaciones no reales correspondiente a enero de 2010, contenido en la Resolución de Determinación N° 024-003-0093536, la que dejó sin efecto por lo que no es materia de controversia, conforme se verifica de la resolución apelada, de fojas 1716 a 1734.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2009 y febrero a junio de 2010, por compras no reales, citando como base legal entre otros el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

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, establecía 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. 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. b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Que según el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el anotado decreto legislativo, 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, siendo que aquél 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 dicha norma agrega que para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación; precisándose que 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.

Que el numeral 15 del artículo 6° del reglamento de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, prescribe que las operaciones no reales antes señaladas se configuran con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago.

Que de acuerdo con las normas glosadas a efecto de tener derecho al crédito fiscal no es suficiente que se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones reales o existentes; es decir, que se hayan producido en la realidad, criterio que ha sido recogido, entre otras, por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0057-3-2000, 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01807-4-2004, 01923-4-2004 y 01145-1-2005.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 06276-4-2002 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, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos; y, por otro lado, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en reiteradas resoluciones como las N° 0086-5-98, 01759-5-2003, 05473-4-2003 y 03758-1-2006, si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

Que conforme con lo expuesto, a efecto de tener derecho a ejercer el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, y con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan 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, tratándose de operaciones de compra de bienes.

Que en cuanto a los medios probatorios y su valoración, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006, han señalado que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal y/o la fehaciencia de las operaciones, corresponde investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto 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, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01877-1-2006, atendiendo al criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00256-3-99, 1229-1-97 y 0238-2-98, se ha indicado que si los proveedores no cumplieran con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, con excepción del supuesto en el que la Administración hubiera evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02289-4-2003.

Que de lo expuesto se tiene que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta no son reales y/o fehacientes, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00256-3-99.

Que finalmente, conforme con los criterios antes mencionados, la Administración a fin de sustentar el reparo por operaciones no reales y/o no fehacientes debe actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y de otro, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que en el presente caso, mediante los Puntos N° 1 del Anexo N° 01 a los Requerimientos N° 0222110002814, de fojas 1473 a 1476, la Administración indicó a la recurrente que de los comprobantes de pago por adquisición de aluminio reciclado de su proveedor _____, para efectos de sustentar sus operaciones de compra y en consecuencia el crédito fiscal consignado en sus declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de los periodos 2009-01 a 2010-07, se le requiere sustentar documentariamente la realización, naturaleza, de cada operación económica consignada en las facturas detalladas en el Anexo N° 2 de fojas 1469 y 1470, debiendo responder adicionalmente por escrito lo siguiente: a) el destino del material de aluminio en desuso adquirido con cada uno de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2, asociándolo al respectivo comprobante de venta, indicando el número, serie, tipo, fecha y cliente del mismo; b) la forma en que se vinculó con su proveedor _____, por intermedio de quién o quiénes y los medios; c) si solicitó a otras empresas o personas, mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros, la cotización previa de los bienes o productos materia de la compra; d) si solicitó a su proveedor



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

cotizaciones, proformas, presupuestos u otros, previa de los bienes materia de la compra; si se efectuaron las compras al proveedor únicamente sobre la base de las órdenes de compra autorizados por su representada, quién autoriza la órdenes de compra y si se controlan numéricamente; e) las cualidades o aspectos que evaluó del proveedor para determinar su contratación para la compra del material de aluminio en desuso, precisando los antecedentes de su proveedor y si verificó o llamó a sus clientes anteriores, con qué personal contaba; f) persona o personas que en su representación y representación del proveedor pactaron las operaciones de compra, en qué fechas, lugares y en presencia de quién o quiénes se reunieron para pactar las operaciones comerciales; g) si se firmaron contratos o adendas con el proveedor por la adquisición de material de aluminio en desuso, de ser así indicar fechas, lugares y en presencia de quién o quiénes se suscribieron los mismos; h) si el material de aluminio en desuso fue recogido del local del proveedor por su personal, de ser así, diversos datos de las personas que se encargaron de dicho recojo; i) nombres de las personas que recibieron el material de aluminio en desuso del proveedor, nombres de las personas que prepararon las boletas o informes de recepción y efectuaron el recuento del material recibido; j) exhibir el kardex en donde se aprecie el ingreso del material indicando a cuál comprobante de pago de compras de los que se detallan en el Anexo N° 2 al presente requerimiento le corresponde; k) respecto del lugar en donde fue recibido el material de aluminio en desuso consignado en los comprobantes de pago de compras que se detallan en el Anexo N° 02, indicar si es propio o alquilado, y la documentación sustentatoria al respecto; h) personas que se encargaron de revisar las facturas del proveedor que coincidan con las órdenes de compra en cuanto a calidad, precio y verificación con las unidades ingresadas al almacén según los reportes emitidos para tal fin; i) la forma de pago al proveedor y en función a qué criterios; j) detallar los comprobantes de pago del proveedor que se encuentren pendientes de pago y proporcionar copia del Libro Mayo y el Libro de Inventarios y Balances en cuyos folios se aprecie los saldos pendientes de pago al final del periodo julio 2010, así como el análisis respectivo del saldo de la cuenta en la que se pueda verificar que dichos comprobantes forman parte del saldo; k) copia de los comprobantes de pago que se detallan en el Anexo N° 02 con su respectiva guía de remisión del proveedor y/o guía de remisión transportista, según corresponda; l) para sustentar la y acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra con el proveedor , adjuntando cotizaciones, proformas presupuestos, correspondencia comercial, órdenes de compra, órdenes de trabajo, guías del transportista, parte de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar, control de inventarios (kardex) y otra documentación sustentatoria.

Que mediante escrito de 18 de mayo de 2011, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento mencionando: que el destino del material aluminio fue las ventas a sus clientes

; se vinculó con el proveedor por indagación e investigaciones directas del mercado de residuos sólidos; las investigaciones del mercado fue realizada en forma directa; los precios y calidad de los bienes materia de compra son confirmados verbalmente antes de cualquier adquisición, y por sus volúmenes y por estar en sus inicios, no cuenta con un departamento de logística, y dicha logística la llevan los gerentes; las compras al proveedor se aclaran en reunión previa, considerando calidad, precio y oportunidad, y en todos los casos las órdenes de compra fueron verbales, procedimiento previamente convenido con su proveedor; se verificó en todas las compras calidad, precio, oportunidad de entrega y honestidad; las operaciones de compra fueron pactadas por (en planta y permanentemente); se firmaron contratos por los adelantos de dinero que entregamos al proveedor, siendo que dicha información se remitió a la Administración el 25 de febrero de 2011 con Expediente N° 000-TI0003-2011-052247-4; el material que se compra es con entrega en las instalaciones de su planta; al momento de la recepción del material se confirma su calidad y peso, siendo esta acción realizada por quien elabora un documento de uso interno, posteriormente le da el visto bueno a la guía de remisión del proveedor (adjunta cuadro de control interno); por el importe de sus ingresos no está obligada a llevar el Registro de Inventario Físico; el local donde fue recibido el material de aluminio en desuso consignado en los comprobantes de pago observados es alquilado (adjunta copia del contrato); las facturas del proveedor son revisadas por por lo pactado en cuanto a precio, volumen y calidad; los pagos se realizaron mediante cheques bancarios, remitiéndose copia de estos documentos a la Administración el 28 de febrero de 2011 con Expediente N° 000-TI0003-2011-053370-0, no teniéndose pagos pendientes; el proveedor emite su guía de remisión para el traslado de



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

los materiales, señalando que se remitió a la Administración la documentación referente a los comprobantes de pago el 28 de febrero de 2011 con Expediente N° 000-TI0003-2011-053370-0 (adjunta cuadro de fojas 1116 y 1117); las condiciones de adquisición de los productos eran pactadas previa y directamente con el proveedor; la correspondencia comercial se refleja en los comprobantes de pago, contratos y guías.

Que en los Puntos N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimientos N° 0222110002814, de fojas 1446 a 1455, notificado en el domicilio fiscal el 24 de junio de 2011, mediante acuse de recibo de foja 1456, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, e indicó que ésta no proporcionó información respecto de cómo se vinculó con el proveedor, ni proporcionó información sobre las personas por intermedio de quienes se vinculó a dicho proveedor; indicó que en vista que la recurrente no proporcionó mayor información y a efecto de validar las operaciones de comprase efectuó cruce de información al contribuyente entre los periodos enero a setiembre de 2009, fueron por prestación de servicios promocionales por venta de combustible, venta de lubricantes y venta ocasional de maquinarias usadas, en tal sentido verificó que no se dedicaba a la actividad de reciclaje de aluminio antes de la emisión de facturas a la recurrente; respecto a los "Contratos de Adelanto" señala que carecen de fecha cierta que permita validar que los mismos fueron suscritos en las fechas que señalan (documentos exhibidos no fueron legalizados), asimismo, la recurrente no acreditó los medios de pago utilizados para la entrega de adelantos que informa haber efectuado, ya que si bien proporciona copia de los estados de cuenta del Banco, en los que se observa el pago de cheques del mismo banco (pero que además figuran en fechas distintas a las señaladas en los contratos de adelanto), no acreditó que los cheques, cargados a su cuenta bancaria, hayan sido entregados o cobrados por, por tales motivos no se meritaban como prueba fehaciente de anticipos entregados; asimismo, producto del cruce de información con, verificó que este no acreditó la bancarización de los importes que la recurrente informa haber entregado en calidad de adelantos; constató que en los periodos julio, agosto y setiembre de 2009 en los que la recurrente informa haber entregado adelantos con cheques del Banco a, no ingresó dichos importes en cuentas bancarias del sistema financiero.

Que consignó asimismo, que la recurrente no proporcionó información respecto de quién o quiénes efectuaron el transporte del material de aluminio en desuso hasta su planta y que si bien la recurrente proporcionó copia de las guías de remisión emitidas en las mismas se aprecia a un tercero como transportista y que del cruce de información efectuado con dicho proveedor éste no acreditó haber recibido servicios de transporte, por cuanto no exhibió comprobantes por pago de servicios de transporte ni guías de remisión del transportista, ni se encuentran anotados comprobantes de compras de dicho transportista en el Registro de Compras exhibido por dicho proveedor.

Que en el mismo resultado de requerimiento se consigna que la recurrente proporcionó un cuadro impreso Excel con un detalle de ingresos de material en kilos y valores en soles, consignando números y fechas de facturas, sin embargo no exhibió los "documentos de uso interno" que menciona en su escrito ni proporcionó fotocopia de los mismos; no proporcionó fotocopia de las guías de remisión transportista; el cuadro impreso que proporciona titulado "kárdex", no refleja el total de ingresos de chatarra de aluminio en cada periodo, habiendo sido elaborado consignando los datos de las facturas de venta de y no los datos de las guías de remisión de cada periodo; no acreditó haber contado con personal para operar los equipos y maquinarias que se encontraron en su local productivo; respecto del su local alquilado la recurrente no acreditó haber contado con personal para operar los equipos y maquinarias que se encontraban en éste; no exhibió órdenes de compra o documentos similares; el proveedor no acreditó haber contado con un local para almacenar el material reciclado, con trabajadores para realizar las actividades de limpieza y preparación de la chatarra de aluminio para ponerla en condiciones óptimas para la venta al cliente y principalmente no acreditó haber efectuado la adquisición de material necesario (chatarra de aluminio) para haber efectuado las ventas a la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

Que la Administración efectuó el cruce de información con el indicado proveedor, consignando en sus resultados que aquél no exhibió ni presentó documentación contable ni comercial que acredite haber efectuado adquisiciones durante los periodos de enero de 2009 a diciembre de 2010, de materias primas, suministros, servicios, mercaderías u otros destinados a la venta de los bienes detallados en las facturas de venta emitidas a la recurrente; no exhibió documentación que acredite haber efectuado pagos a los proveedores, contar con un local para almacenar los bienes vendidos; no informó quiénes fueron las personas responsables, quiénes participaron en la producción y qué labor desempeñaron; no exhibió documentos contables que acrediten que las personas que se encuentran incluidas como empleados en los PDT Planilla de Remuneraciones de octubre de 2009 a diciembre 2010 hayan laborado en su empresa ni documentos que acrediten los pagos a dichos trabajadores, no informó respecto del horario de trabajo y las labores que habrían realizado cada uno de ellos.

Que finalmente la Administración concluyó que la recurrente no sustentó ni acreditó haber efectuado operaciones de compras a su proveedor y en consecuencia no sustentó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago por compras de chatarra de aluminio al mencionado proveedor en los periodos de octubre de 2009 a junio de 2010.

Que según se aprecia, la Administración reparó a la recurrente las facturas emitidas por su proveedor por la compra de perfil de aluminio en desuso, al considerar que dichas operaciones son no reales, siendo que la recurrente a fin de acreditar la realidad de dichas operaciones presentó conforme se ha expuesto precedentemente y se consigna en los resultados de los requerimientos, copia de las facturas observadas, guías de remisión remitente, Registro de Compras, cuadro impreso titulado "kárdex", copia del contrato de alquiler de local, copia de contratos por los adelantos de dinero, copia de estados de cuenta bancarios y medios de pago.

Que sobre el particular cabe indicar que las facturas observadas, de fojas 447, 449, 451, 453, 455, 457, 459, 461, 463, 465, 467, 729, 732, 735, 738, 741, 759, 762, 765, 768, 771, 774, 777, 780, 783, 798, 801, 804, 807, 810, 814, 817, 820, 823, 826, 838, 841, 842, 846, 849, 852, 855, 858, 861, 864, 867, 870, 873, 876, 879, 882, 885, 888, 891, 894, 897, 900, 903, 906, 909, 912, 915, 918, 921, 924, 927, 930, 933, 936, 939, 942, 945, 948, 951, 954, 957, 960, 963, 966, 969, 972, 975, 978, 981 y 984, así como su anotación en el Registro de Compras de fojas 468 a 578, no acreditan por sí solas que los bienes consignados en aquéllas haya sido efectivamente adquiridos del citado proveedor, resultando insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones.

Que en cuanto a las Guías de Remisión de fojas 290, 292, 294, 296, 298, 300, 302, 304, 306, 308, 310, 312, 314, 316, 318, 320, 322, 324, 326, 328, 330, 332, 334, 336, 338, 340, 342, 344, 346, 348, 350, 352, 354, 356, 358, 360, 362, 364, 366, 368, 370, 372, 374, 377, 379, 381, 383, 385, 387, 389, 391, 393, 395, 397, 399, 401, 403, 405, 407, 409, 411, 413, 415, 417, 419, 421, 423, 425, 427, 429, 431, 433, 435, 437, 440, 442, 444, 446, 448, 450, 452, 454, 456, 458, 460, 462, 464 y 466, que sustentarían el traslado de los bienes adquiridos, cabe señalar que a partir de los referidos documentos no es posible determinar que el citado proveedor haya sido quien efectivamente transfirió la citada mercadería, dado que algunas guías no contienen la certificación de su recepción (firma u otro elemento de identificación⁵), lo que no permite verificar la efectiva recepción y destino de éstos, por lo que no se acredita que aquel proveedor haya sido realmente quien transfirió la mercadería.

Que en cuanto a las copias de las guías de remisión remitente de fojas 446, 448, 450 y 452, cabe indicar que de su revisión se aprecia que consignan, entre otros, datos de comprobantes de pago que no guardan relación con las facturas observadas materia del presente reparo, por lo que no otorgan certeza respecto de la realización de las operaciones de compra de los bienes objeto de reparo.

Que del documento denominado "Kardex", de fojas 1113 a 1115, elaborado por la recurrente, es pertinente señalar que se trata de un cuadro elaborado consignando los datos de las facturas de venta de

⁵ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal entre otras mediante la Resolución N° 08766-8-2014.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

y no los datos de las guías de remisión de cada periodo por lo que se trata de un documento interno que no acredita el ingreso de la mercadería a los almacenes por las características conforme ha sido elaborado, ni en modo alguno la realidad de las operaciones.

Que respecto de las copias del contrato de alquiler de local y de contratos por los adelantos de dinero, de fojas 631, 637, 646, 652, 659, 666, 673, 678, 684, 691, 698, 703, 709, 714, 719, 1108 a 1112, así como los estados de cuenta por sí solos no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones, sino únicamente entregas de dinero o la existencia de un local, sin embargo, el reparo materia de autos es por no haber acreditado la fehaciencia de las compras del proveedor antes indicado, por lo que el análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se concluye que la recurrente no acreditó fehacientemente con documentación idónea que los bienes detallados en los comprobantes de pago observados le fueron transferidos por el proveedor, contrariamente a lo alegado por ésta.

Que finalmente cabe señalar respecto de los cruces de información realizados por la Administración con el citado proveedor, de fojas 1225 a 1386, que éste no presentó documentación que acreditase las operaciones observadas.

Que en ese sentido, lo señalado por la Administración en relación a que las facturas reparadas correspondían a operaciones no reales, conforme con el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentra conforme a ley.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que este supuesto legal no conlleva necesariamente a la pérdida del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, toda vez que el inciso b) artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, permite mantener el derecho al crédito fiscal en caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, para lo cual deberá cumplir con las exigencias dispuestas en el numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, incorporado por el 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 lo siguiente:

- 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.

Agrega que aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

Que el numeral 2.3.1 del citado artículo 6° estableció 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 negociable, intransferible", "no a la orden" u otro equivalente, u iii) Orden de pago.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

Que en el punto 2.3.2 del numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, aplicable al caso de autos, establece que tratándose de transferencia de fondos se debe cumplir con los siguientes requisitos: a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor; b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder; c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación; d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante; y, e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad. Asimismo, se indica 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 emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque. Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco, 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.

Que al respecto la recurrente indicó en su escrito de 18 de mayo de 2011 que los pagos al proveedor fueron efectuados mediante cheques bancarios de la cuenta corriente moneda nacional del Banco Interbank, sin embargo se aprecia que respecto a las Facturas N° 001-553 a 001-558, 001-560, 001-816, 001-822, 001-830 y 001-825, de fojas 447, 449, 451, 453, 455, 457, 459, 461, 463, 465 y 467, no exhibe los cheques respectivos ni medio de pago alguno de acuerdo a la normativa citada, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en el caso de las Facturas N° 001-1680 y 001-1682, de foja 867 y 870, se giraron cheques a nombre de persona distinta al proveedor y "al portador", respectivamente, con lo cual no cumplen con lo establecido en el referido artículo 6° correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a las demás facturas observadas de fojas 759, 762, 765, 768, 771, 774, 777, 780, 783, 798, 801, 804, 807, 810, 814, 817, 820, 823, 826, 838, 841, 842, 846, 849, 852, 855, 858, 861, 864, 867, 870, 873, 876, 879, 882, 885, 888, 891, 894, 897, 900, 903, 906, 909, 912, 915, 918, 921, 924, 927, 930, 933, 936, 939, 942, 945, 951, 954, 957, 960, 963, 966, 969, 972, 975, 978, 981 y 984, se aprecia que fueron canceladas con cheques que no contaban con la cláusula "no negociable, intransferible", "no a la orden" u otro equivalente, por consiguiente no cumplen con lo establecido en el referido artículo 6° correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en cuanto a que la omisión del transportista de cumplir con su obligación formal de emitir guía de remisión no es un evento que por sí mismo permita desconocer la efectiva realización de una operación de transporte de bienes, sino únicamente una infracción formal sancionable administrativamente, cabe señalar que en el presente caso, a fin de establecer la procedencia del reparo al crédito fiscal se ha efectuado una evaluación conjunta de la documentación que obra en el expediente.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que el no haber consignado referencia alguna en las guías de remisión remitente relacionada con las facturas no constituye un requisito de validez, cabe señalar que el presente reparo es por no haber acreditado la efectiva realización de las operaciones con el citado proveedor, lo que ha sido acreditado de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente y no únicamente por las guías de remisión como refiere.

Que respecto del criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 86-5-98, 694-2-2000, 2071-4-96, 32-4-97, 256-3-99 y 2259-3-2003, alegado por la recurrente, cabe precisar que dichas resoluciones están referidas al caso de reparos a los contribuyentes en mérito al proveedor, lo que no ha



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

ocurrido en el presente caso en el cual la recurrente no ha acreditado la realidad de las operaciones, habiéndose adicionalmente efectuado el cruce de información con el proveedor.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que el carácter "necesario" de un gasto y su relación de causalidad con la actividad generadora de renta deben ser evaluados en concordancia con los eventos y circunstancias que atraviesa la empresa en el momento en que dichos gastos se efectúan, cabe precisar que conforme se señaló precedentemente, el reparo materia de autos se ha efectuado por no haber acreditado la efectiva realización de las operaciones con el citado proveedor y no por contravenir el principio de causalidad, con lo cual carece de sustento el presente alegato.

Que respecto a que aun cuando respecto de las facturas canceladas con cheques que no contienen la cláusula "no negociable" se puede ejercer el derecho al crédito fiscal o deducir costo o gasto, siempre que se acredite o verifique la veracidad de las adquisiciones efectuadas sin utilizar medios de pago, aun cuando por su importe debieron utilizarse, cabe señalar que en el presente caso, conforme se ha señalado precedentemente la recurrente no acreditó que las operaciones observadas con el supuesto proveedor fueran reales.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que el cajero del Banco ha consignado la glosa "Titular Presente" por cuanto conforme se ha señalado precedentemente dicho supuesto no se encuentra previsto en el numeral 2.3.1 del citado artículo 6°.

- Saldo a favor Materia del Beneficio

Que finalmente cabe señalar que estando a que conforme se ha señalado precedentemente y se aprecia de los Anexos N° 01 y 02 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0093533 a 024-003-0093542, de fojas 1576, 1577, 1591 y 1592, fueron giradas como consecuencia de los reparos efectuados en la determinación del Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2009 y de febrero a junio de 2010⁶, los que se encuentran arreglados a ley, y que respecto del mes de enero de 2010 el indicado reparo fue levantado por la resolución apelada, resulta arreglada a ley la reliquidación del saldo a favor efectuada por la Administración de febrero a julio de 2010, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0130233 a 024-002-0130240

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0130233 a 024-002-0130240, de fojas 1789 a 1796, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 a junio de 2010.

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la infracción se determina de manera objetiva, presumiéndose en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

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

⁶ Conforme se precisó anteriormente el reparo por operaciones no reales correspondiente a enero de 2010 fue levantado por la resolución apelada, procediendo a reliquidar el saldo favor correspondiente, reconociendo por dicho periodo un saldo a favor de S/5,866.00.



Tribunal Fiscal

N° 01160-4-2018

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0130233, 024-002-0130234, 024-002-0130236 a 024-002-0130240, se sustentan en los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2009 y febrero a junio de 2010, los que han sido confirmados en la presente instancia, y la reliquidación realizada por la resolución apelada producto del reparo levantado por el periodo enero de 2010, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a las indicadas resoluciones de multa, procediendo confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

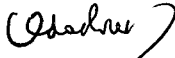
Que respecto a la Resolución de Multa N° 024-002-0130235, cabe señalar que se verifica que la recurrente rectificó el saldo a favor declarado originalmente del período de enero de 2010 de S/.25,431.00 a S/.24,981.00, foja 1200, por lo que al haber aumentado indebidamente el saldo a favor consignado en su declaración, se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo que el importe del citado valor fue ajustado en la instancia de reclamación, luego de deducir el tributo resultante del reparo por operaciones no reales, al haberse dejado sin efecto en la instancia de reclamos, lo que se ajusta a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140070215/SUNAT de 31 de mayo de 2012.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sanchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/UL/mgp



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

EXPEDIENTE N° : 8673-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 11 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° 1050140001190/SUNAT emitida el 30 de setiembre de 2008 por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711 giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, mayo a setiembre, noviembre y diciembre de 2002, y las Resoluciones de Multa N° 102-002-0002554 a 102-002-0002564 por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178° y el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que si la Administración considera inexistentes sus operaciones realizadas con los proveedores

basándose en que las copias de los cheques presentados no consignan en el anverso y reverso los nombres o razón social de los proveedores, que los montos por los que fueron girados no coinciden en forma total o parcial con los comprobantes de pago recibidos, y que los referidos proveedores no han presentado la información requerida en los cruces de información, ella no se encontraba en ninguno de los supuestos contemplados en las normas vigentes para efectos de perder el derecho al crédito fiscal, por lo que sólo bastaba con que cumplierse los requisitos sustanciales y formales para poder ejercer tal derecho y deducir el gasto o costo.

Que advierte que la Administración confunde la existencia de las operaciones con acciones que el contribuyente debe efectuar para no perder el crédito fiscal, pues una cosa es que la operación exista y otra muy distinta que se cancele con cheque para evitar se pierda el derecho, siendo que el cheque permite que pese a haberse recibido un comprobante falso, no se pierda el crédito fiscal, pero en absoluto constituye la prueba única de la existencia de una operación, cuando en realidad existen diversas formas para demostrar que éstas se realizaron; agrega que aceptar el argumento de la Administración significa concluir que todas las operaciones que no fueron canceladas con cheques son inexistentes y en consecuencia falsas.

Que refiere que recién en el ejercicio 2004 resultaba obligatorio utilizar medios de pago para cancelar operaciones mayores a S/. 5 000,00 ó US\$ 1 500,00, por lo que en el periodo materia de autos no era obligatorio el uso de los mismos.

Que anota que no existe argumento para considerar que sólo es posible acreditar la existencia de una operación a través de cheques emitidos a nombre del proveedor, y por montos que coincidan con las facturas de compra, no existiendo impedimento legal para que haya cancelado a sus proveedores en efectivo, emitiendo cheques a nombre de quienes cobraban éstos para luego pagarles en efectivo a los citados proveedores, siendo ésta la razón por la que los montos de los cheques no coinciden con los importes anotados en los comprobantes de pago. Cita como sustento la Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que argumenta que pese a haber entregado diversa documentación durante la fiscalización, no fue suficiente para la Administración a efectos de sustentar la existencia de las operaciones, pues para ella solo era posible que para tal fin los pagos se efectuasen mediante cheque; asimismo, señala que si bien en los cruces de información efectuados a sus proveedores, éstos no presentaron la documentación correspondiente, tal circunstancia no le puede ser atribuida, cita como sustento las Resoluciones N° 256-3-99, 736-4-99, 6769-5-2003, 7407-2-2003 y 06368-1-2003.

Que arguye que cumplió con acreditar durante la fiscalización la existencia de las operaciones, siendo que la Administración se basa en el testimonio de para considerar que tales operaciones eran falsas, no obstante dicho testimonio debe estar acompañado de pruebas indiciarias que demuestren que tales operaciones no ser realizaron. Cita como sustento las Resoluciones N° 583-3-1998, 1759-5-2003, 118-1-97, agregando que no es responsabilidad del comprador verificar la información contenida en los comprobantes de pago, más allá de las posibilidades que tiene a su disposición.

Que manifiesta que el propietario del inmueble donde estuvo el domicilio fiscal de la empresa "Taller Alianza", señaló que una empresa que brindaba servicios y trabajos de torno había funcionado en su domicilio, siendo el titular de dicho taller el señor , lo que también fue señalado por el proveedor , por lo que concluye que el domicilio que aparece en la factura es real, y que a la fecha de su emisión funcionaba allí un taller de metal mecánica de propiedad del Sr. Bautista, quién además se dedicaba a la fabricación de los productos que se indican en las facturas, por lo que es posible que dicha persona hubiera elaborado y vendido los bienes que se describen en las facturas observadas usando el nombre de , sin saber si fue con o sin su complicidad, y que finalmente fueron adquiridos por la recurrente, por lo que para ellos la operación sí existió y fue real, no pudiendo atribuirsele ninguna responsabilidad.

Que alega que al no haber acreditado la Administración la inexistencia de sus operaciones, ésta no se encontraba facultada para aplicar el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que solicita que se dejen sin efecto las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa vinculadas a los reparos impugnados y, asimismo, que se dejen sin efecto los intereses de la deuda tributaria acotada a partir del noveno mes de interpuesto su recurso de reclamación, y se actualice la deuda por dicho periodo con el IPC de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° del Código Tributario.

Que mediante escrito ampliatorio acompaña copia de las sentencias emitidas por la Sala Superior Penal Liquidadora de Chincha, así como por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema, recaídas en el procedimiento referido al delito de Defraudación Tributaria en la modalidad de obtención indebida de beneficios de costo y/o gasto falso para reducir tributo a pagar y obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a fin que se tengan en cuenta al momento de resolver el presente expediente.

Que la Administración señala que se ha formulado reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y al costo y/o gasto del Impuesto a la Renta por corresponder a operaciones no fehacientes en el caso de los proveedores

y a operaciones no reales en lo que se refiere a ; precisando que la recurrente no sustentó la realización de las operaciones comerciales con los citados proveedores en el ejercicio 2002, pues no acreditó con la documentación suficiente que éstas se hayan efectuado, siendo demás que de lo obtenido mediante el cruce de información llevado a cabo a dichos proveedores, se determinó que corresponde a operaciones no fehacientes y a operaciones no reales.



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que agrega que la recurrente no ha cumplido con lo establecido en el quinto párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a efectos de no perder el derecho al crédito fiscal, toda vez que de los cheques presentados, se aprecia que no cumplen con los requisitos establecidos en el reglamento de la anotada ley, al no contener los datos de los proveedores en el anverso y reverso, así como los montos por los que fueron emitidos no coinciden total o parcialmente con los importes por los que se emitieron las facturas materia de observación, entre otros.

Que como consecuencia de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, respecto de sus obligaciones tributarias de enero a diciembre de 2002, se reparó el crédito fiscal, así como el costo, por operaciones no reales y/o no fehacientes, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711 y las Resoluciones de Multa N° 102-002-0002554 a 102-002-0002564, por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178°, y el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario.

Que en ese sentido, corresponde determinar si las mencionadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa se encuentran conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711

Que de los Anexos N° 1 y 3 a la Resolución de Determinación N° 102-003-0001702 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y a las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001703 a 102-003-0001711 por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, mayo a setiembre, noviembre y diciembre de 2002 (folios 1211 y 1214), se tiene que la Administración reparó el costo de ventas y el crédito fiscal por operaciones no reales, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° 00075139, y citando como base legal los artículos 19° y 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

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, disponía que sólo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reunían 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 estuviera afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se debía pagar el impuesto.

Que el cuarto y quinto párrafos del artículo 19° de la citada norma según texto vigente hasta del 29 de febrero de 2004, establecía que no daría derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios. Tampoco darían derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello. Sin embargo, no se perdería el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del impuesto se hubiera efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el reglamento.

Que según el inciso d) del numeral 2.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, comprobante de pago falso es aquel documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que por otro lado, el artículo 44° de la ley en referencia, señalaba que el comprobante de pago emitido que no correspondiera a una operación real, obligaría al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión; y que el que recibía el comprobante de pago no tendría derecho al crédito fiscal.

Que por su parte, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 54-99-EF aplicable al caso de autos, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal al costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el artículo 37° de la misma ley señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que conforme se ha señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas ni demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que las operaciones efectivamente se realizaron.

Que este Tribunal estableció en las Resoluciones N° 03229-1-2009 y 04100-4-2007, entre otras, que la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, en base a la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha señalado 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 mismos.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 03708-1-2004, se ha establecido que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto 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 de otro lado, conforme con el criterio establecido en la Resolución N° 00256-3-99, 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 señalado 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.



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal o el gasto debe corresponder a una operación fehaciente o real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio 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, resultando posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° 00075139 (folio 961), se solicitó a la recurrente sustentar documentariamente la fehaciencia de la operación con la totalidad del pago, incluyendo el monto del impuesto, mediante cheque, exhibiendo el cheque y los estados de cuenta originales, adjuntando fotocopia de los mismos por anverso y reverso, donde se observe el cargo, con relación a los comprobantes de pago que utilizó el crédito fiscal, detallados en el Anexo N° 1 adjunto (folios 956 y 957).

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 958 a 960), se señaló que la recurrente presentó escritos con Expedientes N° 007085 y 007109 de 23 de agosto de 2004, mediante los cuales manifestó que había cancelado en forma directa y en efectivo, a los proveedores detallados en el citado Anexo N° 1 siendo que giraba cheques a nombre de la secretaria y/o del administrador, para que ellos efectúen los abonos directamente, ello debido a que los proveedores no tenían cuentas corrientes en los bancos, agregando que en el caso de _____, adjunta copias de los estados de cuenta corriente en los cuales demuestra los pagos parciales y la cancelación de los comprobantes de pago, sin poder adjuntar copia de los cheques ya que éstos se encuentran en poder de la entidad bancaria; asimismo, que mediante escrito presentado con Expediente N° 006762 de 25 de agosto de 2005, adjuntó fotocopias de cheques y declaraciones juradas de los representantes de algunos de sus proveedores observados, indicando en los mismos que la cancelación se realizó en efectivo, además presentó fotocopias de órdenes de compra y contratos de obras con sus clientes, para el suministro de materiales, equipos, herramientas, supervisión, etc, para la ejecución de obras; no obstante la Administración señaló que realizó el cruce de información con los proveedores

_____ concluyendo que las operaciones por las que se emitieron las facturas materia de observación, no eran fehacientes, y que en el caso del último proveedor citado, correspondían a operaciones no reales, por lo que procedió a efectuar los reparos correspondientes.

Que indicó asimismo, que la recurrente no cumplió con lo señalado en el quinto párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que los cheques que sustentarian los pagos a los proveedores no consignan al anverso y reverso, los nombres o razón social de los proveedores o el número de RUC, sino el nombre de _____, siendo que este último manifestó verbalmente que dichos cheque son girados a su nombre o el de la secretaria, para cobrarlos y posteriormente pagar en efectivo a los proveedores, asimismo, los importes por los que fueron emitidos no coinciden en forma total o parcial con los importes por los que se emitieron los comprobantes materia de observación, utilizándose en algunos casos un sólo cheque para pagar a más de un proveedor. Señaló además que la recurrente junto con su escrito, presentó una declaración jurada de _____, quien refiere ser el gerente general del proveedor _____, sin embargo, según se verificó en la ficha RUC de esta empresa, dicha persona no figuraba como su gerente general o representante legal, en consecuencia, reparó el crédito fiscal de los comprobantes de compras materia de observación para efectos del Impuesto General a las Ventas, así como el valor de compras que constituye el costo de dichos comprobantes para efecto del Impuesto a la Renta.





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que de lo actuado en fiscalización y lo señalado en la apelada se advierte que la Administración concluyó que las operaciones detalladas en los comprobantes de pago, que habrían sido emitidos por los proveedores

corresponden a operaciones no fehacientes y a operaciones no reales, debido a que no existe fehaciencia o certeza de la realización de las compras consignadas en las facturas observadas; en consecuencia, reparó el crédito fiscal de conformidad con los artículos 19° y 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y de la misma manera, adicionó a la renta neta imponible el valor de venta de las operaciones, amparándose en los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 942 y 953).

Víctor Manuel Flores Astengo

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00075139 (folio 958), la Administración efectuó el reparo al crédito fiscal y al costo de ventas por las adquisiciones de canaletas y curvas, detalladas en las Facturas N° 001-00306, 001-00310 y 001-00313, emitidas por señalando que del cruce de información efectuado a dicho proveedor, así como de la documentación presentada, éstas corresponden a operaciones no reales, siendo que en las conclusiones del Informe de Fiscalización que obra en autos (folios 127 y 128), emitido como consecuencia del citado cruce, se señaló que las facturas presentadas por la recurrente son falsas.

Que respecto a dichas operaciones, se tiene que mediante sentencia contenida en la Resolución N° 48 de 27 de diciembre de 2010, emitida por la Sala Superior Penal Liquidadora de Chincha de la Corte Superior de Justicia de Ica (folios 1157 a 1176), se resolvió absolver a

en su calidad de representante, contador, y socio y administrador de la recurrente, respectivamente, por la comisión del delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida de beneficios de costo y/o gasto falso para reducir el tributo a pagar y obtención indebida de crédito fiscal en agravio de la SUNAT, con relación a las facturas cuya razón social es "Taller Alianza", Facturas N° 001-00306, 001-00310 y 001-00313 citadas en el considerando anterior.

Que mediante resolución del 7 de marzo de 2012, emitida por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República (folios 1149 a 1156), se declaró no haber nulidad de la sentencia de 27 de diciembre de 2010, en la que se absolvió a los citados procesados.

Que en la citada sentencia contenida en la Resolución N° 48, se señaló lo siguiente:

"5.8.1. CON RELACION A LA OBTENCION DE CREDITO FISCAL, UTILIZANDO OPERACIONES NO REALES.-

Al respecto, es pertinente señalar que en autos aparecen suficientes elementos probatorios que permiten dilucidar que las operaciones consignadas en las multicitadas facturas (supuestamente fraguadas) son netamente reales:

- a) (...) la empresa Santo Domingo Contratistas Generales tenía un contrato por el cual se comprometió y responsabilizó al suministro de materiales y al montaje de todas las instalaciones eléctricas correspondientes a la primera etapa del proyecto DQM que comprendía, entre otros, la malla general de puesta a tierra y el sistema de distribución de fuerza (..) para el montaje de las instalaciones eléctricas antes señaladas (malla general de puesta a tierra y sistema de distribución de fuerza) se requería del suministro de canaletas y curvas como las consignadas en las facturas del Taller Alianza (...) para los efectos de cumplir con el montaje de las instalaciones eléctricas correspondientes a la primera etapa del proyecto DQM, tenían la imperiosa necesidad de adquirirlas.
- b) (...) Así tenemos que en la carta dirigida por DQM, se señala expresamente lo siguiente: "Que a través de la presente, para dar respuesta a su carta, dejando constancia que dichos materiales





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

consignados en las guías de remisión emitidas por su representada, con los números 002-000878, 002-000820 y 002-000841 fueron INGRESADAS a nuestra empresa, para el proyecto "A para la planta i", correspondiente al año 2002 (...)." Siendo muy importante indicar que los bienes que se consignan en las citadas Guías de Remisión, son exactamente los mismos que se consignan en las facturas del Taller Alianza 001-00313, 001-00306 y 001-00310, respectivamente.

- c) (...) que los bienes descritos en el acta de inspección judicial son exactamente los mismos que se consignan en las facturas del Taller Alianza N° 001-00306, 001-00310 y 001-00313, respectivamente.
- d) Ahora bien, y estando a todo lo expuesto se debe manifestar que el Taller Alianza –refiriéndonos al consignado en las facturas objetadas – sí ha realizado verdaderamente las operaciones consignadas en las facturas, por tanto, no ha existido simulación; que tal afirmación se encuentra amparada en base a las órdenes de compra N° 010004 y 010019, (...).
- f) (...) se llega a determinar que efectivamente en diciembre de 2002, el personal de la empresa DQM autorizó el ingreso de las canaletas y curvas consignadas en las facturas del Taller Alianza (...) se concluye que efectivamente la empresa le encargó al Taller Alianza la elaboración de las canaletas y curvas consignadas en las facturas ahora observadas, es decir, son existentes, por tanto, hubo transferencia de bienes, y que el Taller Alianza –repetimos una vez más, taller cuyo nombre aparece en las facturas objetadas- efectivamente sí realizó las operaciones consignadas en las citadas facturas, y por tanto no hubo simulación."

Que de lo señalado en la sentencia contenida en la Resolución N° 48 se advierte que se efectuaron peritajes a la recurrente por sus operaciones comerciales durante el ejercicio 2002, y se tomaron declaraciones o manifestaciones de ciertas personas involucradas, entre otros medios probatorios, obteniéndose como resultado de la actuación de las pruebas que las operaciones por las que se emitieron las Facturas N° 001-00306, 001-00310 y 001-00313 son reales.

Que de conformidad con el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, no pudiéndose dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que en atención a lo expuesto, los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y al costo del Impuesto a la Renta, amparados en el supuesto de operaciones no reales, respecto a las Facturas N° 001-00306, 001-00310 y 001-00313 del proveedor carecen de sustento, por lo que corresponde levantarlos², y revocar la resolución apelada en tal extremo.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente respecto al referido proveedor.

Que de autos se tiene que la recurrente, a efectos de acreditar la fehaciencia de las operaciones que habría llevado a cabo con los proveedores

respecto a las facturas detalladas en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00075139 (folios 957 y 958), exhibió y/o presentó las facturas de compra, el Registro de Compras, vouchers de depósitos bancarios,

² Criterio aplicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18527-3-2013 y 14642-3-2014.





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

recibos de pago, cheques girados por la recurrente, estados de cuenta bancarios, órdenes de compra de sus clientes

, contrato de locación de obra celebrado con sus clientes, órdenes de compra emitidas a los proveedores observados, declaraciones juradas presentadas por

, como gerentes generales de respectivamente.

Que la Administración, al efectuar la evaluación conjunta de la documentación e información presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, advirtió que las operaciones de compra que habría efectuado a los citados proveedores, por las que se emitieron las facturas detalladas en el Anexo N° 1, ofrecían dudas razonables sobre su fehaciencia, por lo que mediante un cruce de información procedió a solicitar a dichos proveedores información tributaria y contable respecto de sus operaciones comerciales; no obstante, de los resultados de los cruces de información que obran en autos³, los referidos proveedores no cumplieron con presentar la documentación e información solicitada (folios 68 a 113).

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido los bienes y servicios consignados en las facturas observadas, para la realización de las obligaciones pactadas con sus clientes, correspondía que ésta acreditara que tales operaciones eran fehacientes, con la documentación suficiente que sustente su dicho al respecto, máxime si de las acciones adicionales realizadas por la Administración dentro del citado procedimiento de fiscalización, como fue el cruce de información a tales proveedores, no hubo posibilidad de verificar si dichas operaciones fueron efectuadas o no por éstos, con la documentación tributaria y/o contable solicitada en los referidos cruces de información.

Que respecto a las órdenes de compra de mercadería presentadas por la recurrente durante la fiscalización (folios 711 a 734, 742, 747, 759, 765, 768 y 771), cabe señalar que al tratarse de documentación elaborada por ésta, por sí sola no acredita que las adquisiciones fueron efectuadas, debiendo ser actuadas conjuntamente con documentación adicional, como podrían ser cotizaciones, proformas, presupuestos o valorizaciones efectuadas por dichas empresas, así como correspondencia comercial, comunicación de avances de producción, correos electrónicos, informes, memorandos o reportes, que sustenten el contacto continuo entre las partes respecto a las negociaciones comerciales desarrolladas, incluso los controles de calidad efectuados respecto de los bienes y servicios presuntamente adquiridos, siendo que tampoco obra documento alguno que consigne la identificación y/o firma de la persona que habría recibido los bienes y servicios en ellos descritos, esto es, la constancia de recepción de los mismos donde se plasme la conformidad y entera satisfacción de la recurrente, asimismo no obra documentación adicional que acredite que éstos fueron entregados por los citados proveedores o por terceros dependientes de éstos.

Que si bien adjunta declaraciones juradas que habrían sido emitidas por los gerentes generales de (folios 773 y 874), en las cuales dichas personas señalan haber efectuado los servicios de fabricación y montaje de tuberías para sistema contra incendios, así como la venta de artículos de ferretería y materiales diversos, respectivamente, y que los pagos se efectuaron a través de abono en cuenta y en efectivo, el solo dicho por parte de tales personas no acredita que en efecto tales bienes y servicios hayan sido prestados por éstos, lo que debe acreditarse con documentación adicional como la señalada en los párrafos precedentes, más aun si con oportunidad al cruce de información efectuado por la Administración a dichas empresas, éstas no cumplieron con presentar lo solicitado a efectos de verificar la realidad de tales operaciones.

³ Iniciados mediante Órdenes de Fiscalización N° 040103068310, 040103068300, 040103068180 y 040023108571, conforme se aprecia de autos (folios 75, 92, 102 y 113).



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que por otro lado, respecto a las órdenes de compra y servicios emitidas por sus clientes, así como los contratos de obra celebrado con algunos de ellos (folios 666 a 708), cabe señalar que dichos documentos acreditan la existencia de obligaciones por parte de la recurrente, y si bien ello conlleva a la necesidad por parte de ésta que adquirir, entre otros, los bienes y servicios detallados en las facturas materia de observación, ello por sí solo no acredita que éstos hayan sido realmente adquiridos o prestados.

Que en tal sentido, el reparo al crédito fiscal y al costo para efectos del Impuesto a la Renta por operaciones no fehacientes ha sido determinado por la Administración conforme a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse levantado parte de los reparos en la presente instancia, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711 emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, mayo a setiembre, noviembre y diciembre de 2002 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, que correspondan de ser el caso.

Que respecto a la aplicación de lo dispuesto en el cuarto y quinto párrafos del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 950⁴, cabe señalar que de la revisión de los cheques que obran en autos, no se advierte que éstos cumplan con lo dispuesto en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas⁵, por lo que no ha operado la convalidación del crédito fiscal, siendo además que la recurrente no ha presentado prueba alguna que sustente su aplicación.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que la Administración basa la inexistencia de sus operaciones en el hecho que las copias de los cheques presentados no consignan en el anverso y reverso los nombres o razón social de los proveedores y que los montos por los que fueron girados no coinciden en forma total o parcial con los comprobantes de pago recibidos, y que los referidos proveedores no han presentado la información requerida en los cruces de información, cabe señalar que en el presente caso la Administración ha sustentado los reparos por operaciones no fehacientes, en la falta de sustento por parte de la recurrente de que tales operaciones fueron o no efectuadas en la realidad, siendo que los cruces de información efectuados a los proveedores consisten en actuaciones

⁴ Dichos párrafos señalaban que no dará derecho al crédito fiscal, el Impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios. Tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del Impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello. Sin embargo, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del Impuesto se hubiera efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el reglamento.

⁵ El inciso 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, antes de la modificatoria introducida por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señalaba que para sustentar el crédito fiscal con los documentos a que se refiere el quinto párrafo del Artículo 19° del Decreto, el contribuyente deberá cumplir los siguientes requisitos: a) Haber efectuado la totalidad del pago de la operación, incluyendo el monto del Impuesto en cheque; b) Girar el cheque contra su propia cuenta corriente y a favor del emisor del comprobante de pago con la cláusula "no transferible", "no negociable" u otra equivalente, a fin que sea pagado directamente al emisor del comprobante de pago en efectivo o abono en su cuenta corriente, o por intermedio de un Banco a favor del cual se le endosó en comisión de cobranza; c) Anotar en el reverso del cheque, el número de RUC del emisor del comprobante de pago, así como el número y la fecha de este último; d) Girar el cheque dentro del plazo de cuatro meses de emitido el comprobante de pago; y e) El comprobante de pago debe cumplir con los requisitos mínimos previstos en el Artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aun cuando los datos del emisor consignados en el comprobante no fueran fidedignos. Los requisitos previstos en los incisos a), b), c) y d) del presente artículo se acreditarán con lo siguiente: Copia del cheque emitido por el banco y, Estado de cuenta corriente del emisor del cheque en el que conste el cargo por el importe total de la operación. Lo dispuesto en el presente numeral será de aplicación sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 44 del Decreto.





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

adicionales ante la falta de documentación sustentatoria proporcionada durante la fiscalización, a efectos de crear convicción que permita establecer la fehaciencia de las operaciones observadas; asimismo respecto a los cheques solicitados, se advierte que ello se efectuó con la finalidad de convalidar el crédito fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no obstante, para que ocurra ello los pagos de las facturas observadas deben efectuarse cumpliendo los requisitos establecidos en el Reglamento de la referida ley, lo que la recurrente no cumplió en el presente caso, por lo que carece de sustento lo alegado en este extremo.

Que es preciso señalar que en ninguna etapa del procedimiento de fiscalización se solicitó a la recurrente la utilización de medios de pago por tales operaciones, de acuerdo con las normas de bancarización, toda vez que los reparos efectuados corresponden a la fehaciencia o realidad de las operaciones.

Que respecto al argumento referido a que no existe impedimento legal para que ésta haya cancelado a sus proveedores en efectivo, emitiendo cheques a nombre de quienes cobraban éstos para luego en efectivo pagarle a los citados proveedores, cabe indicar que en efecto, no existe impedimento legal para ello, no obstante, tal como se ha señalado precedentemente, correspondía a la recurrente contar con la documentación suficiente que acredite la fehaciencia de las operaciones efectuadas con los proveedores, advirtiéndose que en el presente caso la Administración no ha sustentado los reparos por la forma de pago de las operaciones, sino precisamente en la falta de documentación que sustente la fehaciencia de sus operaciones con los mencionados proveedores, por lo que no resulta aplicable lo señalado en la Resolución N° 256-3-99.

Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que pese a entregar diversa documentación para la Administración no fue suficiente, pues para ella sólo era posible acreditar las operaciones con los cheques respectivos, y que si durante el cruce de información los proveedores no presentan lo solicitado, dicha circunstancia no le puede ser atribuida a ésta, cabe señalar que si bien presentó documentación a efectos de acreditar la fehaciencia de sus operaciones, ésta fue insuficiente a efectos de crear certeza y convicción por las razones señaladas en los párrafos precedentes, asimismo, los cruces de información fueron actuaciones adicionales y no un aspecto determinante para efectuar los reparos por operaciones no fehacientes, siendo que en efecto se ha considerado los criterios contenidos en las Resoluciones N° 256-3-99, 736-4-99, 6769-5-2003, 7407-2-2003 y 06368-1-2003.

Resoluciones de Multa N° 102-002-0002554 a 102-002-0002563

Que las Resoluciones de Multa N° 102-002-0002554 a 102-002-0002563, fueron emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, teniendo como base la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero, marzo, mayo a setiembre, noviembre y diciembre de 2002, por las que se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711.

Que atendiendo a que en la presente resolución se ha dispuesto la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001702 a 102-003-0001711, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de las sanciones sustentadas en aquéllas, por lo que corresponde se efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Multa N° 102-002-0002554 a 102-002-0002563, de ser el caso.

Resolución de Multa N° 102-002-0002564

Que la Resolución de Multa N° 102-002-0002564 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros y registros contables, por un importe equivalente al 40% de la UIT, señalándose como fecha de infracción el 1 de abril de 2002 (folio 1127).



Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 953, indicaba que constituía infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT que se vinculen con la tributación⁶.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aprobada por Ley N° 27335, dicha infracción era sancionada con 40% de la Unidad Impositiva Tributaria – UIT, sanción que se mantuvo luego de la modificación del Decreto Legislativo N° 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004.

Que el numeral 4 del artículo 87° del mencionado código, establecía que los deudores tributarios debían llevar, entre otros, libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, en los que se registrarían las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, conforme con lo establecido por las normas pertinentes, precisándose además que la SUNAT mediante resolución de superintendencia señalaría los requisitos, formas y condiciones en que deberían ser llevados los libros y registros, así como los plazos máximos de atraso en los que debían registrar sus operaciones.

Que el numeral 2 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, establecía que el Registro de Compras no podrá tener un retraso mayor a 10 días hábiles, plazo que sería contado desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo, por su parte, el numeral 7 del mismo artículo, establecía que el Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Activos, entre otros, no podrán tener un atraso mayor a 3 meses, plazo que en este caso sería contado desde el mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que de acuerdo con los artículos 112° y 113° de la Ley del Notariado, Decreto Ley N° 26002, el notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, de contabilidad y otros que la ley señale, consistiendo la legalización en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta, de lo que se infiere que la legalización se realiza antes de la utilización del libro u hoja suelta.

Que el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT precisó que los libros y registros contables, así como los libros de actas, debían ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos fueran llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 13234-2-2013 y 909-3-2009, entre otras, la infracción por llevar los libros o registros contables con atraso mayor al permitido, se configura cuando es detectada por la Administración al revisar dichos libros y registros contables, por lo que desde esta fecha se deben calcular los intereses moratorios.

Que conforme se tiene del Punto N° 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 00160478 (folio 962), así como del documento denominado "Situación Legal de los Libros Contables" (folio 955), la Administración detectó que el Registro de Compras, Libro Diario, Libro Mayor y el Registro de Control de Activo Fijo, fueron legalizados con posterioridad a la fecha máxima que la recurrente tenía para anotar sus operaciones en los mismos, incurriendo en atraso en el llevado de éstos, toda vez que fueron legalizados el 31 de marzo de 2003, sin embargo, contenían operaciones del 30 de diciembre de 2002, 31 de agosto de 2002, 30 de junio de 2002 y 1 de enero de 2002, respectivamente, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario.

⁶ A partir del 6 de febrero de 2004, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953, la referida infracción fue tipificada por el numeral 5 del mencionado artículo 175°.





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Que toda vez que la legalización tuvo que haberse producido en el primer folio útil del Registro de Compras, Libro Diario, Libro Mayor, y del Registro de Control de Activo Fijo, ya mencionados, y antes de su uso, es decir, cuando aún se encontraba en blanco, se acredita que a la fecha de su legalización, esto es, el 31 de marzo de 2003, tales registros y libros eran llevados con un atraso mayor al permitido, por lo que la recurrente incurrió en la aludida infracción.

Que sin embargo, cabe indicar que de la revisión de la resolución de multa impugnada, se aprecia que la Administración consideró como fecha de infracción el 1 de abril de 2002, no obstante, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13234-2-2013 y 909-3-2009, entre otras, la comisión de la infracción bajo análisis se configura cuando es detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables, lo que en el caso de autos ocurrió el 31 de agosto de 2005, fecha en la que se notificó el Resultado del Requerimiento N° 00160478 (folio 962), por lo que para el cálculo de la sanción aplicable correspondía utilizar la UIT vigente en el ejercicio 2005⁷.

Que sobre el particular es preciso señalar que al 31 de agosto de 2005, resultaba aplicable el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, cuyo texto es idéntico al previsto por el numeral 4 del citado artículo, vigente antes de dicha modificación.

Que asimismo, de acuerdo con el artículo 181° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, las multas impagas serían actualizadas aplicando el interés diario a que se refería su artículo 33°, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración la detectó, lo que ocurrió en el caso de autos el 31 de agosto de 2005, por lo que a partir de dicha fecha se deben computar los intereses moratorios respectivos.

Que en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo a efectos que la Administración proceda a reliquidar el importe de la multa⁸ conforme con lo expuesto por la presente resolución.

Que con relación a la solicitud de suspensión de intereses, debe indicarse que conforme se aprecia de los documentos denominados "Ficha del Valor" que obran en autos (folios 1115 a 1137), la Administración, en aplicación del artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981⁹, vigente desde el 1 de abril de 2007, y la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria de dicho decreto legislativo, suspendió la aplicación de intereses a partir del 3 de enero de 2008 hasta la fecha de emisión de la resolución apelada, actualizando en ese período la deuda en función al Índice de Precios al Consumidor.

Que el informe oral solicitado se realizó el 5 de abril de 2017 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia de Informe Oral N° 400-2017-EF/TF que obra en autos.

⁷ El Decreto Supremo N° 177-2004-EF dispuso que la UIT aplicable para el año 2005 ascendía a S/. 3 300,00.

⁸ Cabe señalar que al efectuar la reliquidación, la Administración deberá observar la gradualidad aplicada con oportunidad de la emisión de la resolución apelada.

⁹ Dicha norma dispone que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142° del mismo código, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación, fuera por causa imputable a ésta, y que durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor. Agrega que la suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

A su vez, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 981, establece que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia del citado decreto, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario, será aplicable si en el plazo de 9 meses contados desde la entrada en vigencia del citado decreto, la Administración Tributaria no resuelve las reclamaciones interpuestas.





Tribunal Fiscal

N° 03182-3-2017

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Fuentes Borda, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 1050140001190/SUNAT de 30 de setiembre de 2008, en el extremo de los reparos por operaciones no reales respecto a las facturas emitidas por Víctor Manuel Flores Astengo, así como al extremo al cálculo de la sanción al importe de la Resolución de Multa N° 102-002-0002564; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

FUENTES BORDA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
CM/BV/HB/ra



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

EXPEDIENTE N° : 979-2018
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a la Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Cajamarca
 FECHA : Lima, 26 de febrero de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 1660140002507/SUNAT de 7 de diciembre de 2017, emitida por la Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 164-003-0007925, girada por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015 y la Resolución de Multa N° 164-002-0011272, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha realizado el respectivo cruce de información con sus proveedores, siendo que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar toda la información solicitada para demostrar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que alega que la determinación realizada por la Administración transgrede los principios de proporcionalidad y razonabilidad, siendo que el tributo omitido determinado resulta confiscatorio e inconstitucional, vulnerando los principios de legalidad y debido procedimiento, lo que denota una contravención al orden constitucional.

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015, por operaciones no fehacientes, asimismo refiere que en base al reparo efectuado determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 160163087450-01 SUNAT y Requerimiento N° 1621160000178, de fojas 227, 228 y 267 notificados el 10 de noviembre de 2016, de fojas 229 y 267 vuelta, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial¹ de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, como consecuencia de la cual emitió la resolución de determinación, de fojas 288 a 291, girada por reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015 por operaciones no fehacientes.

Que asimismo, la Administración emitió la Resolución de Multa N° 164-002-0011272, de foja 287, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia de controversia consiste en determinar si el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015, contenido en la Resolución de Determinación N° 164-003-0007925, así como la Resolución de Multa N° 164-002-0011272, se encuentran conforme a ley.

Resolución de Determinación N° 164-003-0007925.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 164-003-0007925, de foja 289, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015, por operaciones no fehacientes, sustentándose en los Requerimientos N° 1621160000178 y 1622160000324 y sus resultados y consignando como base legal el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

¹ El elemento a fiscalizar es el crédito fiscal de las adquisiciones y como aspecto contenido en el documento a fiscalizar las operaciones de compras y adquisiciones.



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

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, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos, como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 19° de la referida ley señala que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, sin embargo, no se perderá derecho al mismo cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del impuesto se hubiera efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el reglamento.

Que asimismo, el artículo 44° de la citada norma establece que los comprobantes de pago emitidos, que no correspondan a una operación real, obligarán al pago del impuesto consignado en ella por el responsable de su emisión, precisando que quien recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

Que dicho artículo agrega que para estos efectos se considera como operación no real: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simularla; precisándose que 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 dicha norma.

Que por su parte, el numeral 2.2. del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, prescribe que para efecto de la aplicación del cuarto párrafo del artículo 19° de la ley, se tendrá en cuenta que un comprobante de pago falso es aquel documento que reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, es emitido, entre otros, para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que al respecto cabe señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 5 de junio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) ó de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 06276-4-2002 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, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 256-3-99 y 238-2-98, si en la verificación y cruce de información, los



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

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

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° 1621160000178, de foja 228, notificado el 16 de noviembre de 2016², de foja 229, la Administración le solicitó a la recurrente, entre otros, presentar y/o exhibir los comprobantes de pago de compras y la documentación sustentatoria que acredite tales operaciones, por los periodos fiscalizados, indicándose en el Punto N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1621160000178³, de foja 232, que la recurrente cumplió con exhibir los comprobantes de pago de compras, medios de pago y guías de remisión.

Que mediante el Punto I del Requerimiento N° 1622160000324, de fojas 235 a 242, notificado el 9 de diciembre de 2016⁴, de foja 243, la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito con argumentos técnicos y legales y con documentación fehaciente la naturaleza, cuantía y necesidad de cada una de las operaciones económicas detalladas en el Anexo N° 1 al citado requerimiento, en consecuencia le requirió exhibir documentos probatorios originales de fecha cierta y proporcionar fotocopias firmadas y selladas por su representante legal además de responder por escrito lo siguiente: i. Indicar por escrito cómo se vinculó con cada uno de los proveedores, por intermedio de quién(es) (nombres y apellidos) o por qué medios u otros (especificar); ii. Indicar por escrito si solicitó a otras empresas o personas, mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros, la cotización previa de los bienes materia de la compra, de ser así indicar a qué empresas o personas, debiendo exhibir los originales y proporcionar fotocopia, de corresponder; iii. Indicar por escrito si solicitó a cada uno de los proveedores detallados en el Anexo 01 cotizaciones, proformas, presupuestos u otros informándole la valorización o cotización previa de los bienes materia de compra, debiendo exhibir los originales y proporcionar fotocopia, de corresponder; iv. Indicar por escrito si se efectuaron las compras a los proveedores detallados en el Anexo N° 01, únicamente sobre la base de órdenes de compra autorizadas, de ser así indicar quién elaboró dichas órdenes de compra, quién las autorizó, sobre la base de qué documento se elaboran y si se controlan numéricamente, debiendo exhibir los originales y proporcionar copia de corresponder; v. Indicar por escrito si se efectuaron los servicios detallados en el Anexo N° 01, únicamente sobre la base de órdenes de compra autorizadas, de ser así indicar quién elaboró dichas órdenes de compra, quién las autorizó, sobre la base de qué documento se elaboran y si se controlan numéricamente, debiendo exhibir los originales y proporcionar copia de corresponder; vi. Indicar por escrito, las cualidades o aspectos que evaluó de los proveedores consignados en el Anexo N° 01 para determinar su contratación para la compra de los bienes; vii. Indicar por escrito quién(es) (nombres y apellidos) en su representación y en representación de su proveedores pactaron las operaciones de compra, en qué fechas y lugares se reunieron para pactar estas operaciones comerciales; viii. Indicar por

² El citado Requerimiento N° 1621160000178 fue notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, de foja 229.

³ El citado resultado al Requerimiento N° 1621160000178 fue notificado el 23 de noviembre de 2016 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, de foja 233.

⁴ El citado Requerimiento N° 1622160000324 fue notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, de foja 243.



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

escrito si se firmaron contratos y adendas adicionales con cada uno de los referidos proveedores por la compra de los productos adquiridos, de ser así, exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los mismos; ix. Indicar por escrito en el caso de los bienes adquiridos si fueron recogidos de los proveedores por su personal, de ser así, proporcione los nombres y apellidos de dichas personas, indicando el cargo que desempeñan y el tiempo que llevan trabajando en la empresa, asimismo precise el lugar exacto de dónde fueron recogidos los bienes. Proporcione fotocopia de los documentos contables en los que se verifique que dichas personas trabajan para la empresa, tales como Libro de Planillas o liquidación de la CTS, fotocopias de documentos internos en los que se verifique el pago a estas personas, tales como recibos de caja, vouchers de caja o boletas de pago. De ser el caso el caso proporcione los datos de la unidad de transporte que habría empleado.

Que asimismo, le requirió: x. Indicar por escrito quién en la empresa recibió los bienes adquiridos a los proveedores, qué procedimientos internos siguió, qué documentos elaboró o emitió, qué documentos elaboró o emitió, qué documentos selló y firmó, quién(es) efectuaron la revisión, recuento y control de calidad de los bienes recibidos; xi. Exhibir el Registro de Inventario Permanente Valorizado, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o Kardex en cuyos folios se aprecie el ingreso de los bienes adquiridos indicando a cuál comprobante de pago de compras de los que se detallan en el citado Anexo N° 01 le corresponde. Asimismo proporcionar fotocopia simple de los folios donde se verifique lo solicitado; xi. Respecto del lugar donde fueron recibidos los bienes consignados en los comprobantes de pago de compras que se detallan el referido Anexo N° 01, indicar por escrito si es propio o alquilado, de ser propio proporcionar fotocopia de la Escritura del Testimonio de compra – venta, el libro de Inventarios y Balances o el Registro de Control de Activos Fijo en el que se verifique el registro del inmueble; de ser de terceros, exhibir el original del contrato de alquiler y proporcionar fotocopia simple del mismo, según corresponda; xii. Indicar por escrito quién(es) se encargaron de revisar que las facturas de los proveedores coincidan con las órdenes de compra, en cuanto a cantidad, precio y verificación con las unidades ingresadas al almacén según los reportes de recepción o similares emitidos y firmados para tal fin; xiii. Indicar por escrito el destino de los bienes adquiridos mediante los comprobantes de pago detallados en el citado Anexo N° 01; en el caso de bienes adquiridos para ser utilizados en la elaboración de otros bienes, asociando cada comprobante de pago detallado en el Anexo N° 01 al costo de producción o construcción, indicando en forma detallada, el tipo de bien a producir, fechas de utilización de bienes, cantidad utilizada en cada fecha y cantidad producida, asimismo adjuntar documentación que respalde sus afirmaciones; en el caso de bienes adquiridos para ser vendidos, asociando cada comprobante de pago detallado en el Anexo N° 01, al respectivo comprobante de pago de venta, indicando el número, serie, tipo, fecha y cliente del mismo; en caso de otros bienes cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas, asociando cada comprobante de pago detallado en el Anexo N° 01 al costo de comercialización o transformación y/o gasto del ejercicio, indicando en forma detallada el tipo de bien donde se incorpora el costo o motivo del gasto, fechas de uso y/o consumo de los bienes, cantidad de uso y/o consumo en cada fecha y cantidad obtenida; asimismo, adjuntar documentación que respalde sus afirmaciones tales como informes técnicos u otros documentos internos emitidos en su oportunidad que permita acreditar el uso y/o consumo de los bienes; xiv. Proporcionar fotocopia de los comprobantes de pago que se detallan en el citado Anexo N° 01, con su respectiva guía de remisión remitente y guía de remisión transportista, según corresponda; xv. Indicar por escrito cómo se estableció la modalidad y forma de pago o extinción de la deuda a cada uno de los proveedores y en función a qué criterios, tales como adelantado – anticipo, contado – contra entrega o crédito, efectivo, depósito en cuenta, cheques, transferencias u otros⁵; xvi. Por los comprobantes de pago de los proveedores que se encuentran pendiente de pago detallar el número de los comprobantes de pago, exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los Libros Mayor e Inventarios y Balances en cuyos folios se aprecie los saldos pendientes de pago al final de los fiscalizados, así como el análisis respectivo del saldo de la cuenta en la que se pueda verificar que dichos comprobantes de pago forman

⁵ La Administración en este punto señaló precisiones y diversa documentación a ser presentada dependiendo de la modalidad de pago (anticipo, contado – contra entrega, crédito u otros) y de la forma de pago (efectivo, depósito, cheques, transferencia u otros), como el detalle de los comprobantes de pago de compras que se pagaron por cada modalidad y forma de pago, la fecha de pago y los medios de pago, anotación de los pagos en los libros y registros contables, voucher de depósito, cheque, transferencia, recibo de caja.



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

parte del saldo, en ese sentido solicita cotizaciones, proformas, presupuestos, correspondencia comercial, órdenes de compra, guías de remisión remitente y transportista, parte de ingreso o boletas de recepción de almacén u otro similar, Control de Inventarios (Kardex) y otra documentación sustentatoria.

Que en el Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° 1622160000324, de foja 246 a 260, notificado el 13 de enero de 2017⁶, de foja 261, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que no especificó los correos electrónicos y/o páginas web por los cuales tomó conocimiento de sus proveedores, no exhibió cotizaciones, proformas, las órdenes de compra presentadas no cuentan con firma o sello de sus proveedores, no presentó documento alguno que acredite las reuniones que se realizaron con sus proveedores, que el informe de recepción de bienes se encuentra únicamente suscrito por su trabajador Jose Genaro Bonilla Torres sin señalar los procedimientos que siguió así como el recuento y control de los mismos, concluyendo que la documentación presentada por la recurrente no resulta suficiente para acreditar la realidad de las operaciones de compra descritas en el Anexo N° 01 al citado requerimientos de foja 245, por lo que constituyen operaciones no fehacientes conforme al siguiente detalle:

FECHA	FACTURA N°	PROVEEDOR	BASE IMPONIBLE S/.	CRÉDITO FISCAL S/.	FOJA
17/12/2015	002-00655		33,516.95	6,033.05	57
18/12/2015	002-00711		34,527.12	6,214.88	72
19/12/2015	002-00921		19,067.80	3,432.20	60
21/12/2015	002-00623		10,081.36	1,814.64	69
23/12/2015	002-00724		17,177.97	3,092.03	66
25/12/2015	002-00647		8,838.14	1,590.87	74
29/12/2015	002-00744		50,019.49	9,003.51	63
TOTAL			173,228.83	31,181.19	

Que de autos se aprecia que la recurrente, con la finalidad de sustentar la realización de sus operaciones con los proveedores antes mencionados, presentó: las facturas de compras observadas, guías de remisión - remitente, boletas de pago de , Informe de recepción de bienes, kardex, Órdenes de compra y copias de vouchers de depósito en cuenta.

Que a fojas 57, 72, 60, 69, 66, 74 y 63 se advierte que las Facturas N° 002-00655, 002-00711, 002-00921, 002-00623, 002-00724, 002-00647 y 002-00744, fueron emitidas por

y por la venta de YEE PVC-SAL 6"X-5" y 3"A-2" desagüe, TEE PVC-SAL - 3" y 2" desagüe, reducción PVC-SAL de 6"a 4", 6" a 3", 4" a 3" y 4" a 2" desagüe, trampa "P" de PVC de 3" y 2"desagüe, tubería PVC alcantarillado U/F 0160MM ISO 4432 SN2, tubería PVC fluidos a presión NTP ISO 4422 UFC-10 SP 0 ½, tubería PVC fluidos a presión NTP ISO 4422 UF PN 7.5 SDR 27.6.0 250 MM, clavos con cabeza para construcción de 2" y 2 ½", GL pegamento p/tubo PVC wuathey negro, cemento, fierro corrugado de 8, 6 y 12 mm american color girasol, alambre negro de amarre N08 y N 15, codo C - 10 ½" x 90" y 10 ¾" x 90", unión PVC Sal 2" desagüe, pegamento, tampón macho galvanizado de 1", ½", 1 ¾", adaptadoras y unión universal, entre otros; sin embargo, dichos comprobantes de pago así como su anotación en el Registro de Compras, no acreditan, por sí solos que las operaciones de compra de los bienes consignados en aquéllas se hubieran realizado, por lo que resultan insuficientes para acreditar la fehaciencia de dichas operaciones.

⁶ El citado Requerimiento N° 1622160000324 fue notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, de foja 261.



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

Que a efecto de sustentar el traslado de los bienes adquiridos con los comprobantes de pago antes descritos, la recurrente presentó las Guías de Remisión-Remitente N° 002-00646, 002-00710, 002-00623, 002-00721, 002-00743, 002-00919, 002-00654 y 002-00578, de fojas 53, 56, 59, 62, 65, 68, 71 y 75, sin embargo, de la revisión de los citados documentos se advierte que el punto de llegada consignado es CP , el cual no corresponde al domicilio fiscal ni a algún establecimiento anexo declarado por la recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada, de foja 314, situación que le resta fehaciencia a dichos documentos para sustentar el traslado de los bienes, a lo cual debe agregarse el hecho que las referidas guías no contienen la información correspondiente a la conformidad en la entrega de los bienes, como son los nombres y apellidos de la persona que recibió los materiales una vez concluido el traslado, situaciones que no permiten acreditar fehacientemente el traslado de los bienes, ni permite identificar que dichos bienes hubieran ingresado a los locales de la recurrente, por lo que dichos documentos no permiten acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que en cuanto al Informe de Recepción de bienes de fojas 141 a 142 suscrito por José Gerardo Bonilla Torres, trabajador de la recurrente, cabe señalar que si bien se describen los bienes consignados en los comprobantes de pago observados, dicho documento no consigna el lugar ni la fecha en el que se produjo la indicada recepción, asimismo el mencionado informe fue emitido el 23 de enero de 2016 por la totalidad de los bienes comprados sin distinguir si dicha conformidad correspondía a los bienes entregados por un proveedor u otro, situación que no permite acreditar fehacientemente la recepción de los bienes y por ende que los mismos hayan sido trasladados a los locales de la recurrente.

Que del documento denominado "Libro de Almacén o Kárdex", de foja 98, presentada por la recurrente a fin de acreditar los ingresos y salidas de los bienes que habría sido adquiridos, de éstos se aprecia que no identifican los bienes comprados mediante las facturas observadas, asimismo no consignan el establecimiento o lugar en el cual permanecieron antes de su salida, por lo que no sustenta las operaciones que en él se describen, lo cual aunado al hecho que la recurrente no sustentó el traslado de los bienes a su establecimiento, tales documentos no acreditan la fehaciencia de las adquisiciones.

Que la recurrente adjuntó además las Órdenes de Compra N° 2015-0001, 2015-0002, 2015-0003, 2015-0004, 2015-0005, 2015-0006 y 2015-0007, de fojas 91 a 97, de las cuales se advierte que no consignan los datos de identificación de las personas que las recibieron, ni el sello de recepción de la empresa proveedora, lo cual aunado al hecho que la recurrente no acreditó el traslado de los bienes, las órdenes de compra no sustentan las operaciones observadas.

Que asimismo, con la finalidad de acreditar el pago a sus proveedores por la compra de los bienes descritos en las facturas observadas la recurrente presentó vouchers de depósito de fojas 55, 58, 61, 64, 67, 70, 73 y 76, cabe indicar que, si bien los montos consignados en diversos vouchers de depósito se habrían destinado a la cancelación de algunas de las facturas reparadas; sin embargo, dichos documentos por si solos no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que de autos se aprecia que la recurrente no adjuntó medios probatorios adicionales que acreditaran fehacientemente la realización de las operaciones descritas en los comprobantes de pago reparados, como contratos de compra venta, órdenes de pedido de los bienes, proformas y/o cotizaciones recibidas, documentación que acredite el ingreso de los bienes a su establecimiento, entre otra documentación de cuya evaluación conjunta se acredite la efectiva realización de las operaciones de compra, pese a haber sido requerida en forma expresa por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y por consiguiente, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que la Administración no ha demostrado que las operaciones observadas no se realizaron puesto que no ha realizado el respectivo cruce de información con sus proveedores, cabe precisar que no resulta amparable ello debido a que es una facultad y no una obligación de la Administración realizar los cruces de información, siendo que la carga de la prueba



Tribunal Fiscal

N° 01615-4-2018

correspondía a la recurrente quien debía exhibir los documentos que sustentasen la realización de sus operaciones.

Que respecto a lo argumentado en el extremo que la determinación realizada por la Administración transgrede los principio de proporcionalidad y razonabilidad siendo que el tributo omitido determinado resulta confiscatorio e inconstitucional, vulnerando los principios de legalidad, debido procedimiento lo que denota una contravención al orden constitucional, cabe indicar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

Resolución de Multa N° 164-002-0011272

Que la mencionada resolución de multa, de fojas 286 y 287, se encuentra vinculada al crédito fiscal del reparo efectuado al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013- EF establece que 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; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° 164-002-0011272 se sustenta en el reparo al crédito fiscal por operaciones no fehacientes, por el que se emitió la Resolución de Determinación N° 164-003-0007925, la cual ha sido confirmada en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la indicada resolución de multa.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1660140002507/SUNAT de 7 de diciembre de 2017.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sanchez Gomez
Secretaria Relatora
FB/VCO/mgp



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

EXPEDIENTE N° : 10233-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de julio de 2018

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140009096, emitida el 31 de mayo de 2010 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0018495 y N° 012-003-0018496 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015377, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por facturas de gastos por asistencia técnica, servicios administrativos y reembolsos emitidos por la casa matriz no sustentados, gastos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo sin la documentación sustentatoria correspondiente, gastos por honorarios profesionales no devengados en el ejercicio (Cuenta 63202 – Honorarios Profesionales), gastos financieros por comisiones de fianzas no sustentados (Cuenta 67101 – Intereses y Gastos de Prestamos) y gastos por fletes pagados no sustentados (Cuenta 631019 – Gastos por Servicios de Transporte Prestados por Terceros), asimismo, señala que el primero de los reparos ocasionó la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente señala que sustentó los gastos vinculados a los servicios prestados por su casa matriz debido a que presentó toda la documentación pertinente, como correos electrónicos, "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios", documentos denominados "Hoja Resumen" y "Relatorio De Actividades" y el archivo que contenía en forma sistematizada la información vinculada a los servicios prestados, que la Administración no explicó las razones por las cuales no aceptó sus medios probatorios y omitió el análisis del contenido de estos, así como la evaluación conjunta de las pruebas ofrecidas, pues hace una indebida referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04249-1-2005, N° 000175-5-2004, N° 00120-5-2002, N° 09457-5-2004 y N° 04832-3-2005, las que no se aplican a su caso, lo que impidió que se valoren correctamente dichas pruebas.

Que refiere que en atención al "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios", celebrado con su casa matriz esta se obligó a prestar los servicios de consultoría relacionados con la organización, preparación y presentación de propuestas para concursos de obras públicas y privadas, realizar estudios técnicos, consultoría al área informática y de gestión financiera, entre otros, los cuales se prestarían principalmente, vía telefónica, correo electrónico, video conferencias, entre otros, que dichos servicios debían ser detallados en un reporte de actividades firmado por el personal de la casa matriz que participó en el desarrollo de los servicios, lo cual sustentó con el documento denominado "Relatorio de Actividades" y que no resulta atendible lo señalado por la Administración en el sentido que por la naturaleza de los servicios debía contar con otro tipo de información a la presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que indica que parte de los aludidos servicios se prestaron en (S/. 10 784 873,00 – Comprobantes de Pago N° y parte en (S/. 784 909,00 – Comprobante de



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

Que reitera que los correos electrónicos son medios probatorios suficientes, no obstante, la Administración omitió revisar su contenido e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, que el "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios" y los documentos denominados "Hoja Resumen" y "Relatorio de Actividades" valorados de forma conjunta acreditan la prestación de los servicios y, afirmar lo contrario, implicaría desconocer el principio de presunción de veracidad, asimismo, señala y detalla cada uno de los correos electrónicos mediante los cuales acreditaría la prestación de servicios, a fin que se valoren en forma conjunta con los mencionados documentos.

Que refiere que por los servicios de medio ambiente adjuntó un Manual de Proceso, Organización y Funcionamiento, el que no fue considerado, no obstante, dicho servicio consistía en aplicar el referido manual para estandarizar el registro de procesos relacionados a políticas de medio ambiente y que la Administración debía considerar las pruebas ofrecidas con su escrito de 17 de setiembre de 2009 debido a que en aquel adjuntó los archivos anexados a los correos que fueron presentados en fiscalización, por lo que correspondían ser admitidos de conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 566-1 de 2 de mayo de 1994.

Que refiere que las operaciones sustentadas en los Comprobantes de Pago N° correspondían a servicios de asistencia técnica de ingeniería ejecutados en y al reembolso de gastos, que los primeros se encontraban vinculados a las actividades que le permitieron generar efectiva o potencialmente ingresos gravados, por lo que el hecho que no se obtuviera la buena pro de los proyectos y licitaciones no acarrea el desconocimiento del gasto, el que fue potencial y resulta deducible de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal contenida en las Resoluciones N° 2422-5-2006, N° 942-5-2005 y N° 06217-4-2003, que los referidos gastos fueron destinados a actividades que realizó como sucursal y, por lo tanto, son deducibles y, si bien en las licitaciones que se convocaban en el país, respecto de las cuales se realizaron dichos gastos, se presentaba su casa matriz, es aquella en su calidad de sucursal quien desarrolló el negocio o a través de un consorcio.

Que en cuanto a los segundos, esto es, a los reembolsos de gastos, si bien la Administración afirmó que se trataban de gastos que correspondían a terceros, no ha tomado en cuenta que su personal asistió a dicho curso y el hecho que estuvieran asignados a los consorcios de los que forma parte, no le quita tal condición y que por las facturas de reembolso de gastos por servicios de asistencia técnica de ingeniería pagados si bien la Administración indicó que no fueron efectuados en su beneficio sino de la casa matriz, en el numeral 2 de la cláusula segunda del contrato que suscribió con su casa matriz se aprecia que se encontraba obligada a efectuar el reembolso de gastos en el que incurriera aquella cuando subcontratara con terceros a fin de cumplir con sus obligaciones, asimismo, señala que adjuntó diversa documentación que acreditaría ello, entre otras, el detalle enviado por la casa matriz en la que consignaba los proveedores, liquidación de importe facturado de la casa matriz, copia de las facturas emitidas por los proveedores y cartas emitidas por estos.

Que respecto al Asiento Diario 176160 por "US\$ 350 000,00 - Provisión Reembolso de Gastos" señala que correspondía a reembolsos de gastos, según lo pactado en el aludido contrato, sustentados en el detalle enviado por su matriz, en el que se consignaron proveedores domiciliados en subcontratados para diversos proyectos en los que participó, liquidación del importe facturado por esta, según las facturas emitidas por dichos proveedores, así como cartas emitidas por estos que confirmaban y validaban lo antes detallado, lo que acreditaría la fehaciencia de tales servicios, así como su causalidad.

Que respecto a los desembolsos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo, señala que es al arrendador a quien le corresponde, salvo pacto en contrario, efectuar las reparaciones en los bienes arrendados, mientras que es de cargo del arrendatario los gastos de conservación y de mantenimiento ordinario del bien, de conformidad con lo establecido en la Resolución N° 8699-3-2009 y los artículos 1666° y 1680° a 1682° del Código Civil, que en su caso, si bien en el Contrato de Arrendamiento de

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

Equipo que celebró con _____ el 15 de noviembre de 2005, pactó en un primer momento que el gasto por mantenimiento o reparación de los bienes que cedió en uso era una obligación a su cargo, según sus cláusulas 3.4 y 4.2, dichos términos contractuales se redefinieron a fin que de la renta convenida se disminuyera los gastos de reparación y mantenimiento que efectuaba el arrendatario, conforme con la liquidación correspondiente, modificación contractual que se produjo por el solo consentimiento de las partes, sin que para ello exista una forma que deba ser observada, al amparo de los artículos 143°, 144°, 1413°, 1352° y 1354° del citado código, lo que se evidencia con las facturas que emitió y fueron aceptadas por _____

Que agrega que no existe obligación de refacturar por reembolso de gastos, como erróneamente sostiene la Administración, toda vez que la naturaleza de la transacción fluye de manera indubitable de las facturas que emitió, en las que dedujo el monto de gastos por reparación y mantenimiento que asumía el _____ en su calidad de arrendatario, por lo que resultaba lógico que si su empresa sólo se limitaba a alquilar los equipos sin hacerse responsable de dichos gastos, la merced conductiva debía reducirse; asimismo, era evidente que dicho consorcio no prestó un servicio de reparación y mantenimiento susceptible de ser facturado, sino que lo hizo por cuenta propia, lo que se evidencia de los descuentos en el valor de las facturas que no incluyeron un margen de ganancia en favor del consorcio e invoca la Resolución N° 05475-4-2003.

Que afirma que un error contable no afecta la naturaleza jurídica de la operación, según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09846-4-2007, por lo que el haber cargado a gastos el monto de los repuestos y mantenimientos no determina la calificación jurídica de la misma, más aún si se tiene en cuenta que el resultado tributario final fue el mismo, pues registró un mayor ingreso asociado a dichos gastos y de confirmarse el reparo se vulneraría su derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad.

Que en cuanto al reparo por honorarios profesionales, señala que en el contrato celebrado con _____ se advierte que ésta se obligó a realizar una auditoría de los estados financieros por el año que terminó el 31 de diciembre de 2007, para lo cual debía efectuar visitas en setiembre u octubre y diciembre de 2007, así como entre enero y febrero de 2008 y que la facturación del servicio ocurriría en noviembre y diciembre de 2007, por lo que se emitieron las Facturas 001 N° _____ de 2 de noviembre y 17 de diciembre de 2007 por los avances realizados.

Que indica que si bien la entrega del informe final se produciría en febrero de 2008, en noviembre y diciembre de 2007 se emitieron las mencionadas facturas por los avances del servicio producto de las visitas realizadas, por lo que es claro que al 31 de diciembre de 2007 la parte del servicio de auditoría prestado en dicho ejercicio ya se había devengado, lo que se corrobora del contrato celebrado en el que se estipuló que la facturación se realizaba en 4 etapas, lo cual coincide con los avances realizados por cada etapa y se sustenta en las normas contables, por lo que no puede considerarse que el gasto recién se generó en el ejercicio 2008, asimismo, agrega que en el supuesto negado que el reparo se mantenga, le correspondería deducir en el ejercicio 2007 la suma de S/. 66 929,00, por los honorarios del servicio de auditoría financiera del ejercicio 2006, registrados como gasto en este ejercicio en función al grado de avance del servicio, quedando compensado el reparo que se le pretende efectuar.

Que en relación al reparo por fletes pagados, señala que si bien el proveedor emitió la Factura 001 N° _____ a fin de sustentar el servicio de transporte de _____ de la Guía de Remisión Remitente 001 N° _____ y la información proporcionada en respuesta al Requerimiento N° 0122090000689, se aprecia que en su activo fijo se encuentra registrada la maquinaria denominada _____ en tal sentido, ello se trata de un error material del proveedor, lo que se constata también de la información contenida en la data de maquinarias de su empresa que fue proporcionada en la fiscalización, asimismo, la Administración no puede limitar la deducibilidad de los

3



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

fletes al transporte de bienes que forman parte de su activo fijo, ya que no sólo respecto de éstos se puede verificar la relación de causalidad, según lo establecido en la Resolución N° 0144-1-2005.

Que en cuanto al reparo por gastos financieros (cartas fianza), señala que el giro comercial principal de su empresa es el desarrollo de proyectos de construcción, por lo que debe evaluar las distintas posibilidades existentes para obtener la buena pro de dichos proyectos, siendo que a fin de participar en los concursos se deben presentar las respectivas cartas fianzas.

Que anota que debe tenerse en cuenta que si bien tributariamente los consorcios pueden ser contribuyentes independientes, legalmente no lo son, por lo que las obligaciones de garantía recaen en sus partes integrantes y cita los artículos 445° y 447° de la Ley General de Sociedades, por lo que el hecho que su empresa conforme un consorcio no la libera de la responsabilidad frente a terceros y el cumplimiento de las respectivas obligaciones, más aún al no tener el consorcio personalidad jurídica reconocida, no puede obtener las referidas fianzas, lo que justifica su intervención como integrante del mismo.

Que sostiene que su empresa normalmente opera mediante consorcios, los cuales se constituyen en su centro de negocios, esto es que luego de constituidos los consorcios contratan los servicios de construcción que brinda su empresa, por lo que es de su interés que estos cuenten con todas las garantías del caso (fianzas), a fin de viabilizar su operación, siendo que al asumir estos desembolsos lo hace en provecho propio, por lo que los gastos en fianzas son necesarios para su empresa y no ajenos al negocio.

Que en cuanto a la tasa adicional del Impuesto a la Renta, indica que ésta se encuentra vinculada al reparo por gastos referidos a los servicios prestados por su casa matriz, por lo que en mérito a los argumentos expuestos debe dejarse sin efecto, sin perjuicio de ello agrega que la Administración no ha desconocido que los pagos se han efectuado a los distintos proveedores, por lo que en cualquier caso no serían de aplicación los artículos 13°-B y 24°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por tratarse de gastos susceptibles de posterior control tributario.

Que en su escrito de alegatos la recurrente sostiene que la apelada y los valores impugnados adolecen de motivación y devienen en nulos pues no merituaron el contenido de los correos electrónicos proporcionados, sino que sin mayor sustento señalan que ellos no acreditaban la prestación de los servicios, no habiéndose cuestionado su fehaciencia, que los presentó durante la fiscalización y que en la etapa de reclamación y apelación únicamente los desarrolló y acompañó los archivos adjuntos, no obstante, no fueron merituidos por extemporáneos, asimismo, invoca el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11329-3-2016.

Que agrega que a fin de acreditar los servicios administrativos prestados por durante el procedimiento de fiscalización adjuntó el "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios" de 2 de enero de 2006 suscrito con esta, documentos denominados "Hoja de Resumen" que detallaba el personal de su casa matriz que le prestaron los servicios reparados, suscritos por los responsables de área de esta y por su representante legal; documentos denominados "Relatorio de Actividades" en los que el personal de su casa matriz detalló las actividades que realizaron a su favor y la cantidad de horas empleadas, lo que coincide con el detalle de las "Hojas Resumen" e igualmente se encuentran suscritos por el responsable de área de aquella y el representante legal; correos electrónicos y adjuntos, Manual de Proceso de Organización y Funcionamiento del Grupo de Padronización Administrativa de las Unidades de Latinoamérica; informes sobre financiamiento, informe de auditoría interna y otros, los que acreditan la fehaciencia de las operaciones reparadas.

Que indica que el aludido contrato establecía que los servicios se prestarían mediante correos electrónicos, por lo que estos serían suficientes para acreditarlos, que si bien la apelada indicó que presentó informes de financiamiento, no los merituyó y que además señaló que el informe de auditoría presentado no acreditaba la elaboración o análisis de estados financieros, no obstante, en este se



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

describen los procedimientos que debía seguir respecto a caja, cuentas corriente, reembolsos y otros para una gestión eficiente.

Que en cuanto al reembolso de gastos por servicios de asistencia técnica pagados en _____ por su cuenta, corresponden a gastos incurridos por proyectos técnicos para la participación de _____ en concursos públicos en _____ y si bien era esta quien participaba, de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, se le reconoce como entidad independiente, por lo que le correspondía asumir dichos gastos, pues tales proyectos le generaban ingresos, lo que acredita su causalidad y que proporcionó la documentación que acreditaba su fehaciencia, como fue el detalle del Curso de Gerencia en Proyectos Internacionales para América Latina respecto del cual, aun cuando su personal haya sido asignado a un consorcio, el vínculo laboral con ella se mantenía vigente; correos y memoria descriptiva de la obra adicional de _____

Que respecto al reembolso por servicios de asistencia técnica e ingeniería pagados _____ (S/. 1 047 900,00), señala que en el indicado contrato pactó que los gastos en la contratación de terceros estarían a su cargo, los que fueron necesarios para participar en licitaciones y que se sustentan en diversos proyectos en los que participó como postor _____

así como en las liquidaciones de los importes facturados por su matriz, facturas emitidas a los proveedores y cartas emitidas a estos confirmando el envío de facturas; lo que acredita su fehaciencia y causalidad.

Que reitera lo indicado respecto a los desembolsos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo y que la modificación al contrato a que hizo referencia quedaba acreditado con las facturas emitidas por ella y aceptadas por _____ por un importe menor al facturado, que ello se sustentaba con la documentación presentada, como fueron la carta de este de 22 de mayo de 2009 en la que indicaba que por un asunto logístico y operativo realizaba el mantenimiento de equipo y maquinarias, facturas en las que detallaba los descuentos por estos últimos y documentación sustentatoria que demostraba que dicho consorcio adquirió repuestos empleados para tal mantenimiento.

Que indica que si bien en la Guía de Remisión - Transportista 001 N° _____ que sustentó el transporte de los bienes detallados en la Factura 001 N° _____ no se consignó la denominación del bien transportado, sí se detalló que era de Serie N° _____ la que corresponde al _____ que forma parte de sus activos fijos.

Que sin perjuicio de lo resuelto por esta instancia, solicita que se reliquide el importe de los valores impugnados y que para tal efecto se considere lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, respecto a los intereses moratorios.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, realizada a la recurrente con Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 6425, 6308 y 6309), la Administración reparó el citado impuesto y ejercicio por facturas de gastos por asistencia técnica, servicios administrativos y reembolsos emitidos por la casa matriz no sustentados, gastos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo, sin la documentación sustentatoria correspondiente, gastos por honorarios profesionales no devengados en el ejercicio (Cuenta 63202 – Honorarios Profesionales), gastos financieros por comisiones de fianzas no _____

Handwritten signatures and marks: a stylized 'A', a '4', the number '5', and a 'P'.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

sustentados (Cuenta 67101 – Intereses y Gastos de Préstamos) y gastos por fletes no sustentados (Cuenta 631019 – Gastos por Servicios de Transporte Prestados por Terceros); además, el primero de los reparos ocasionó la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del citado ejercicio; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a los valores impugnados (folios 6585 a 6647).

Resolución de Determinación Nº 012-003-0018495 – Impuesto a la Renta del ejercicio de 2007

Facturas de gastos por asistencia técnica, servicios administrativos y reembolsos emitidos por la casa matriz no sustentados

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, prescribe que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por dicha ley.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, Nº 03025-5-2004 y Nº 00886-5-2005, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

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

Que conforme con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03618-1-2007, la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

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



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

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

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ notificado el 12 de diciembre de 2008 (folios 6274 y 6275), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara por escrito con base legal y documentación original, los servicios prestados por _____ sustentados en las facturas detalladas en su Anexo N° 01, por

y el Asiento Diario

176160 por "US\$ 350 000,00.- Provisión Reembolso de Gastos _____ así como su relación de causalidad con la generación de la renta gravada durante el período 2007 y que para tal efecto debía exhibir los contratos, anexos, addendum, cronogramas firmados con los proveedores que prestaron los servicios de asesoría; informes y resultados de las asesorías recibidas; entre otros (folios 6271 y 6272).

Que en respuesta, con escrito de 16 de enero de 2009 (folios 6252 a 6265), la recurrente indicó que de acuerdo con lo expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 0120-5-2002, se podía probar la fehaciencia de un servicio que no generaba resultados tangibles a través de pruebas producidas durante su prestación o en caso estas faltasen, con los acuerdos que le dieron origen, tales como contratos escritos, comunicaciones y actas y que en su caso, contaba con estos últimos y con información adicional; agregó que es _____ que ésta tomaba la mayoría de decisiones y le prestaba servicios administrativos pues existían funciones como la revisión contable, económica y financiera de los Estados Financieros que solo las realizaban su personal.

Que además afirmó que las facturas giradas por _____ correspondían a servicios realizados por las Areas de Recursos Humanos, Contraloría y Jurídico y comprendían el estudio para adecuar sueldos de funcionarios, la verificación de cumplimiento de criterios de compensación de cuentas corrientes corporativas y el análisis, evaluación y consultoría en la conclusión de los planeamientos anuales de Perú, respectivamente; asimismo, respecto a las facturas observadas, giradas por _____ sostuvo que tuvo como actividad económica la ejecución de obras de construcción pesada (carreteras, centrales hidroeléctricas y construcción de puertos) y servicios de ingeniería en todas sus ramas y modalidades, explotación e industrialización de productos agrícolas y forestales, prestación de obras y servicios públicos bajo concesión o permiso y la prestación de servicios conexos, por lo que recibía servicios especializados de ingeniería para su participación en la viabilidad de los Proyectos

Que agregó que los aludidos servicios se encontraban detallados en los documentos denominados "Resumen Relatorio de Actividades" que adjuntaba, firmado y sellado por su proveedor, en el que se advertía el detalle de quienes intervinieron en su prestación, área al cual fue prestado, horas incurridas por mes y persona y que a efecto de identificar el detalle de las tareas realizadas a su vez adjuntaba el

_____ 7 _____



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

"Relatorio de Actividades" firmada por cada uno de los consultores, en el que constaban los nombres de estos, cargo, servicio prestado y total de horas incurridas, así como correos que demostraban la fehaciencia del servicio; además, que de acuerdo con lo establecido por el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta proporcionaba un informe con la certificación de auditoría independiente por la Asistencia Técnica de [redacted] emitida por [redacted] y que, en ese sentido, aquellos eran causales al corresponder a gastos inherentes a su giro de negocio.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122080002152, cerrado el 18 de mayo de 2009 (folios 6235 a 6240), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que los comprobantes de pago que sustentaban las operaciones observadas detallaban de forma general los servicios prestados, al igual que los reportes de las actividades que realizaba cada consultor y los documentos denominados "Resumen Relatorio de Actividades" y que no adjuntó documentación adicional que acreditara lo descrito en estos últimos, ni que los relacionara con los servicios pactados en el "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios" suscrito con su [redacted] que demostrara su necesidad y vinculación con la generación de rentas y/o mantenimiento de su fuente.

Que respecto al Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00 Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por [redacted] indicó que si bien adjuntó la Factura N° [redacted] en ella se aprecia que [redacted] le cobraba gastos según notas fiscales de servicios emitidos por otras empresas [redacted] por "Prestación de Servicio Técnico de Ingeniería" de los años 2005, 2006 y 2007, no habiéndose adjuntado documentación que acreditara lo descrito en tales notas y que sustentara su vinculación con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente.

Que por lo expuesto, concluyó que toda vez que la recurrente no sustentó con la documentación respectiva los servicios y actividades descritas en las facturas y en los "Relatorios de Actividades" presentados, que a su vez acreditara su necesidad y vinculación con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, no correspondía que dedujera como gasto los egresos por [redacted]

por el total de S/. 11 569 781,88) y

(Comprobantes de Pago [redacted] por la suma total de S/. 2 938 546,93) y el Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00, Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por [redacted] (S/. 1 047 900,00), detallados en el Anexo N° 02 del aludido resultado de requerimiento (folio 6201).

Que con Requerimiento N° 0122090000689, notificado el 18 de mayo de 2009 (folios 6165 a 6168), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó al recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el punto 1 del Requerimiento N° 0122080002152 referido al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por no acreditar documentariamente los servicios otorgados por la casa matriz ni la causalidad con la generación de renta gravada.

Que en respuesta, mediante escrito de 26 de mayo de 2009 (folios 6130 a 6164), la recurrente reiteró que contaba con contratos, comunicaciones y otra información que, de acuerdo con lo expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 0120-5-2002, sustentaban los servicios observados; que por los servicios prestados [redacted] sustentados en los Comprobantes de Pago N° [redacted]

[redacted] realizaba pagos mensuales en base a lo determinado por la prestadora, por los cuales esta le emitía facturas y, en diciembre, realizaba un cálculo final de las horas de servicios recibidos al que deducía los pagos mensuales y que,

[Handwritten signatures and marks]

[Handwritten mark]



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

en atención a ello, toda vez que los pagos mensuales superaron el importe total por el servicio prestado en el ejercicio 2007, aquella le emitió la Nota de Crédito N°

Que indicó que a efectos de comparar los importes de los comprobantes de pago observados con los informes de actividades, deben considerarse estos con el resumen total de horas y estos a su vez con el informe total de horas individuales de cada persona emitidos durante dicho ejercicio.

Que sostuvo que los Comprobantes de Pago N° referidos a

correspondieron a pagos adelantados en mayo y julio de 2007 por los servicios de asistencia técnica e ingeniería y dado que el valor total de dicho servicio fue mayor a estos, se le emitió un último comprobante de pago por la diferencia a la que se adicionaron reembolsos de servicios pagados en por su cuenta y orden, conforme con lo detallado en aquel.

Que afirmó que el Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00 - Provisión Reembolso de Gastos (S/. 1 047 900,00)

correspondía a gastos pagados por su cuenta y orden por servicios de asistencia técnica y que durante la fiscalización proporcionó la factura que los sustentaba y el resumen de gastos reembolsados, así como copia de las facturas pagadas en materia de reembolso; asimismo, que adjuntaba certificados negativos de deudas, certificados de existencia de las empresas, comunicación a los proveedores para que informaran sobre las actividades realizadas, declaraciones de existencia de los servicios solicitados y otros que comprobaban la existencia de tales servicios.

Que al respecto agregó que si bien consignó como provisión en diciembre de 2007 el importe de US\$. 350 000,00, por el aludido concepto, cuando la prestataria del servicio le remitió el informe final, el monto fue de US\$. 331 539,16, según lo detallado en el Comprobante de Pago N° esto es, uno menor a aquel por el cual realizó el asiento contable, el que fue pagado en enero de 2008 y que no contaba con comprobante alguno que sustentara la diferencia de US\$. 18 460,84 reparada inicialmente.

Que en cuanto a la causalidad de las operaciones observadas sostuvo que los servicios de "Asistencia Técnica Especializada" eran los previstos en la cláusula 2, líneas a) y b) y Anexo II – Acuerdo de Servicios de Consultoría y que los servicios de "Administración, Contraloría, Contabilidad, Jurídico, Financiero, Gestión y Afines" fueron los establecidos en la cláusula 2, líneas c), d) y e) del mismo, que tales servicios eran usados en las propuestas para concursos y licitaciones en los que participaba, por lo que eran necesarios al corresponder al giro normal de su negocio; asimismo, que adjuntaba copias de resúmenes de proyectos estudiados en estudios de proyectos o parte de estudios utilizados para la elaboración de propuestas, correos de trabajos y otros.

Que indicó que los Comprobantes de Pago N°

correspondían a actividades necesarias que posibilitaron que tuviera mejores condiciones administrativa, financiera y afines, para ofrecer sus servicios, como era la participación en nuevas obras; servicios contables prestados por trabajadores del Área de Contabilidad Corporativa de auditorías externas con reducidos precios al tratarse de negociaciones corporativas; que los trabajos de contraloría consistieron en la implementación y soporte en la utilización del Sistema Corporativo SSA, módulo financiero, materiales, información gerencial, implementación y control de índices de cálculo gerencial y gobernabilidad corporativa, conciliaciones y análisis de resultados económicos y financieros; que también recibió servicios de desarrollo comercial referidos a estructuración comercial, definiciones de estrategias, organización de eventos, análisis y evaluación del planeamiento empresarial de la sucursal, para la generación de oportunidades de nuevos negocios y definiciones de negocios actuales y apoyo a sus empleados en viajes en su representación como compras de pasajes aéreos y otros; trabajos de elaboración y generación de documentos para licitaciones, emisión de certificados negativos en notarias,



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

elaboración de currículos de ingenieros, contactos para solicitud y emisión de atestados técnicos, legalización y consularización de documentos a fin de participar en licitaciones públicas o privadas, precisando que todos ellos se encuentran vinculadas al giro de su negocio pues le permiten generar ingresos.

Que además, los servicios financieros y jurídicos en [redacted] estaban referidos a negociaciones de financiamientos para la ampliación de contratos de obras, captación de recursos para capital de giro de la sucursal, gestión riesgos, controles de facturas de equipos y piezas importadas seguimientos de saldos de caja, proyecciones financieras, evaluación y consultoría de oportunidades comerciales y otros, así como análisis de bases de concursos y licitaciones, aspectos contractuales; que a su vez, recibió servicios de preparación de procedimientos corporativos, auditorías, estandarizaciones, elaboración de material didáctico para aplicarse en diversos módulos del Curso de Gestión de Proyectos adaptación de textos, traducción, orientaciones para la edición de separatas, soporte técnico al profesor y otros, que el Área de Recursos Humanos [redacted] se encargaba de desarrollar, capacitar y hacer seguimiento de línea de carrera, selección de trabajadores, adecuación de cargos y salarios de sus trabajadores, entre otros; que el Área de Suministros [redacted] se encargaba de poner a disposición equipos y repuestos operativos para la ejecución de obras [redacted] por lo que compraba equipos, insumos y diversos materiales [redacted] que el Área de Tecnología e Información [redacted] realizaba trabajos de control de seguridad de informaciones electrónicas, backups de informaciones, control de comunicaciones; asimismo, que tales servicios le eran facturados y que adjuntaba declaraciones de formas de trabajo, copias de partes de estudios preparados que formaron las prospecciones de negocios de dicho ejercicio, copias de documentos, correos de trabajos realizados, marcaciones videoconferencias, manuales de capacitación, documentación utilizados para la formación y orientación de sus trabajadores.

Que agregó que la aludida documentación, necesaria para su participación en licitaciones, debía ser emitida en castellano, autenticados, registrados, reconocidos y consularizados, lo que debía hacerse en [redacted] pues ahí se encontraban los originales en [redacted] y que ello era parte de su proceso operativo como empresa de construcción, lo que no pudo realizarlo ella misma, pues no contaba con una estructura administrativa muy grande y que adjuntaba el documento que acreditaba que se encontraba inscrito en el Registro Nacional de Proveedores – RNP del Consejo Superior de Contrataciones y Adquisiciones del Estado – CONSUCODE.

Que sostuvo que el Comprobante de Pago N° [redacted] corresponde a los mismos servicios antes descritos y que a diferencia de estos, aquellos fueron prestados

Que en el punto 1 el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122090000689, cerrado el 25 de junio de 2009 (folios 6112 a 6129), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que si bien, respecto de los servicios descritos en los Comprobantes de Pago N°

[redacted] presentó correos entre su personal y personal de su matriz y otras empresas, no proporcionó informes, dictámenes y otros documentos elaborados por su matriz, que sustentara la forma en que los asesores y personal de esta respondían a la recurrente por los aludidos servicios, los que por su naturaleza y según la descripción, debieron materializarse en algún informe o documentación adicional a la presentada; que el Informe de Auditoría Interna en el que describía los procedimientos que realizaba en caja, cuentas corrientes, provisiones, reembolsos, horas extras personal, sistemas de compras y otros, no acreditaban los servicios de elaboración y análisis de estados financieros a que hizo referencia en el indicado escrito y reportes de actividades.

Que además indicó que los documentos presentados respecto del cronograma del "Proyecto Reestructuración de Ambiente TI de la Oficina de Lima" y correos que describen "Proyecto Sistema Time Sheet Internacional" sobre la implementación de un aplicativo que permitiría a las oficinas internacionales controlar las horas de los trabajadores de su matriz [redacted] y otros únicamente detallaban las



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

actividades a realizar respecto de los servicios observados, no obstante, no acreditaban la prestación de los mismos.

Que asimismo, señaló que el Comprobante de Pago N° incluía reembolsos por pagos efectuados a un proveedor para la realización de un curso que incluyó a participantes de otras empresas sin embargo, no adjuntó documentación que sustentara el motivo por el cual asumió tal gasto de terceros ni que acreditara que fueron a su vez facturados a estos consorcios; asimismo, la documentación adjuntada a fin de acreditar los servicios sustentados, tanto en tal comprobante de pago como en los Comprobantes de Pago N° estaba referida a participaciones en licitaciones de a través de consorcios y empresas, por lo que dichos gastos correspondieron a estos y no a la recurrente.

Que en ese sentido, toda vez que no proporcionó informes, dictámenes y otros documentos elaborados por su matriz, que sustentara la forma en que los asesores y personal de esta respondían por servicios sustentados en los referidos comprobantes de pago, ni respecto al referido al Asiento Diario 176160 por "US\$ 350 000,00 Provisión Reembolso de Gastos por Proyectos, Investigación y Asesoramientos", los que por su naturaleza y según la descripción de aquellos, debieron materializarse en algún informe o documentación adicional a correos y documentación presentada que permitieran sustentar la realización de los mismos así como su vinculación con la generación y operaciones gravadas, mantuvo la observación a tales gastos conforme a lo detallado en el Anexo N° 02 del anotado requerimiento (folio 6074).

Que según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 6499), la recurrente tiene como actividad económica principal

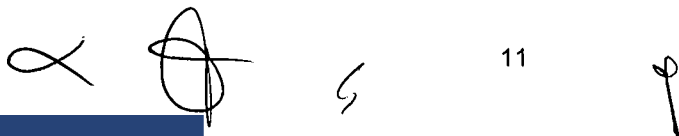
Que a efecto de acreditar la realización de las operaciones reparadas adjuntó facturas, contratos, documentos denominados "Relatorio de Actividades", impresiones de correos,

entre otros (folios 1235 a 1554 y 2854 a 5302).

Que las operaciones reparadas se encuentran contenidas en los Comprobantes de Pago N°

por "Servicios de Administración, Contraloría, Contabilidad, Jurídico, Financiero, Gestión y Afines"; Comprobantes de Pago N° por "Servicios Especializados de Ingeniería y Asistencia Técnica Especializada Ejecutada en y Comprobantes de Pago N° relacionado al Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00 Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por por Proyectos, Investigación y Asesoramientos" (folios 1289, 1294, 1306, 1387 y 1504 a 1510) emitidos por no obstante, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 01218-5-2002 y N° 00886-5-2005, glosado precedentemente, no son suficientes para sustentar la fehaciencia de las operaciones contenidas en ellas.

Que asimismo, el documento denominado "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios" (folios 1512 a 1525), suscrito por la recurrente y más allá que no constituye un contrato, pues no contiene un acuerdo de voluntades de dos o más partes, ya que al ser la recurrente una sucursal de aquella, carece de personería jurídica independiente de esta, tal como lo dispone el artículo 396° de la Ley General de Sociedades, no constituye prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de los servicios de consultoría de estudios técnicos, informática, gestión financiera, de apoyo en la formación de personal y gestión de recursos humanos, dado que lo que se debe demostrar es que los servicios finalmente se prestaron, esto es, la efectiva ejecución de los servicios, lo que no se evidencia de dicho documento.





Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Que según indicó la recurrente, los incisos a) y b) del punto 2 de la cláusula primera del aludido documento, denominado contrato, describen los servicios de asistencia técnica prestados por
 indicando que estos incluyen las siguientes actividades:

organización, preparación y presentación de propuestas para concursos de obras públicas y privadas, a través del estudio de procesos de concurso y la preparación de todos los documentos necesarios para la presentación de propuestas, así como elaboración de presupuestos de obras, preparación de planos, diseños explicativos, programas de trabajo, memorias justificativas y descriptivas del modo de ejecución de la obra, sin limitarse a ello y realización de estudios técnicos, traducidos en la asesoría por personal especializado, sobre el modo de preparación de las propuestas de ejecución de obras, de control de costos y demás relacionados con la gestión empresarial, técnica y de obras.

Que asimismo, los incisos c), d) y e) de la aludida cláusula describirían los Servicios de Administración, Contraloría, Contabilidad, Jurídico, Financiero, Gestión y Afines pactados, esto es, consultoría de gestión financiera, operativa y de recursos humanos, elaboración de estudios relacionados con la mejora de la competitividad de la recurrente y el desarrollo de sus servicios, a fin de aumentar su rentabilidad a través de estudios de mercado, presentación de técnicas avanzadas de ejecución y capacitación del personal; apoyo en la formación de personal y gestión de recursos humanos mediante la organización de seminarios y aplicación de los sistemas desarrollados por

Que según lo indicado por la recurrente, el Asiento Diario 176160 por "US\$ 350 000,00 - Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por
 por Proyectos, Investigación y Asesoramientos" (S/. 1 047 900,00), se sustentaba en el informe final emitido por la referida empresa por el monto de US\$. 331 539,16, según lo detallado en el Comprobante de Pago Nº
 y correspondería a reembolsos de facturas por servicios de asistencia técnica pagados en
 por su cuenta y orden, según se advertiría de la diversa documentación proporcionada como certificados negativos de deudas, certificados de existencia de las empresas, comunicación a los proveedores para que informaran sobre las actividades realizadas, declaraciones de existencia de los servicios solicitados y otros (folios 5199 a 5264), no obstante, de la revisión de dicha documentación se advierte que se encuentra en portugués, sin adjuntar traducción, por lo que no corresponden ser meritados, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 241º del Código Procesal Civil, modificado por Ley Nº 26807¹, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos², sin embargo, aún en el supuesto que pudieran ser admitidos y que correspondieran a lo descrito por la recurrente, esto es, a certificados negativos de deudas, certificados de existencia de las empresas, comunicación a los proveedores para que informasen sobre las actividades realizadas, declaraciones de existencia de los servicios solicitados y otros, estos no corresponderían a los servicios establecidos en los incisos a) y b) del punto 2 de la cláusula primera del mencionado documento denominado contrato y si, como indica, correspondieron a reembolsos, tanto las facturas emitidas por quienes le habrían prestado dicho servicio en
 así como su registro contable (folios 5273 a 5278), no son suficientes para sustentar las operaciones contenidas en ellas, en aplicación del criterio antes citado, lo que tampoco resulta acreditado con el desembolso de este importe ni la retención del Impuesto a la Renta efectuada, no verificándose que hubiera proporcionado documentación adicional que de cuya evaluación conjunta pudiera acreditar la fehaciencia de los aludidos servicios.

¹ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

² Cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 47.1.2 del artículo 47º del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, la recurrente pudo haber presentado traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales, sin embargo, tampoco cumplió con ello.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Que en cuanto a la diferencia de US\$ 18 460,84, por el aludido asiento contable, no proporcionó documentación alguna que la sustentara, por el contrario, indicó que no contaba con comprobante de pago que sustentase dicho monto.

Que respecto a los aludidos servicios, si bien, como indica la recurrente, en el numeral 2 de la cláusula segunda del documento denominado contrato se estableció que en caso su casa matriz no tuviera las condiciones para cumplir con las obligaciones pactadas, podía subcontratar con terceros y tales gastos le serían imputados, ello no permite verificar que, en efecto, los servicios observados que corresponderían a los mencionados reembolsos, se hubieran prestado, más aun cuando no ha proporcionado documentación adicional que acreditara ello, no siendo suficiente la liquidación a que hace referencia, ni las facturas materia de reembolso y las cartas emitidas por quienes le habrían prestado dichos servicios, pues no acreditan su efectiva realización, ni que indicara que estos se hubieran empleado en diversos proyectos.

Que según indicó la recurrente, parte del importe por el que se giró el Comprobante de Pago N° (folio 5298), correspondería a reembolsos de gastos por su cuenta y orden, por un Curso de Gerencia de Proyectos Internacionales para y que proporcionaba las facturas materia de dichos reembolsos, no obstante, se advierte que la documentación proporcionada se encuentra en portugués (folios 5281 a 5297), sin adjuntar traducción, por lo que no corresponden ser merituados, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 241° del citado código procesal, no obstante, aún en el supuesto que fuera admitida y que correspondiera a las facturas que indica, estas no acreditan por sí solas la efectiva prestación del servicio y aun cuando este se encontrara acreditado, involucran gastos relacionados a personal asignado a los consorcios en los que participó, conforme reconoció y que el correcto desempeño de estos redundaría en su beneficio, sin embargo, tales consorcios tenían contabilidad independiente (folio 6188), por tanto, eran considerados personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta³ y, en ese sentido, constituían entes distintos a la recurrente, generando sus propios gastos y utilidades, por lo que al ser terceros independientes, les correspondía a tales consorcios asumir los gastos a que hace referencia y no a la recurrente.

Que de los documentos proporcionados respecto de los servicios de asistencia técnica e ingeniería sustentados en los Comprobantes de Pago N° (folios 4707 a 4766, 4769 a 4798, 4810 a 4829, 4838, 4839, 4848, 4852 a 4859, 4865 a 4872, 4874, 4875, 4884, 5003 a 5010 y 5016 a 5028), se advierte que se encuentran en sin adjuntar traducción, por lo que no corresponden ser merituados, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 241° del citado código procesal,, asimismo, también adjuntó las propuestas presentadas en concursos públicos tales como

(folios 4254 a 4705, 4884 a 4867 y 5030 a 5196), no obstante, estas únicamente acreditan su participación en dichos proyectos en forma indirecta a través de consorcios o directamente, más no es posible determinar que tales propuestas y la documentación presentada para su participación en tales proyectos hubieran sido elaborados por o personal contratado por ella en virtud de lo pactado, o que los servicios reparados se hubieran realizado y hubieran sido utilizados en tales propuestas, asimismo, sin perjuicio de ello, en el caso en que participó a través del no le correspondía asumir los gastos vinculados a tal proyecto, por cuanto, al tener dicho consorcio contabilidad independiente, constituía un tercero independiente, siendo a este último a quien le correspondía asumir los gastos a que hace referencia,

³ El inciso k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para efectos de dicha ley, se considerarán personas jurídicas, entre otros, a los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

no a la recurrente, ya que no corresponde que un contribuyente deduzca los gastos destinados a generar rentas de terceros.

Que adicionalmente, respecto a las impresiones de correos que obran en autos (folios 4767, 4768, 4830 a 4837, 4843 a 4847 y 4849 a 4851), que corresponderían a comunicaciones sobre el cumplimiento de requisitos para su participación en una obra y a consultas de su matriz respecto a cotizaciones por transporte de materiales de construcción con empresas nacionales y otras cotizaciones, éstos por sí solos no resultan ser suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, debido a que dichas impresiones no dan certeza de su contenido, debiendo adicionalmente, indicarse que, en todo caso, incluso de su lectura, tampoco se advertiría la prestación de los servicios de asistencia técnica e ingeniería descritos en los aludidos comprobantes de pago.

Que los documentos denominados

en autos (folios 5011 a 5015), no es posible determinar que hubieran sido elaborados por su matriz o por personas contratadas por esta o que estas hubieran remitido información respecto o que esta hubiera intervenido en su elaboración.

Que de otro lado, respecto de la impresión de correos que según la recurrente darían cuenta que se desarrollaría un estudio técnico para que se necesitaba una persona del Área Técnico y que para tal efecto se elaborarían datos de características y cantidad de material a ser producido, cronograma de producción y características de los materiales existentes en las canteras explotadas (folios 4860 a 4863, 4873 y 4881), debe indicarse que éstos, por sí solos, no resultan ser suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, debido a que dichas impresiones no dan certeza de su contenido, más aún cuando no proporcionó documentación adicional que acreditara ello.

Que en ese mismo sentido, la impresión de correos que supuestamente corresponderían a solicitudes de aclaraciones técnicas (folio 4864), así como al Proyecto (folios 4879 a 4883), no resultan suficientes por los motivos antes señalados; asimismo, no es posible determinar que la documentación adjuntada para dicho proyecto hubiera sido elaborada por aquella o que se advirtiera la efectiva prestación de servicios de asistencia técnica e ingeniería a que hace referencia la recurrente.

Que si bien, a fin de acreditar los servicios de asistencia técnica detallados en los aludidos comprobantes de pago

proporcionó el documento denominado "Certificación de Auditoría Independiente por la Asistencia Técnica de (folios 1550 a 1554), de su revisión se advierte que a tales efectos la documentación revisada correspondió a: a) Información relacionada con las propuestas en las que la recurrente requería participar, por lo que necesitó de personal especializado en ingeniería; b) Documento denominado Contrato Marco entre la recurrente y c) Acuerdos de servicios existentes de los consultores designados por su matriz; e) Transferencias y/o pagos a esta por dichos servicios y su contabilización y; f) Documentación referida a pasajes aéreos, correos, facturas de la matriz y otra documentación relacionada con el servicio de asistencia técnica a verificar; no obstante, conforme lo antes expuesto, del análisis de tal documentación, esto es, contratos, propuestas, impresiones de correos y otros, no se advierte la fehaciencia del servicio de asistencia técnica, debiendo precisarse que la recurrente se encontraba obligada a acreditar la fehaciencia de las referidas operaciones a la Administración Tributaria en la fiscalización practicada, no a auditores independientes.

Que en ese sentido, de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente a efectos de acreditar la fehaciencia de los servicios detallados en los Comprobantes de Pago

y el Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00 Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por por Proyectos, Investigación y



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Asesoramientos", no se encuentra acreditada la efectiva prestación de los servicios a que hacen referencia y que fueron descritos en los incisos a) y b) del punto 2 de la cláusula primera del documento denominado contrato suscrito con esto es,
por organización, preparación y presentación de propuestas para concursos de obras públicas y privadas, a través del estudio de procesos de concurso y la preparación de todos los documentos necesarios para la presentación de propuestas, elaboración de presupuestos de obras, preparación de planos, diseños explicativos, programas de trabajo, memorias justificativas y descriptivas del modo de ejecución de la obra y realización de estudios técnicos, traducidos en la asesoría por personal especializado, sobre el modo de preparación de las propuestas de ejecución de obras, de control de costos y demás relacionados con la gestión empresarial, técnica y de obras y si bien indica que estos no tenían un resultado tangible, no todos los servicios pactados tenían tal naturaleza (planos, diseños explicativos, programas de trabajo, estudios técnicos, entre otros) y aún en el caso en que ello ocurriera, se encontraba obligada a contar con medios probatorios generados a lo largo de la prestación del servicio, lo que no se advierte que hubiera hecho y si bien adjuntó las propuestas de diversos proyectos, no se advierte que estos hubieran sido elaborados por aquella en atención a lo establecido por el documento denominado contrato.

Que sin perjuicio de ello, si bien la recurrente acordó que los servicios detallados se prestarían principalmente mediante correos, se advierte que varios de ellos, por la complejidad de la información, requerían ser plasmados en informes o documentación adicional, no obstante, ello no ocurrió, por lo que no se encuentra acreditada la realización de los servicios sustentados en los anotados comprobantes de pago.

Que respecto a los Comprobantes de Pago

referidas a servicios de administración, contables, contraloría, jurídico, financiero, recursos humanos, gestión y afines, conforme indicó la recurrente; adjuntó diversos documentos (folios 2854, 2856 a 3003, 3011 a 3227, 3231 a 3234, 3236 a 3552, 3556, 3557, 3706 a 3719, 3721 a 3759, 3856 a 3881, 3888 a 3922, 3927 a 3938, 3940 a 4188, 4191 a 4202, 4222 a 4233, 4237 y 4240 a 4250), de cuya revisión se advierte que se encuentran en portugués o inglés, sin adjuntar traducción, por lo que no corresponden ser meritutados, en aplicación de lo dispuesto por el citado artículo 241° del citado código procesal, no obstante, aún en el supuesto que pudieran ser admitidos, en su mayoría involucran impresiones de correos que no dan certeza de su contenido, asimismo, sin perjuicio de lo expuesto, de los documentos presentados no se puede advertir que, en todo caso, correspondan a los servicios que alega haber recibido, esto es, análisis de estados financieros, organización y estandarización de procesos, elaboración de estados financieros, contabilización de ítems específicos de construcción; asimismo, tampoco se advierte su vinculación con los servicios de implementación y soporte en la utilización del sistema corporativo, módulo financiero, materiales y otros que dice haber utilizado, ni con los de generación de información gerencial, implementación y controles de índice de cálculo gerencial, conciliaciones, análisis de resultados económicos y otros a que hace referencia; además, no se puede determinar que las diapositivas adjuntadas correspondan a los servicios realizados por la matriz (folios 4095 a 4201).

Que si bien mediante la impresión del correo de 22 de mayo de 2009 la recurrente solicitó a que explicara los servicios que le prestó y, en respuesta, esta indicó que le prestó servicios de reservas de hotel, de vuelos para ejecutivos, de sala para reunión, de transporte, de reservas de viaje y de traducción de texto, por los motivos antes expuestos, al ser una impresión de correo no basta para acreditar la fehaciencia de las operaciones, siendo, que no ha presentado alguna otra documentación que acreditara ello; asimismo, el hecho que se encontrara inscrito como ejecutor de obras en el Registro Nacional de Proveedores del CONSUMO⁴ (folio 3885), no sustenta la prestación

⁴ Ahora Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado – OSCE.



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

de servicios referidos a índices financieros, emisiones de certificados negativos en notarías, elaboración de currículos de ingenieros, contactos para solicitud y emisión de atestados técnicos legalización y otros, como ella afirma (folios 6151 y 6152).

Que las impresiones de los correos referidos a financiamientos (folios 3782 a 3785, 3787 a 3795, 3797 a 3800, 3804, 3805, 3807, 3808, 3812, 3821, 3829, 3830, 3833, 3834, 3836, 3847, 3850, 3853 y 3855), por los motivos antes señalados, tampoco pueden sustentar los reparos realizados, no obstante, en todo caso, de su contenido se advertiría que los financiamientos habrían sido solicitados para obras correspondientes al más no para la recurrente, es decir para terceros, por lo que no le correspondía asumir los gastos vinculados a los proyectos desarrollados por estos.

Que de la revisión de los documentos denominados

(folios 3560 a 3701), se advierte que corresponden a las actividades desarrolladas por cada unidad del así como la política fiscal, manual de organización y funcionamiento de tales unidades y descripción del sistema de padronización de aquella y si bien, entre sus unidades estaba la recurrente, tales servicios no se encuentran relacionados a la coordinación de proyectos internos, atención de consultas técnicas referidos a calidad, medio ambiente, salud y seguridad; orientación para la edición de separatas, como indicó esta (folios 6147 y 6148).

Que la impresión del correo referido a coordinaciones para la disponibilidad de un hotel (folio 3557), por los motivos antes señalados, tampoco pueden sustentar los reparos realizados, no obstante, en todo caso, tampoco podría acreditar que los empleados del área de Recursos Humanos de hubieran realizado el desarrollo, capacitación, seguimiento de línea de carrera de los profesionales en Perú, ni al apoyo para el desarrollo de investigación y adecuación de cargos y salarios de sus trabajadores, ni la ejecución del proceso de contratación y transferencia de trabajadores de aquella, entre otros, conforme afirmó (folios 6146 y 6147), asimismo, no es posible vincular los documentos que obran en autos (folios 3858 a 3879, 4056 a 4130 y 4138 a 4164) a tales servicios.

Que en ese mismo sentido, las impresiones de correos referidos a una consulta de ubicación de pedido, la no ubicación de un embarque, coordinación respecto al flete y que en Perú los trámites de documentación, vistos buenos y almacenaje eran rápidos con costos menores (folios 3215, 3235, 3537 y 3542), por los motivos antes señalados, no sustentan los reparos realizados, no obstante, además, no se advierte que correspondan al análisis y evaluación de negociación de los procesos para exportación de equipos, insumos y materiales diversos, ni a la emisión y control de la documentación necesaria para la exportación de equipos, insumos y materiales diversos Perú o logística para equipos y materiales para atender las obras en Perú, ni capacitaciones y seguimientos de políticas y estrategias para flotas de equipos de Perú, como indica la recurrente (folio 6145), no pudiéndose acreditar la fehacencia de los servicios materia de reparo con los correos remitidos a su matriz en los que solicita que describa los servicios que le prestó (folios 3887, 3925 a 3929 y 4191 a 4194).

Que adicionalmente, la Administración realizó cruces de información con (folios 5907 a 6029), en las que dejó constancia que aquellas no proporcionaron documentación que acreditara la realización de operaciones comerciales observadas.

Que en ese sentido, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, se advierte que no cumplió con sustentar de forma fehaciente los servicios detallados en los Comprobantes de Pago N°

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

por correspondiente a los detallados en los incisos c), d) y e) de la cláusula segunda del documento denominado contrato, esto es, de consultoría de gestión financiera, operativa y de recursos humanos, elaboración de estudios relacionados con la mejora de la competitividad de la recurrente y el desarrollo de sus servicios, a fin de aumentar su rentabilidad a través de estudios de mercado, presentación de técnicas avanzadas de ejecución y capacitación del personal; apoyo en la formación de personal y gestión de recursos humanos mediante la organización de seminarios y aplicación de los sistemas desarrollados por

Que, conforme indicó la recurrente, los servicios que pactó correspondían a organización, preparación y presentación de propuestas para concursos de obras públicas y privadas, a través del estudio de procesos de concurso y la preparación de todos los documentos necesarios para la presentación de propuestas, así como elaboración del presupuestos de obras, preparación de planos, diseños explicativos, programas de trabajo, memorias justificativas y descriptivas del modo de ejecución de la obra, realización de estudios técnicos, preparación de las propuestas de ejecución de obras, de control de costos y demás relacionados con la gestión empresarial, técnica y de obras; así como consultoría de gestión financiera, operativa y de recursos humanos, elaboración de estudios relacionados con la mejora de la competitividad de la recurrente y el desarrollo de sus servicios, a fin de aumentar su rentabilidad a través de estudios de mercado, presentación de técnicas avanzadas de ejecución y capacitación del personal y si bien acordó que tales servicios se prestarían principalmente mediante correos, se advierte que varios de ellos, por la complejidad de la información, requerían ser plasmados en informes o documentación adicional, no obstante, ello no ocurrió, por lo que no encuentra acreditada la realización de los servicios sustentados en los anotados comprobantes de pago.

Que conforme con lo expuesto, la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de los servicios a que se referían los Comprobantes de Pago N°

y Comprobante de Pago relacionado al Asiento Diario 176160 por "US\$. 350 000,00 - Provisión Reembolso de Gastos Efectuados por emitidos por

pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su realidad o fehaciencia, tales como informes, resultados de las asesorías recibidas, entre otros.

Que en el presente caso, la actuación de la Administración no se sustenta únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información, sino básicamente en que la recurrente, a quien le corresponde la carga de la prueba, no acreditó fehacientemente las operaciones que le habrían prestado los emisores de los comprobantes de pago observados, documentos que por sí solos no resultan suficientes para acreditar su realidad, conforme se ha establecido en la jurisprudencia antes comentada, para lo cual debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditaran que los comprobantes que sustentaban su derecho correspondían, a operaciones reales, lo que no se ha verificado en el presente caso.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago correspondían efectivamente a operaciones fehacientes, el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que al haberse establecido que las operaciones bajo análisis eran no fehacientes, no resulta procedente analizar su causalidad, dado que ambos reparos resultan excluyentes uno de otro.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido que sustentó los gastos vinculados a los servicios prestados con su casa matriz, debido a que presentó toda la documentación pertinente, como correos electrónicos, el documento denominado Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios, documentos denominados "Hoja Resumen" y "Relatorio De Actividades" y el archivo que contenía en forma sistematizada la información vinculada a los servicios prestados, no resulta atendible, por cuanto, de la evaluación conjunta de dicha documentación no se pudo determinar la fehaciencia de los servicios sustentados en los comprobantes de pago reparados, conforme se expuso precedentemente.

Que lo indicado respecto a que la Administración no explicó las razones por las cuales no aceptó sus medios probatorios y omitió el análisis del contenido de estos, así como la evaluación conjunta de las pruebas ofrecidas, pues hace una indebida referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04249-1-2005, N° 000175-5-2004, N° 00120-5-2002, N° 09457-5-2004 y N° 04832-3-2005, las que no le resultan aplicables, carece de sustento, pues aquella indicó en la apelada que no correspondía merituarlos en aplicación del citado artículo 141° del Código Tributario, al no haber acreditado que su falta de presentación durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas; asimismo, tales criterios le resultan aplicables contrariamente a su dicho, pues en ellos se da cuenta de los documentos que pudo presentar para acreditar los aludidos servicios, de que no se acreditó la prestación de los servicios; del modo de acreditar los servicios que no generan un resultado tangible, como podía ser listas de participantes, copia de materiales proporcionados, certificados de asistencia y otros.

Que lo afirmado en cuanto a que el documento denominado "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios"⁵ y los documentos denominados "Relatorio de Actividades" acreditarían la prestación de los servicios pactados en aquel, carece de sustento, pues de acuerdo con lo antes analizado, el primero no es suficiente para acreditar la efectiva prestación de los servicios, lo que tampoco quedó acreditado de la evaluación conjunta de los demás documentos proporcionados, asimismo, no procedía que se meritudara tal "Relatorio de Actividades", al encontrarse en portugués, sin adjuntar traducción, por lo que tampoco corresponde ser merituido, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 241° del precitado código procesal y, aún en el supuesto que pudiera ser admitido y que este detallara servicios realizados, el consultor que lo habría realizado y el número de horas empleadas, este por si solo no sustentaría su efectiva prestación, siendo necesario documentación adicional que acreditase que, en efecto, se realizaron, como podrían ser, informes en el que constara la consulta absuelta, los estudios elaborados respecto a la competitividad de la recurrente y materiales empleados en las asesorías, según lo señalado en el referido documento denominado "Contrato Marco de Consultoría y Prestación de Servicios" (folios 1522 y 1523).

Que adicionalmente a que, como se ha señalado, las impresiones de correos, por si solas, no acreditan la fehaciencia de operaciones, cabe señalar de manera referencial que incluso si se diera por cierto el contenido de aquellos que dan cuenta que el Comprobante de Pago N° _____ estaba referido a servicios de asistencia técnica y, en los demás, de acuerdos de cotizaciones; que se desarrollaría un estudio técnico para _____ que se necesitaba una persona del Área Técnico – Comercial de _____ y que para tal efecto se elaborarían datos de características y cantidad de material a ser producido, cronograma de producción y características de los materiales existentes en las canteras explotadas, de solicitudes de aclaraciones técnicas, del Proyecto desarrollado por _____ de consulta respecto al horario de vuelo de _____ y coordinaciones para la disponibilidad de un hotel, estos no acreditarían la prestación de los servicios de asistencia técnica e ingeniería; análisis de estados financieros, organización y estandarización de procesos, elaboración de estados financieros, contabilización de ítems

⁵ El cual, tal como se ha indicado precedentemente, no constituye un contrato, pues fue suscrito con _____ y al ser la recurrente una sucursal de esta, carece de personería jurídica independiente de ella, tal como lo dispone el artículo 396° de la Ley General de Sociedades.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

específicos de construcción, implementación y soporte en la utilización del sistema corporativo, módulo financiero, materiales y otros que habría utilizado, ni los de generación de información gerencial, implementación, controles de índice de cálculo gerencial, conciliaciones, análisis de resultados económicos, verificación jurídica de cláusulas contractuales, comerciales, estratégicas y otros a que hace referencia la recurrente.

Que si bien la recurrente indica que uno de los servicios recibidos correspondía a la aplicación del Manual de Proceso, Organización y Funcionamiento para Estandarizar el Registro de Procesos Relacionados a Políticas de Medio Ambiente y que la Administración debía considerar las pruebas ofrecidas con su escrito de 17 de setiembre de 2009, pues presentó los archivos adjuntos a los correos presentados en fiscalización, por lo que correspondían ser admitidos de conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0566-1 de 2 de mayo de 1994, no resulta atendible, toda vez que, tal como se analizó precedentemente, dicho manual reglamentaba el funcionamiento y organización de las unidades de a fin de proponer, actualizar, innovar e implementar los estándares de la Gestión de Procesos Administrativos de los Mercados de Latinoamérica, más no se advierte de este que corresponda a preparación de procedimientos corporativos para el uso en obras desarrolladas en Perú, evaluaciones de desempeño en estas o atención de consultas técnicas de calidad, medio ambiente, seguridad y salud, como indicó (folios 6147 y 6149), asimismo, no correspondía que aquella meritara las pruebas ofrecidas en la etapa de reclamación, toda vez que le fueron solicitadas durante el procedimiento de fiscalización; no siendo necesario para tal efecto que se le requiriera de forma específica dicha documentación, pues la Administración no tiene forma alguna de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios contaba la recurrente cuando pretendía acreditar la realidad de tales servicios, por lo que los requerimientos genéricos no violan disposición o norma alguna, encontrándose está obligada a exhibir y/o presentar todo aquello que, según su posición, sustentara lo que le había sido solicitado, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 8763-2-2017, entre otras.

Que tal como se indicó en los considerandos precedentes, la participación de la recurrente en proyectos de obras públicas no acredita la realidad de los servicios detallados en los comprobantes observados, pues estos no acreditan su efectiva prestación por parte de lo que podría haberse acreditado si tales servicios constaran en documentos, fehacientes y/o que a su vez estos hubieran sido incorporados a las propuestas presentadas, lo que no ocurrió en el caso de autos, asimismo, de acuerdo con los criterios antes citados, es obligación de la recurrente contar con pruebas suficientes que acredite la realidad de dichos servicios y si bien podría resultar razonable que requiriera la prestación de tales servicios para la realización de sus actividades, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se referían los comprobantes observados, en los términos contenidos en ellos, pese a haber sido requerido por la Administración para que los sustentara con documentación pertinente, tales como informes, resultados de las asesorías recibidas, cronogramas firmados con los proveedores que los prestaron, entre otros.

Que asimismo, no resultan aplicables los criterios establecidos por este Tribunal, contenidos en las Resoluciones N° 2422-5-2006, N° 942-5-2005 y N° 06217-4-2003, al tratarse de supuestos distintos, esto es, cuando la Administración indicó que ciertos gastos no resultaban razonables al no verse reflejados en un mayor nivel de ingresos, siendo que en el presente caso la Administración reparó los gastos sustentados en los comprobantes de pago observados pues la recurrente no cumplió con acreditar su fehaciencia, más no porque no le generaron mayores ingresos.

Que en cuanto a los reembolsos que habría realizado por servicios de asistencia técnica en Brasil, al que habrían asistido sus trabajadores y por los que adjuntaba los comprobantes de pago materia de dichos reembolsos, tal como se indicó precedentemente, la documentación proporcionada se encuentra en portugués, sin adjuntar traducción, por lo que en aplicación del citado artículo 241° del Código Procesal



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Civil, no correspondía que fuera merituada, no obstante, aun en el caso que dicha prueba pudiera ser admitida y que como indica, correspondieran a los comprobantes de pago emitidos por quienes le prestaron dichos servicios en conforme al criterio contenido en las Resoluciones N° 03618-1-2007 y N° 00886-5-2005, no son suficientes para acreditar la realidad de las operaciones en ellos detallados.

Que lo afirmado en cuanto a que los gastos reparados fueron necesarios para la realización de actividades de construcción, debido a que en dicho mercado es usual el gasto en estudios y asesoramientos, con la finalidad de promover la compañía, por lo que cumplen con el criterio de normalidad del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y que otros gastos correspondían a servicios de asesoramiento de planes estratégicos, por lo que también cumplen con el criterio de razonabilidad recogido en dicho artículo, no resultan amparables, por cuanto como se indicó, dado que se estableció que las operaciones bajo análisis eran no fehacientes, no resulta procedente analizar su causalidad.

Que sobre que los servicios de asistencia técnica no generan un resultado tangible, ello no es verdad, dado que muchos de esos servicios si lo generan, por lo que la recurrente se encontraba obligada a acreditarlos con medios probatorios generados durante su prestación, más aun cuando en el caso de autos, los que son cuestionados, se encontraban referidos a servicios de consultoría, tales como estudio de procesos de concurso y preparación de documentos necesarios para la presentación de sus propuestas, los que por su naturaleza debían plasmarse en documentos, informes u otros a fin que la recurrente pudiera analizar tales resultados y, en caso de las asesorías sobre el modo de preparación de las propuestas, de control de costos y otros, podían ser acreditadas con el material elaborado para tales asesorías, las listas de participantes de los mismos, entre otros, lo que no cumplió.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que los valores impugnados carecen de motivación y devienen en nulos, no resulta amparable, toda vez que de su revisión se aprecia que la resolución de determinación cumple con los requisitos previstos en el artículo 77° del Código Tributario, esto es, se consignaron los motivos determinantes del reparo u observación, los fundamentos y disposiciones que lo ampara y la resolución de multa con los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 de dicho artículo, asimismo, estas últimas hacen referencia a la infracción y consignan el monto de la multa y los intereses generados (folios 6586 a 6636).

Que lo señalado en el sentido que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada y deviene en nula, pues en ella no se meritó el contenido de los correos electrónicos proporcionados, carece de sustento, dado que de su revisión se advierte que expresa los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, pues se emitió pronunciamiento respecto a cada reparo cuestionado y se expuso los motivos que la sustentaban y por los cuales no resultaban atendibles los cuestionamientos formulados por aquella en dicho recurso, además, se analizaron las impresiones de dichos correos y se indicó que de su lectura no se desprendía la efectiva prestación de los servicios detallados (folios 7667 a 7678), de conformidad con el artículo 129° del Código Tributario, por lo que se encuentra motivada.

Que lo indicado respecto a que las impresiones de correos electrónicos adjuntados en reclamación, fueron proporcionados durante la fiscalización y que, en la etapa de reclamación y apelación únicamente los desarrolló y acompañó los archivos adjuntos, por lo que correspondía que fueran merituados, no resulta atendible, por cuanto si bien, junto con su reclamación, adjuntó diversa documentación (folios 6677 a 7612) y parte de esta había sido presentada en fiscalización, no correspondía que la Administración meritara la documentación no presentada durante el procedimiento de fiscalización, según lo establecido por el artículo 141° del Código Tributario, aun cuando fueran archivos adjuntos, ya que debieron ser presentados, pues no acreditó que su falta de presentación durante este procedimiento hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que en este punto cabe precisar que no existe obligación por parte de aquella de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación, dado que no tiene



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

forma alguna de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes cuando pretenden acreditar la realidad de una o varias operaciones, por lo que requerimientos genéricos, no violan disposición o norma alguna, encontrándose el contribuyente obligado a exhibir todo aquello que, según su posición, sustenta lo que le ha sido requerido y en cuanto a la documentación presentada durante la fiscalización, conforme se indicó precedentemente, fue merituada en dicho procedimiento, según se dejó constancia en los resultados de requerimientos respectivos y en los valores impugnados, así como en instancia de reclamación y en la presente instancia.

Que no le resulta aplicable el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11329-3-2016, al tratarse de un supuesto distinto, esto es, cuando la Administración no meritó los correos adjuntados, ni los certificados de cursos o entrenamientos, lo que no ocurrió en el presente caso, pues conforme se expuso precedentemente, la impresión de los correos proporcionados fueron merituidos por la Administración en el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación.

Que lo sostenido en cuanto a que los gastos por reembolsos por servicios de asistencia técnica pagados en [redacted] por su cuenta, correspondían a gastos incurridos por proyectos técnicos para la participación de [redacted] en concursos públicos en Perú y si bien era esta quien participaba, de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, se le reconoce como entidad independiente, por lo que le correspondía asumir dichos gastos, pues tales proyectos le generaban ingresos, lo que acredita su causalidad y que proporcionó la documentación que acreditaba su fehaciencia, como fue, el detalle del Curso de Gerencia en Proyectos Internacionales para América Latina respecto del cual, aun cuando su personal haya sido asignado a un consorcio,

[redacted] no resulta atendible, toda vez que al considerarse a los consorcios como entidades jurídicas independientes para efectos del Impuesto a la Renta, le correspondía a estos asumir sus propios gastos.

Que lo sostenido en el sentido que en el contrato proporcionado pactó que los gastos en la contratación de terceros estarían a su cargo, por lo que le correspondía deducir los gastos por reembolso por servicios de asistencia técnica e ingeniería pagados [redacted] (S/. 1 047 900,00), pues fueron necesarios para participar en licitaciones y que se sustentan en diversos proyectos en los que participó como postor

[redacted] así como en las liquidaciones de los importes facturados por su matriz, facturas emitidas a los proveedores y cartas remitidas a estos confirmando el envío de facturas; lo que acreditaría su fehaciencia y causalidad, carece de sustento, por cuando dicho documento no acredita la efectiva prestación de los servicios, asimismo, no resultan suficientes las facturas emitidas por los proveedores de [redacted] ni la liquidación emitida por su matriz en función a estas, conforme se expuso precedentemente, no pudiéndose determinar dichos servicios con los diversos proyectos a que hace referencia.

Que respecto a lo señalado en el sentido que si bien la apelada indicó que presentó informes de financiamiento, no los meritó y que además señaló que el informe de auditoría presentado no acreditaba la elaboración o análisis de estados financieros, no obstante, en este se describen los procedimientos que debía seguir respecto a caja, cuentas corriente, reembolsos y otros para una gestión eficiente, carece de sustento, pues el informe a que hace referencia se encuentra en portugués, y no cumplió con



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

adjuntar traducción (folio 4222 a 4227), por lo que en aplicación del citado artículo 241° del Código Procesal Civil, no procedía que la Administración lo meritara.

Gastos de la Cuenta 63403 - Mantenimiento y Reparación de Maquinaria y Equipo, sin la documentación sustentatoria correspondiente

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

Que según lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la ley, son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que los numerales 1.1 y 1.2 del punto a del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 176-2006/SUNAT, establece que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso o que presten servicios, entendiéndose por estos últimos a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 6274), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara por escrito, con la base legal y documentación original, los gastos por mantenimiento y reparación de maquinarias y equipo, por el importe de S/. 5 975 800,00, según lo detallado en su Anexo N° 02 (folio 6270).

Que en respuesta, mediante escrito de 12 de enero de 2009 (folios 6248 y 6249), la recurrente indicó que alquilaba equipos a y que emitía periódicamente facturas en base a valorizaciones en las que detallaba el importe por dicho alquiler, al que descontaba la amortización de adelanto, suministro de materiales y repuestos para equipos, así como suministro de materiales y mantenimiento para equipos, que dicho servicio de alquiler se realizaba en las instalaciones de de donde se trasladaban los materiales, repuestos y suministros para sus vehículos y toda vez que cobró un importe total que incluía los suministros de materiales y repuestos, realizó el descuento de estos materiales consumidos.

Que en el numeral 2.3 del punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122080002152 (folios 6213 a 6219), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que los conceptos descontados de las facturas emitidas a correspondían a los meses de enero de 2006 a julio de 2007 y no contaban con comprobantes de pago y documentación que los sustentara; además, que los descuentos que, según indicó, correspondían al ejercicio 2006, eran conocidos por ella, pues lo tenía pactado en el contrato adjuntado, por lo que debió provisionarlo en este ejercicio; que asimismo, advirtió que algunos equipos eran de propiedad de su matriz e ingresaron por Internamiento Temporal, por lo que no correspondía que lo dedujera, pues no adjuntó documentación que los sustentara ni que acreditara que le



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

generaron renta y/o ingresos gravados y, en ese sentido, mantuvo la observación por el importe de S/. 5 975 799,53.

Que con Requerimiento N° 0122090000689, notificado el 18 de mayo de 2009 (folios 6165 a 6168), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el punto 2 del Requerimiento N° 0122080002152 y su resultado, referido a gastos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo, sin la documentación sustentatoria correspondiente.

Que mediante escrito de 26 de mayo de 2009 (folios 6137 y 6138), la recurrente indicó que prestó el servicio de alquiler de equipos a de acuerdo con el contrato celebrado, el que era prestado en las instalaciones de este y que consumió cierto stock de repuestos de este, en atención al contrato de mantenimiento celebrado con el mismo, gastos que resultaban de su cargo y que no era posible conocer de manera cierta el consumo de suministros pues no tenía el detalle correspondiente, por lo que no le era aplicable la NIC 22 y que se encontraba en la excepción prevista por el artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta ya que no existió perjuicio fiscal; que no era necesario que los bienes arrendados formaran parte de su activo fijo y que adjuntaba el detalle de estos y sus valorizaciones, lo que acreditaba su utilización para la generación de renta gravada.

Que en el punto 2.2. del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 25 de junio de 2009 (folios 6090 a 6096), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que no exhibió los comprobantes de pago y documentación que sustentaran los gastos por mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo, que exhibió las facturas que emitió al por el alquiler de equipos, en las que advirtió la deducción de los indicados conceptos; que si bien adjuntó asientos contables con las referidas facturas, reportes con el detalle de los repuestos y una hoja de distribución de mano de obra en la que se observaba cálculos, no proporcionó documentación que sustentara como determinó estos montos, así como el origen de los mismos.

Que agregó que realizó un cruce de información con verificándose que los comprobantes de pago por la adquisición de repuestos y materiales materia del reembolso fueron emitidos por diversos proveedores a nombre anotados en su Registro de Compras y pagados en los ejercicios 2006 y 2007 y contabilizados como costo, así como que aquel no emitió ningún comprobante de pago por reembolso de tales gastos a la recurrente.

Que por lo expuesto, concluyó que se contabilizaron indebidamente como gastos de mantenimiento y reparación de maquinaria y equipo la amortización de adelanto, suministro de materiales y repuestos para equipos, suministro de materiales y mantenimiento para equipos, mano de obra, operación y transporte de equipo y a cuenta de suministros materiales, repuestos y mantenimiento de equipos, sin los comprobantes de pagos respectivos, por lo que reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por el importe de S/. 5 975 799,53.

Que en el punto 4.2 de la cláusula cuarta del "Contrato de Arrendamiento de Equipo" (folios 609 a 618), la recurrente pactó con que el mantenimiento preventivo y correctivo de los bienes detallados en su Anexo N° 1 serían de su cargo y que se realizaría sin alterar el horario normal de operación, de acuerdo a lo coordinado oportunamente con este.

Que la recurrente proporcionó las Facturas 001 N° (folios 688, 698 y 711), emitidas por ella a por alquiler de equipos, de cuya revisión se advierte que realizó descuentos por: "Suministro de materiales y repuestos para equipos", "Suministro de materiales y mantenimiento para equipos", "Mano de obra, operación y transporte de equipos" y "A cuenta de suministro de materiales, repuestos y mantenimiento de equipos", respectivamente, por un total de S/. 5 975 799,53, los que dedujo como gastos.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Que no obstante, tal como indica la Administración, no se advierte en autos que la recurrente hubiera proporcionado los comprobantes de pago correspondientes a los gastos por los que realizó los descuentos detallados en las mencionadas facturas, según lo previsto por el inciso j) del artículo 44° del Código Tributario y el inciso b) del artículo 25° de su reglamento, lo que correspondía de acuerdo con el artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, ya sea que involucrasen reembolsos por repuestos adquiridos por para sus equipos, como indica, o por servicios de mantenimiento de equipos realizados por (folios 6027 y 6028), al tratarse de transferencia de bienes o prestación de servicios; asimismo, tales comprobantes tampoco fueron proporcionados por este, según se advierte del cruce de información realizado por aquella (folios 5957 a 6028), por lo que corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo sostenido respecto a que de conformidad con lo establecido en la Resolución N° 8699-3-2009 y los artículos 1666° y 1680° a 1682° del Código Civil, le correspondía asumir los gastos reparados y que redefinió el Contrato de Arrendamiento de Equipo que celebró con de 15 de noviembre de 2005, pues si bien pactó en un primer momento que el gasto por mantenimiento o reparación de los bienes que cedió en uso era una obligación a su cargo, según sus cláusulas 3.4 y 4.2, estas se modificaron a fin que la renta convenida se disminuyera por los gastos de reparación y mantenimiento que efectuara el arrendatario, conforme con la liquidación correspondiente, modificación contractual que se produjo por el solo consentimiento de las partes, sin que para ello exista una forma que deba ser observada por las partes, al amparo de los artículos 143°, 144°, 1413°, 1352° y 1354° del referido código, lo que se evidencia con las facturas que emitió y fueron aceptadas por no resulta atendible, pues aun en el caso que hubiera acordado ello, tenía la obligación de contar con el comprobante de pago que sustentara los gastos a que hace referencia, según lo previsto por el inciso j) del artículo 44° del Código Tributario, el inciso b) del artículo 25° de su reglamento, al tratarse de operaciones por los cuales debieron emitirse, al amparo del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que no le resulta aplicable el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09846-4-2007, al tratarse de un supuesto distinto, esto es, cuando existía un error contable por anotarse ventas en el Libro Diario por importes que incluían el Impuesto General a las Ventas, lo que no ocurrió en el caso de autos, por el contrario, la recurrente indica que el importe reparado correspondía a gastos por repuestos de sus equipos, los que eran de y que este le permitía retirar, por lo que al tratarse de operaciones por las que existía obligación de emitir comprobantes de pago, según lo establecido en el citado artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, para que pudieran ser deducibles al amparo del inciso j) del artículo 44° del Código Tributario, el inciso b) del artículo 25° de su reglamento, debió contar con ellos, lo que no ocurrió.

Que asimismo, la vulneración de su derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad, a que hace referencia no resulta atendible, debido a que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto, ya que mediante el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 34, ha establecido que, en ningún caso, los Tribunales Administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alegase violan la Constitución Política.

Gastos por Honorarios Profesionales – Cuenta 63202 no devengados en el ejercicio

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen y que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y N° 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en relación con el concepto de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, modificada en 1997⁶ referida a la "Presentación de Estados Financieros", señala que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisándose que de acuerdo con dicho criterio, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que entre las modificaciones efectuadas a dicha NIC en el año 1997, se introdujo un nuevo elemento para efecto de la aplicación del concepto de devengado, que es la "asociación", según la cual es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que debe ser tomada en cuenta para efecto del análisis del presente reparo ("principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos").

Que en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y N° 05276-5-2006, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con su naturaleza, los servicios de auditoría se encuentran supeditados a un resultado, el que se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a las entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

Que asimismo, en dichas resoluciones se indicó que ello hacía evidente que la necesidad del gasto estaba supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que se terminará de prestar, por lo que atendiendo a que aquel no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no procede vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, en aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines correspondientes a su naturaleza.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080002152 (folios 6274), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara por escrito, con la base legal y documentación original, los gastos sustentados en las facturas detalladas en su Anexo N° 05 por "honorarios profesionales en conexión con la auditoría de los estados financieros por el año que terminará el 31 de diciembre de 2007", por el importe de S/. 63 254,00 (folio 6267) y que considerara que su deducción como gastos se encontraba supeditado a la culminación del servicio cuyos resultados serían utilizados en el ejercicio en que ello ocurriera.

Que en respuesta, mediante escrito de 12 de enero de 2009 (folios 6246 a 6248), la recurrente indicó que tales gastos se encontraban sustentados en las Facturas 001 N° _____ emitidas por _____ que cumplieran con el principio de causalidad y que fueron contabilizados en función de su grado de avance, según lo establecido por la NIC N° 1.

Que en el numeral 2.3 del punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122080002152 (folios 6213 a 6219), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que los gastos sustentados en las facturas observadas no debieron ser deducidos en el ejercicio

⁶ Oficializada en el Perú por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 16-99-EF/93.01 de 23 de julio de 1999 y se exigió su cumplimiento para los estados financieros cuyo periodo se inició el 1 de enero de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

2007, pues por su naturaleza, estaban supeditados a la culminación del servicio, pues a partir de tal fecha podían ser utilizados, que en su caso fue en el ejercicio 2008.

Que con el Requerimiento N° 0122090000689, notificado el 18 de mayo de 2009 (folios 6165 a 6168), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó al recurrente que presentara por escrito los descargos a la observación formulada, en el punto 5 del Requerimiento N° 0122080002152 y su resultado, referido al reparo a la base imponible por gastos por "honorarios profesionales en conexión con la auditoría de los estados financieros por el año que terminará el 31 de diciembre de 2007", sin demostrar la necesidad ni la causalidad con la generación de renta gravada.

Que mediante escrito de 26 de mayo de 2009 (folio 6136), la recurrente señaló que la Administración desconocía los gastos vinculados al pago de honorarios profesionales por servicio de auditoría de los estados financieros del período 2007, debido a que solo podían ser utilizados una vez culminados, esto es, en el ejercicio 2008, por lo que, en concordancia con ello, esta debía adicionar dichos gastos en el ejercicio 2007.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122090000689, cerrado el 25 de junio de 2009 (folios 6087 y 6088), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que de la revisión de la información presentada por esta determinó que contabilizó como gastos las facturas por "Honorarios profesionales por la auditoría de los estados financieros del ejercicio 2007", lo que no debió hacer de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 08534-5-2001, emitida por este Tribunal, que señala que la aceptación del gasto está supeditada a la culminación de servicio cuyo resultado será consumido o utilizado en el ejercicio que el mismo se culmina de prestar, entendiéndose que aquél no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado y, en tal sentido, por aplicación del principio del devengado, los gastos incurrido por dicha auditoría debieron ser reconocidos en el ejercicio en que el tuvo la posibilidad de emplearlo para los fines por el cual fue solicitado, esto es, en el ejercicio 2008, por lo que reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que de las Facturas 001 N° (folios 428 y 431), se aprecia que fueron emitidas por por "honorarios profesionales (a cuenta) en conexión con la auditoría de los estados financieros por el año que terminará el 31 de diciembre de 2007".

Que de las referidas facturas se observa que la firma de auditoría emitió en noviembre y diciembre de 2007, las facturas por la prestación del servicio de auditoría y la recurrente consideró en el ejercicio 2007 el íntegro del gasto por estas (folios 430 y 427).

Que como puede apreciarse de la documentación antes citada, si bien el servicio de auditoría de los estados financieros del ejercicio 2007 se habría iniciado en ese año, el referido servicio, dada su naturaleza, solo pudo ser culminado luego del cierre del ejercicio 2007, esto es, en el año 2008, a partir del cual la recurrente podía utilizarlo para los fines correspondientes.

Que en el presente caso, al constituir el servicio de auditoría una obligación de resultados, recién en el ejercicio 2008 pudo emplearse para diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otras.

Que en consecuencia, en aplicación del principio del devengado, no procedía la deducción del gasto por servicios de auditoría en el ejercicio 2007, conforme con el criterio anteriormente expuesto, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, en tal sentido, procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo sostenido respecto a que del contrato celebrado con se advierte que ésta se obligó a realizar una auditoría de los estados financieros por el año que terminó el



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

31 de diciembre de 2007, para lo cual debía efectuar visitas en setiembre u octubre y diciembre de 2007, así como entre enero y febrero de 2008 y que la facturación del servicio ocurriría en noviembre y diciembre de 2007, por lo que se emitieron las Facturas 001 N°

por los avances realizados y que si bien la entrega del informe final se produciría en febrero de 2008, tales facturas se emitieron en el ejercicio 2007 por los avances del servicio producto de las visitas realizadas, por lo que es claro que al 31 de diciembre de 2007 la parte del servicio de auditoría prestado en dicho ejercicio ya se había devengado, por lo que no puede considerarse que el gasto se generó en el ejercicio 2008, carece de sustento, por cuanto de acuerdo con el criterio antes citado, el servicio de auditoría materia de reparo, por su naturaleza, se encontraba supeditado a un resultado, el que se verificaría cuando se presentara el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado y que a su vez permitiría a la recurrente cumplir con diversas finalidades, esto es, podía ser utilizado en el ejercicio en que se terminara de prestar, por lo no procedía que vinculara o correlacionara dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado, sino con los generados en el ejercicio 2008, en el que como indica ocurrió la entrega del informe final, pudiendo emplearlo para los fines correspondientes a su naturaleza en este último, lo que no resulta enervado con los pagos efectuados en función a los avances que indica.

Que lo indicado por la recurrente respecto a que le correspondería deducir en el ejercicio 2007 la suma de S/ 66 929,00, por los honorarios del servicio de auditoría financiera del ejercicio 2006 registrados como gasto en este ejercicio en función al grado de avance del servicio, no resulta atendible, dado que el ejercicio fiscalizado fue el ejercicio 2007 y se repararon gastos deducidos en dicho ejercicio, lo que ha sido materia del presente análisis, no pudiendo en la presente instancia efectuarse reparos adicionales a los realizados por la Administración.

Gastos Financieros – Cuenta 67101 – Intereses y Gastos de Préstamos no sustentados

Que el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que mediante el punto 1 al Requerimiento N° 0122090000313 (folio 6193), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara por escrito, con la base legal y documentación original, los gastos por intereses y préstamos, así como su relación de causalidad con la generación de la renta gravada durante el ejercicio 2007, por los comprobantes de pago por comisiones por cartas fianza, por el importe de S/. 744 527,33, detallados en su Anexo N° 01 (folios 6190 y 6191).

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de marzo de 2009 (folios 6186 a 6188), la recurrente indicó que los gastos observados correspondían a comisiones por cartas fianzas para garantizar la participación de consorcios de los que formaba parte a fin que estos pudieran participar en licitaciones, que le facturaba a estos por servicios que necesitaban para realizar obras ganadas en dichas licitaciones, por lo que asumía tales gastos, pues garantizaban el cumplimiento de sus obligaciones como parte de dichos consorcios, por lo que cumplían con el principio de causalidad.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122090000313, cerrado el 18 de mayo de 2009 (folios 6177 a 6180), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que los gastos observados correspondían a notas de cargo emitidas por el Banco de Crédito del Perú por gastos de fianzas a favor de diferentes consorcios en los cuales participó durante el ejercicio 2007, por lo que al corresponder a gastos de terceros, esto es, de los consorcios y no haber proporcionado la documentación que sustentara la relación de causalidad y vinculación con operaciones gravadas, no debía deducir el importe del S/. 744 527,33, para la determinación de su renta neta del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, según lo detallado en su Anexo N° 02 (folios 6171 a 6173).

Que con el Requerimiento N° 0122090000689, notificado el 18 de mayo de 2009 (folios 6165 a 6168) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó al recurrente que



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas, entre otros, en el punto 1 del Requerimiento N° 012208000313 y su resultado, referido al reparo a la base imponible por gastos de intereses y préstamos por comisiones de fianzas pagados por cuenta de terceros.

Que mediante escrito de 26 de mayo de 2009 (folio 6132 y 6133), la recurrente señaló que la participación en procesos de contratación y adquisición del Estado, no solamente puede darse a través de una persona natural o jurídica, sino a través de consorcios, que la participación de un consorcio dentro de dichos procesos de contrataciones y adquisiciones del Estado no requiere mayor formalidad que la promesa formal de consorcio de conformidad con el artículo 37° de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2001-PCM, por lo que de conformidad con ello, las garantías que el Estado solicita para postular a tales procesos, así como en el caso de obtener la buena pro, en muchos casos, debían ser entregados por los integrantes del consorcio y, en ese sentido, los gastos de fianza a favor de los consorcios que integraba constituían un gasto deducible y cumplían con el principio de causalidad del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que en virtud del referido artículo 37° de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, las partes del consorcio responden solidariamente ante la entidad por todas las consecuencias derivadas de su participación individual o en conjunto dentro del consorcio, producto de ello, el Estado solicita fianzas a favor de los consorcios, por lo que no podría negar su otorgamiento sin perjudicar la participación del consorcio en la etapa de postulación, así como, incumplir sus obligaciones de encontrarse en el proceso de ejecución del contrato, entre otros.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 012209000689, cerrado el 25 de junio de 2009 (folios 6078 a 6082), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y precisó que los gastos de fianzas observados sustentados en notas de cargo emitidas por el Banco por pago por gastos de fianzas a favor de diferentes consorcios en los cuales participó en el ejercicio 2007, los que según indicó, tenían contabilidad independiente y se encontraban inscritos en el R.U.C.

Que además, verificó en la contabilidad de la recurrente que los referidos gastos fueron efectuados durante el ejercicio 2007 y no en la etapa de postulación como manifestó y que no emitió comprobante de pago solicitando el reembolso, por lo que reparó dichos gastos por el importe de S/. 744 527,33, de conformidad con el artículo 37° del Código Tributario y el inciso d) del artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta, al no haber proporcionado la documentación que los sustentara.

Que tal como se indicó precedentemente, la recurrente tiene como actividad económica principal la construcción (carreteras e hidroeléctricas, entre otros).

Que en el cuadro del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 012209000689 (folio 6079), se aprecia que las notas de cargo emitidas por los bancos (139 a 182, 185 a 196, 201 a 207, 211 a 214, 217 a 261, 264 a 320, 323 a 333, 336 a 338, 391, 393 a 408, 412 y 413) corresponden a gastos bancarios por las fianzas solicitadas para

participó, quienes iniciaron sus actividades antes del ejercicio 2007, lo que no fue cuestionado por esta.

Que de la documentación presentada por la recurrente (folios 139 a 415), se advierte que estos gastos bancarios fueron por comisiones de fianzas solicitadas a favor de los aludidos consorcios, que llevaban contabilidad independiente a las partes contratantes (folio 6188), por lo que al ser terceros independientes, tal como se ha indicado precedentemente, les correspondía a tales consorcios asumir los gastos a que hace referencia y no a la recurrente.

Que en consecuencia, al no haber acreditado la recurrente la causalidad de los mencionados gastos no correspondía que realizara su deducción a efecto de determinar la renta neta, por lo que al encontrarse el reparo analizado arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 05438-2-2018

Que el hecho que los indicados consorcios de los que era partícipe no cuenten con personalidad jurídica, no enerva el hecho que a efectos de la deducción de los gastos por comisiones de fianzas materia del reparo, debía acreditar su causalidad, lo que no ocurrió, no resultando atendible lo alegado respecto a que al no tener personalidad jurídica no podían obtener cartas fianzas.

Que lo sostenido respecto a que operaba mediante consorcios, los que luego de constituidos contrataban sus servicios de construcción, por lo que era de su interés que estos contaran con todas las garantías del caso (fianzas) a fin de viabilizar su operación y que al asumir los gastos de comisiones por fianzas lo hizo en provecho propio, pues eran necesarios y propios de su negocio, carece de sustento, por cuanto, tales consorcios, al tener contabilidad independiente, eran personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta y, en ese sentido, constituían entes distintos a la recurrente, generando sus propios gastos y utilidades, no correspondiéndole a la recurrente deducir gastos destinados a la generación de rentas de terceros.

Gastos de la Cuenta 631019 por fletes pagados no sustentados

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

Que el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que este Tribunal, en las Resoluciones Nº 00692-5-2005 y Nº 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que aquellos serán deducibles si existe relación de causalidad entre estos y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad o empresa, mientras que para otras no.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 2565-3-2003 y Nº 0 691-2-99, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

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

Que mediante el punto 2 al Requerimiento Nº 0122090000313 (folio 6193), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara por escrito, con la base legal y documentación original, los gastos por fletes, así como su relación de causalidad con la generación de la renta gravada durante el ejercicio 2007, de los comprobantes de pago detallados en su Anexo Nº 02, por el importe de S/. 96 575,40 (folio 6189).

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de marzo de 2009 (folios 6182 a 6186), la recurrente indicó que prestaba servicios de arrendamiento de unidades de transporte y que para tal efecto su matriz

le cedía de forma gratuita unidades, las que eran ingresadas al país vía importación temporal y en algunos casos eran nacionalizados y pasaban a formar parte de su activo y que para dicho ingreso pagaba los fletes; que en ese sentido, los fletes observados, eran de dos tipos, fletes por movilizaciones



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

internas (dentro del territorio nacional de sus equipos) y fletes por importación temporal; asimismo, que detallaba las unidades ingresadas mediante este régimen.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122090000313, cerrado el 18 de mayo de 2009 (folios 6177 a 6180), la Administración dejó constancia de lo indicado y adjuntado por la recurrente y señaló que de los comprobantes de pago y asientos contables proporcionados advirtió que los gastos observados, detallados en su Anexo N° 03, correspondían a fletes por importación temporal y reexportación de camiones usados, destinados a pagos a empresas de transporte por traslado dentro del país de equipos que no se encontraban dentro de su activo fijo y a pagos que no guardaban relación con el giro de su empresa (folios 6169 y 6170).

Que con el Requerimiento N° 0122090000689, notificado el 18 de mayo de 2009 (folios 6165 a 6168), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a la observación formulada en el punto 2 del Requerimiento N° 0122080000313 y su resultado, referido al reparo a la base imponible por gastos por pagos a proveedores por fletes que no tenían una relación de causalidad con la generación de renta gravada, por el importe de S/. 96 575,40.

Que en respuesta, mediante escrito de 26 de mayo de 2009 (folio 6132 y 6133), refirió que no era necesario que los bienes que arrendaba formaran parte de sus activos fijos, que dichos bienes eran cedidos por su matriz en algunos casos, de forma definitiva y formaban parte de sus activos fijos y en otros de forma temporal y regresaban a aquella, que lo relevante era que por ingresos generados por tales servicios de arrendamiento pagara sus tributos, lo que no ha sido negado por la Administración, asimismo, en la media que dichos bienes contribuyeran a la generación de renta gravada, no existía justificación legal alguna para reparar los gastos vinculados al traslado.

Que en el punto 2 al Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122090000689 (folios 6075 a 6078), cerrado el 25 de junio de 2009, la Administración dejó constancia de lo referido por la recurrente e indicó que de la documentación presentada se advirtió que realizó pagos a diferentes empresas de transporte para trasladar dentro del país equipos que no se encontraban registrados como activo fijo y pagos por gastos que no eran de giro del negocio, no obstante, no acreditó la causalidad de estos, por lo que de conformidad con artículo 37° e inciso d) del artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por el importe de S/. 96 575,40.

Que de las Facturas 001 N° _____ emitidas por _____ (folios 54, 69, 85, 95, 103, 105 y 111), se aprecia que fueron giradas por servicios de transporte de diferentes bienes,

Que sin embargo, de la revisión de su Registro de Activos Fijos (folio 6377), se aprecia que los mencionados bienes no aparecen registrados como activo fijo de la recurrente, asimismo, esta no acreditó que los servicios de transporte de dichos bienes estuvieran vinculados con la generación de su renta o mantenimiento de su fuente, por lo que no se acreditó la causalidad.

Que de las Facturas 001 N° _____ emitidas por _____ (folios 2, 4 y 10), se observa que fueron emitidas por servicio de transporte local por recojo de pruebas de tierra de diferentes lugares por cinco días y servicio de transporte local, de estibar y desestibar.

⁷ Respecto a la Factura 001 N° _____ reparada por el monto de S/. 19 134,00, en la apelada se indicó que solo se mantenía el reparo por el 50% de la misma, esto es, S/. 9 570,00, debido a que se verificó que _____ sí se encontraba registrado como activo fijo de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

Que no obstante, la recurrente no acreditó que los pagos detallados en las referidas facturas estuvieran vinculados con la generación de su renta o mantenimiento de su fuente, por lo que no se acreditó la causalidad respectiva.

Que por todo lo expuesto, al no haber acreditado la recurrente la causalidad de los gastos anotados en las facturas reparadas, no correspondía que realizara su deducción a efecto de determinar la renta neta del ejercicio 2007, por lo que al encontrarse los reparos analizados arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo sostenido respecto a que si bien emitió Factura 001 a fin de sustentar el servicio de transporte del entre otro (folio 1588), de la Guía de Remisión - Remitente 001 N° y la información proporcionada en respuesta al Requerimiento N° 0122090000689, se aprecia que en su activo fijo se encontraba registrada la maquinaria denominada por lo que lo consignado en la referida factura obedeció a un error material de aquel, carece de sustento, por cuanto de la revisión de su Registro de Activos Fijos (folio 6377) no se advierte que tuviera registrado como activo fijo algún rodillo con la denominación y si bien se aprecia que hay un equipo este corresponde a un camión chasis y a una cisterna de agua de regadío, no a un rodillo, además, no adjuntó dicha guía de remisión, por lo que no se puede corroborar su dicho.

Que lo afirmado en el sentido que no se puede limitar la deducción de gastos por fletes al transporte de bienes que formaban parte de su activo fijo, ya que no solo respecto de estos se puede verificar la relación de causalidad e invoca el criterio establecido en la Resolución N° 0144-1-2005, no resulta atendible, pues tal como se analizó precedentemente, no acreditó la causalidad de estos, como podía haber sido con algún documento en que constara que le cedían el uso del bien observado; asimismo, dicho criterio no resulta aplicable al caso de autos, al tratarse de un supuesto distinto, esto es, cuando se acreditó la cesión de los bienes que ocasionaron los gastos reparados, lo que según lo antes expuesto, no ocurrió en el presente caso.

Resolución de Determinación N° 012-003-0018496 - Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, según texto aplicable al caso de autos, para efecto de este impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluidas las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados y que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará mediante la aplicación de la tasa del 30% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

Que por su parte, el artículo 13°-B del reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Asimismo, precisa que reúnen la misma calificación, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos, entre otras, en la siguiente situación: Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

Que la anotada resolución de determinación y anexos (folios 6646 y 6647), fue emitida por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, sobre la base del reparo por facturas de gastos por asistencia técnica, servicios administrativos y reembolsos emitidos por la casa matriz no sustentados, que conforme se ha señalado deben mantenerse, en consecuencia, dichos importes, habida cuenta que respecto a las operaciones por las que se realiza el reparo, no se ha acreditado que sean reales, claramente constituyen una disposición indirecta de renta, no susceptible de posterior control tributario, no solo porque así lo señala expresamente el artículo 13°-B del reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, sino porque, si han sido entregados a la casa matriz, como señala la recurrente, dichos importes están beneficiado a quienes recibirán dividendos de la recurrente y por lo que tendrían que pagar Impuesto a la Renta, situación en la que se encuentra un sucursal respecto a su casa matriz, careciendo de sustento lo alegado en contrario, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 012-002-0015377 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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

Que de acuerdo a la Tabla I del citado código, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas inscritas en el Régimen General del Impuesto a la Renta, la sanción de dicha infracción corresponde a una multa equivalente a 50% del tributo omitido.

Que el inciso a) de la Nota 21 de la aludida tabla, precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, y para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que dado que la anotada resolución de multa y anexo (folios 6643), girada por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del aludido código, han sido calculada en función al 50% del tributo omitido establecido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0018495, al haberse establecido que esta debe mantenerse, corresponde también mantener aquella y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, invocada por la recurrente, mediante la cual el Tribunal Constitucional analizó la constitucionalidad de la aplicación a la demandante de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de los mismos durante el trámite del procedimiento contencioso tributario incoado por la demandante, este Tribunal entre otras en la Resolución N° 06790-1-2017 ha señalado que tal pronunciamiento fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de acción de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia sólo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, y que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.



Tribunal Fiscal

N° 05438-2-2018

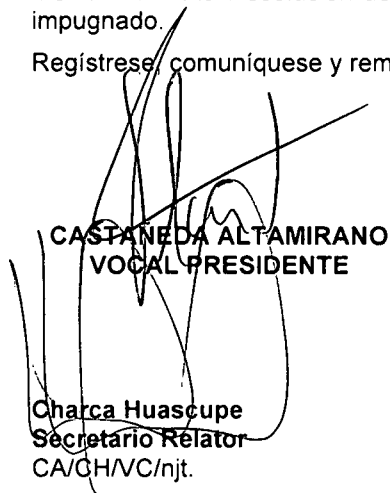
Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según constancia del Informe Oral N° 0372-2018-EF/TF.

Con los vocales Velásquez López Raygada y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

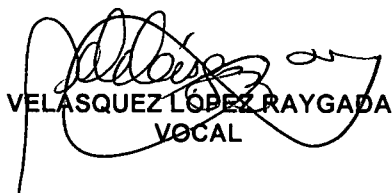
RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0150140009096 de 31 de mayo de 2010, en el extremo impugnado.

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


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

Charca Huasupe
Secretario Relator
CA/CH/VC/njt.


VELASQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


TERRY RAMOS
VOCAL



Tribunal Fiscal

N° 02902-9-2019

EXPEDIENTE N° : 16022-2015
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 25 de marzo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 10 de abril de 2006 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003 a diciembre de 2004, Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2004, y contra las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución N° 12521-3-2008 de 28 de octubre de 2008, este Tribunal suspendió el procedimiento en el que se tramitaba la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____ en el extremo referido a los reparos al crédito fiscal y al gasto y/o costo por el registro de operaciones no reales², toda vez que para emitir pronunciamiento sobre dicho extremo resultaba necesario contar con el fallo del proceso penal por delito de defraudación tributaria, en la modalidad de deducción de gastos y/o costos falsos, así como por la obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado, seguido contra

_____ representantes legales y asesor legal de la recurrente, respectivamente, ya que de acuerdo con lo informado por la Administración mediante el auto apertorio de procesamiento de 11 de octubre de 2007, emitido por el Cuarto Juzgado Supraprovincial de Lima, se inició dicho proceso y los actuados fueron derivados al Vigésimo Segundo Juzgado Penal con reos libres de Lima, motivo por el cual este Tribunal remitió los actuados a la Administración a fin que los devolviera cuando culminase el proceso penal para que se emitiera pronunciamiento definitivo.

Que con Oficio N° _____ (folio 8563), la Administración remitió el expediente correspondiente a la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 10 de abril de 2006, en el que obra la Resolución de 15 de octubre de 2014 expedida por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (folios 8489 a 8501), que declaró no haber nulidad en la Sentencia de 27 de diciembre de 2012 emitida por la Sala Penal Nacional de la Corte Suprema de Justicia de la República (folios 8502 a 8554), que absolvió de la acusación fiscal a

_____ como autores del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de deducción de gastos y/o costos falsos y obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado, por lo que procede emitir pronunciamiento respecto al reparo por operaciones no reales, que quedó pendiente de resolver respecto de dicha apelación, el cual incide en las acotaciones por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003 a diciembre de 2004, Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

² Y revocó dicha resolución de intendencia en los extremos referidos a la diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor en los meses de marzo, agosto octubre y noviembre de 2003 y a la adquisición de llantas cargadas directamente al resultado del ejercicio, y la confirmó en lo demás que contenía.



Tribunal Fiscal

N° 02902-9-2019

Que la recurrente sostiene que la Administración pretende desconocer el uso del crédito fiscal contenido en las facturas observadas, el cual corresponde a las adquisiciones efectuadas en el desarrollo de sus operaciones comerciales, pese a que las mismas han sido correctamente anotadas en su Registro de Compras, en tanto se le exige que con elementos adicionales demuestre su realidad y fehaciencia. Agrega que en los cruces de información debieron tomar en cuenta que si bien algunos de sus proveedores se encuentran en calidad de no habidos o con baja provisional o definitiva, dicha condición la han adquirido con posterioridad a la emisión de las facturas reparadas.

Que indica que las operaciones comerciales fueron canceladas a través del uso de cheques "no negociables", en estricto cumplimiento de las normas sobre bancarización vigente, lo cual sustenta como válidas las operaciones comerciales realizadas, y la Administración no ha cumplido con evaluar la documentación presentada y que únicamente se sustenta en el dicho de terceros, sin considerar algún otro elemento de juicio adicional.

Que agrega que los gastos reparados cumplen con el principio de causalidad por cuanto se vinculan estrechamente con la generación de renta gravada y con el mantenimiento de la fuente y además guardan relación proporcional y equitativa con sus ingresos; y lo que pretende la Administración es establecer que ha obtenido el total de sus ingresos sin efectuar gasto alguno, lo cual es imposible, por cuanto no es válido desconocer el 100% del gasto efectuado.

Que la Administración señala que efectuó a la recurrente reparos al crédito fiscal, gasto y/o costos deducidos en los ejercicios 2003 y 2004 respecto de las facturas emitidas por los proveedores

toda vez que dichos comprobantes de pago correspondían a operaciones no reales, como resultado de la verificación de las operaciones de dichos proveedores, de las manifestaciones tomadas a éstos y de la documentación exhibida por la recurrente, que a su criterio no aportaba elementos adicionales que demostraran que las operaciones eran reales.

Que como resultado de un procedimiento de fiscalización iniciada a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003 a diciembre de 2004, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 y por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (folios 8288 a 8421), así como las Resoluciones de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 7929 a 7946), las cuales se sustentan en el mencionado reparo por operaciones no reales y los reparos analizados por este Tribunal en la Resolución N° 12521-3-2008.

Que de acuerdo con el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, el comprobante de pago emitido que no correspondía a una operación real, obligaba al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión mientras que el que recibía el comprobante de pago no tenía derecho al crédito fiscal.

Que el primer párrafo del artículo 44 de la citada ley, modificado por el 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 estos, por el responsable de su emisión, siendo que aquel 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.

[Handwritten signatures]

[Handwritten signature]



Tribunal Fiscal

N° 02902-9-2019

Que por su parte, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la citada ley, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley³.

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la anotada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, dispone que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que ahora bien, la Resolución de 15 de octubre de 2014 expedida por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (folios 8489 a 8501), declaró no haber nulidad en la Sentencia de 27 de diciembre de 2012 emitida por la Sala Penal Nacional de la Corte Suprema de Justicia de la República (folios 8502 a 8554), en el extremo que absolvió de la acusación fiscal a

y condenó a

Tapia como autores del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de deducción de gastos y/o costos falsos y obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado.

Que al respecto, en la mencionada Sentencia de 27 de diciembre de 2012 se dejó consignado que
urdieron un plan a efectos de dejar
de pagar -o en todo caso pagar una cantidad menor- del monto que le correspondía a la recurrente por concepto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, valiéndose de un acto fraudulento que consistió en contactar a personas necesitadas y darles trabajo a cambio de obligarlas a tramitar su número de RUC, apropiarse de sus facturas y guías de remisión y utilizarlas para simular operaciones de compraventa de arroz y así deducir las compras de las ventas que realizaron (folio 8515). Asimismo, se indicó que de acuerdo con los dictámenes periciales de grafotecnia -que no fueron cuestionados y que constituyeron un elemento de prueba gravitante- tanto las facturas y/o guías de remisión supuestamente emitidas por los proveedores, así como las facturas emitidas por la recurrente provenían del mismo puño gráfico, siendo que
(ex trabajadora de la recurrente) admitió haber llenado con su puño y letra algunas de las facturas supuestamente emitidas por los proveedores por indicación de los señores

lo cual demostró el circuito de la comisión delictiva (folio 8514). También señaló que los actos fraudulentos no solo fueron la simulación de operaciones de compra de arroz y la emisión de facturas y/o guías de remisión que sustentaban dichas operaciones, sino también la emisión de cheques por parte de la recurrente a los proveedores por cuantiosas

³ Dicho primer párrafo del artículo 37 de la mencionada ley fue modificado por el Decreto Legislativo N° 945, el cual, para efectos del presente caso, contiene similar redacción.



Tribunal Fiscal

Nº 02902-9-2019

cantidades de dinero que a la postre eran nuevamente depositadas -íntegramente- en cuentas vinculadas a los procesados (folio 8514).

Que de acuerdo a lo expuesto, se encuentra acreditado que se emitieron comprobantes de pago para justificar operaciones inexistentes y que la recurrente se beneficiara con la deducción de gastos y/o costos, así como de crédito fiscal, por lo que al haberse concluido en el referido proceso penal que las citadas operaciones constituyen operaciones no reales, corresponde mantener este reparo y en consecuencia las determinaciones efectuadas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003 a diciembre de 2004, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, así como las resoluciones de multa relacionadas con dicho reparo, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Huertas Lizarzaburu, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 10 de abril de 2006, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal y gasto y/o costo por operaciones no reales.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
QD/HLL/GP/mpe.



Tribunal Fiscal

N° 00644-2-2017

EXPEDIENTE N° : 17444-2016
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 23 de enero de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140142011/SUNAT, emitida el 31 de agosto de 2016, por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0327933 a N° 024-003-0327944 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0244449 a N° 024-002-0244460, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha valorado la manifestación de los proveedores en el cual señalaron que la operación realizada, sustentada en los comprobantes de pago materia de observación, correspondían a operaciones reales.

Que la Administración señala que producto de la fiscalización realizada reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, por operaciones no reales, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° 150023505746-01 SUNAT y Requerimientos N° 0221150010891 y N° 0222160000198 (folios 661 a 666, 675 y 688), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, por operaciones no reales y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0327933 a N° 024-003-0327944 y Resoluciones de Multa N° 024-002-0244449 a N° 024-002-0244460 (folios 703 a 714 y 717 a 728).

Que en tal sentido, la controversia se centra en determinar si el reparo antes señalado, así como la sanción impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que sustentan los citados valores, impugnados por la recurrente, resultan arreglados a ley.

Impuesto General a las Ventas - Resoluciones de Determinación N° 024-003-0327933 a N° 024-003-0327944

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Ley N° 29646, disponía que solo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reunieran los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento, y b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior, no gravados con el impuesto. Estos servicios prestados en el exterior, no gravados con el impuesto que otorgan derecho a crédito fiscal son aquellos prestados por sujetos generadores de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 18° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios,

_____ 1 _____



Tribunal Fiscal

Nº 00644-2-2017

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 por su parte, el artículo 44º de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión y el que recibe el comprobante de pago 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 según el inciso b) del citado artículo se considera como operación no real, entre otras, a aquélla en 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 y precisa que en caso 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 éste.

Que agrega el mismo inciso que la operación no real no podrá ser acreditada mediante la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento, o la retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que según el inciso 15.4 del inciso 15 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se tendrá en cuenta que son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente 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.

Que el indicado numeral agrega que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que se cumpla con utilizar los medios de pago y los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6º, entre otros.

Que el indicado numeral 2.3 del numeral 2 del artículo 6º del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF, establecía que para sustentar el crédito fiscal se debía utilizar como medios de pago, la transferencia de fondos, cheques con la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otro equivalente o la orden de pago.

Que el mencionado inciso, entre otros, precisa que, tratándose de transferencias de fondos, esta debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme con lo dispuesto en la Ley N° 29623; que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluido el Impuesto General a las Ventas y el monto percibido, de corresponder; que el adquirente exhiba la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación; que la transferencia se haya efectuado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante y que la cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 11476-10-2015 y N° 120-5-2002, entre otras, ha establecido 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.

f α G 2 p



Tribunal Fiscal

N° 00644-2-2017

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 12795-3-2012 y N° 06440-5-2005, este Tribunal ha indicado 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 señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal 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 asimismo, en la Resolución N° 6368-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustenten su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de dichos comprobantes de pago o su registro contable.

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

Que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y N° 09247-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0222160000198, notificado el 13 de enero de 2016 (folios 661 a 666), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara la realización, naturaleza y cuantía de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago emitidos por

, correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2012, detallados en su Anexo N° 1 (folios 655 a 660), para lo cual debía presentar documentos probatorios originales de fecha cierta y que indicara por escrito cómo se vinculó con ellos, qué cualidades o aspectos se evaluaron, si solicitó a otras empresas valorizaciones, cotizaciones, proformas, presupuestos, si las compras se efectuaron únicamente sobre la base de órdenes de compra, debiéndose exhibir los originales correspondientes, de ser el caso; si se firmaron contratos o adendas; si los bienes fueron trasladados hasta su domicilio fiscal o almacenes, señalándose quiénes los recibieron y qué documentos internos se emitieron, quiénes pactaron las operaciones de compra; y dónde se realizó el pesaje de los bienes adquiridos, entre otros.

Que además debía exhibir el kárdex en el que constara el movimiento detallado de los productos por los cuales se emitieron los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, desde el ingreso de los bienes hasta de su salida por venta definitiva.

Que en respuesta, con escritos de 21 de enero de 2016 (folios 561 a 564), la recurrente señaló, entre otros, que las operaciones observadas se realizaron directamente con sus proveedores en el "Mercado Central" y en "Gamarra", que no les solicitó cotizaciones, proformas, presupuestos, ni valorizaciones, dado que la cantidad que compró y los precios eran menores, que no firmó ningún contrato, no exhibiendo medios de pago debido a que éstos se efectuaron al contado.

Que asimismo, el 27 de enero de 2016 (folios 257 a 260), la recurrente presentó las "manifestaciones" de los proveedores Hugo Gerardo Ramirez Guerrero y del representante de Creaciones Sheidy's S.R.LTDA. (folios 257 y 258), en la que éstos indicaron que la operaciones comerciales contenidas en los comprobantes de pago observados eran reales.

Que mediante el resultado del mencionado requerimiento, cerrado el 26 de enero de 2016 (folios 641 a 653) la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, asimismo, indicó que las operaciones de compras observadas correspondían a operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44° del Código Tributario, al no haber acreditado aquélla que hubiese efectuado



Tribunal Fiscal

Nº 00644-2-2017

tales adquisiciones de
por lo que procedió a reparar el crédito fiscal concerniente a ellas.

Que asimismo, señaló que de los cruces de información efectuados con sus proveedores no pudo confirmar que las operaciones sustentadas con los comprobantes de pago reparados fueran fehacientes, por lo que mantuvo dicha observación.

Que conforme con lo señalado en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 803), ésta tiene como actividad económica principal la venta minorista de productos textiles y calzado.

Que si bien a efecto de sustentar la realidad de las operaciones observadas, la recurrente presentó copia de las facturas (folios 396 a 488), tales documentos por sí solos no acreditan la realidad de las operaciones, conforme al criterio expuesto en la Resolución Nº 03708-1-2004, dado que para sustentar válidamente la utilización del crédito fiscal para efecto del Impuesto General a las Ventas, es necesario que respondan a operaciones reales realizadas por los deudores con sus proveedores, para lo cual se requiere demostrar su efectiva prestación.

Que en tal sentido, de la documentación que obra en autos, se aprecia que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes observados, con los proveedores mencionados, en los términos descritos en ellos, a pesar que fue requerida por la Administración para sustentarlo con la documentación pertinente.

Que por otro lado, se tiene que la Administración llevó a cabo investigaciones adicionales, como cruces de información con
(folios 80 y 81, 127 a 129 y 211 a 215), en los que éstos no presentaron documentación alguna que sustentara la realización de las operaciones reparadas, tales como contratos, guías de remisión, órdenes de pedido, comunicaciones cursadas, entre otros, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 0222160000198 (folios 641 a 653).

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia o realidad de las operaciones reparadas, con los proveedores mencionados, en los términos descritos en ellos, verificándose en autos que la Administración llevó a cabo cruces de información con la finalidad de sustentar las observaciones efectuadas, sin obtener prueba alguna sobre su efectiva realización.

Que si bien la recurrente presentó la declaración jurada del proveedor y del representante de
, (folios 257 y 258), en la que da cuenta de la realidad de las operaciones observadas, cabe señalar que el artículo 125° del Código Tributario establece que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, por lo que dichas declaraciones no resultan admisibles como tales.

Que en consecuencia, al no haber acreditado la recurrente que las facturas reparadas correspondían efectivamente a operaciones fehacientes o reales, y al no haber acreditado haberla cancelado con medios de pago, según los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, por las operaciones con los proveedores
se encuentra arreglado a ley, por lo que
procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

   4 



Tribunal Fiscal

N° 00644-2-2017

Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como era el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada (folios 799 a 803), la sanción por la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente.

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0244449 a N° 024-002-0244460 y anexo (folios 702 a 714), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en función al reparo que sustenta las mencionadas resoluciones de determinación, el cual ha sido mantenido en esta instancia, por lo que se encuentra acreditada la comisión de las anotadas infracciones, las cuales han sido calculadas de conformidad con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, como hizo la Administración, por lo que corresponde confirmar la apelada también en este extremo.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Castañeda Altamirano, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.


RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140142011/SUNAT de 31 de agosto de 2016.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CHH/SF/njt.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

EXPEDIENTE N° : 7906-2017
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
 PROCEDENCIA : La Libertad
 FECHA : Lima, 11 de julio de 2017

VISTA la Resolución N° 8 emitida el 16 de abril de 2015 por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada en parte la demanda contencioso administrativa interpuesta, y en consecuencia, la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014, y ordenó que se emita una nueva resolución conforme con lo señalado en dicha sentencia.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, no pudiéndose dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que el numeral 41.1 del artículo 41° de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, señala que conforme con lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139° de la Constitución Política y el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que éstos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa; estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial.

Que en el presente caso, se tiene como antecedente que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014 (folios 6617 a 6625), se revocó la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT de 4 de diciembre de 1998 en el extremo referido a los reparos por operaciones no reales por compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas, y por la determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996; y se confirmó en lo demás que contenía, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la citada resolución.

Que la Administración interpuso demanda contencioso administrativa contra la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 00420-3-2014, la cual se tramitó con Expediente Judicial N° 03204-2014-0-1801-JR-CA-20, solicitando como pretensión principal que se declare la nulidad de dicha resolución¹, siendo que mediante Resolución N° 8 emitida el 16 de abril de 2015 por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se declaró fundada en parte la referida demanda, y en consecuencia, la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014, en el extremo que

¹ La pretensión principal consistía en que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014, en el extremo referido a los reparos por operaciones no reales por compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas, y por la determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta en los ejercicios 1994 a 1996.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

revoca la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT de 4 de diciembre de 1998 por los reparos por operaciones no reales por compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas, y por la determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta en los ejercicios 1994 a 1996; ordenó que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución conforme con lo esgrimido en los fundamentos tercero y cuarto de la referida sentencia; y declaró infundada la demanda respecto de la pretensión accesoria² (folios 6642 a 6661).

Que posteriormente, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución N° 13 de 23 de junio de 2016, confirmó la sentencia emitida mediante la citada Resolución N° 8 de 16 de abril de 2015 (folios 6628 a 6636).

Que asimismo, mediante Casación N° 17515-2016 LIMA de 7 de febrero de 2017 emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, se declaró improcedente el recurso de casación interpuesto contra la sentencia contenida en Resolución N° 13 de 23 de junio de 2016 (folios 6637 a 6641).

Que mediante Resolución N° 15 de 12 de mayo de 2017, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, ordenó que se cumpla con lo ejecutoriado, esto es, que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución (folio 6627).

Que en consecuencia, dado que el órgano jurisdiccional declaró la nulidad parcial de la Resolución N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014, en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT de 4 de diciembre de 1998 por los reparos por operaciones no reales por compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas, y por la determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta en los ejercicios 1994 a 1996, corresponde que en cumplimiento se emita un nuevo pronunciamiento, para lo cual deben tenerse en cuenta las consideraciones expuestas por la autoridad judicial.

Que al respecto, cabe precisar que en los fundamentos tercero y cuarto de la sentencia emitida mediante Resolución N° 8 de 16 de abril de 2015, el órgano jurisdiccional indicó expresamente lo siguiente:

“TERCERO: Respecto del reparo por Operaciones no reales (compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas) y los alcances de la Resolución Judicial N° 4444 – 2006 emitida por la Segunda Sala de la Corte Suprema de Justicia.-

- 3.1 *Del estudio del expediente administrativo se advierte que el Tribunal Fiscal mediante Resolución del Tribunal Fiscal número 02609-1-2002 de fecha diecisiete de mayo de 2002 (fojas 6589 y 6590 Tomo 13 Exp. Adm.) se inhibió de conocer dicho procedimiento contencioso tributario atendiendo a que se hallaba en trámite el proceso penal instaurado contra los accionistas y funcionarios de la codemandada S.A. por el delito de defraudación tributaria el mismo que fue resuelto por la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia mediante Resolución N° 4444-2006 de fecha veintitrés de junio del año dos mil ocho (fojas 6562 a 6598 Tomo 13 Exp. Adm.) absolviendo del referido delito a diversos accionistas y representantes del contribuyente.*

² La pretensión accesoria consistía en que se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT de 4 de diciembre de 1998, que declaró improcedente la reclamación interpuesta.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

- 3.2 Así mismo, se tiene que el demandado Tribunal Fiscal, luego de concluido el referido proceso penal y en mérito a dicha resolución penal de la Corte Suprema mediante Resolución del Tribunal Fiscal número 00420-3-2014 de fecha diez de enero de 2014 (fojas 6613 a 6621 Tomo 13 Exp. Adm.), que es materia de impugnación en el presente proceso, revocó la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT y deja sin efecto los valores emitidos a mérito de los reparos formulados por: i) Operaciones no reales por compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas; y ii) La determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta en los ejercicios de 1994 a 1996.
- 3.3 Que, atendiendo a que el demandado Tribunal Fiscal ha esgrimido como único fundamento los efectos de la referida resolución penal de la Corte Suprema para revocar dichos reparos, según se tiene del fundamento 53) de la impugnada (...)
- 3.4 Del tenor de dicho fundamento se advierte que el Tribunal Fiscal ha procedido a otorgar plenos efectos jurídicos a dicha resolución penal para revocar la Resolución de Intendencia número 066400339/SUNAT de fecha cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (...)
- 3.5 Sobre este punto, la demandante SUNAT esgrime como argumento de defensa que el Tribunal Fiscal no realizó un análisis de los medios probatorios que obran en los actuados administrativos, sustentando su fallo en una sentencia firme del Poder Judicial que no lo vinculaba (...)
- 3.9 De ello se advierte que la referida resolución judicial de la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia en absoluto emite pronunciamiento respecto de los hechos imponibles que han sido configurados por la Administración Tributaria en el ámbito del Derecho Tributario, como la legalidad de los reparos e infracciones tributarias acotadas a la empresa contribuyente. Por tanto, apreciando los hechos con objetividad e imparcialidad se concluye que no existe motivo razonable para realizar la operación de aplicación directa de la norma contenida en el inciso 2) del artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, puesto que en la vía penal (resolución de la Corte Suprema) no se ha establecido que las operaciones contables investigadas en la etapa de fiscalización y luego materia de reparo en las Resoluciones de Determinación números 064-3-03431 al 064-3-03481 (fojas 5883 al 5833 del Tomo XII del Exp. Adm.), constituyan operaciones reales. (...)
- 3.11 En conclusión, apreciando en forma objetiva e imparcial el tenor de la referida resolución penal número 4444-2006 de fecha veintitrés de junio del año dos mil ocho emitida por la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia (fojas 6601 a 6607 del Tomo 12 Exp. Adm.) se advierte que no existe pronunciamiento respecto de los hechos con incidencia tributaria enunciados detalladamente líneas arriba, de modo que no se tiene presente la identidad de los componentes de la garantía constitucional de la cosa juzgada, razón por la cual es legal arribar a la conclusión que la citada resolución penal de la Corte Suprema no presenta los efectos de la cosa juzgada. (...)
- 3.13 (...) Es decir que analizado el tenor de la RTF número 00420-3-2014 que es materia de impugnación en el presente proceso se arriba al convencimiento que el Tribunal Fiscal no realizó un análisis de los abundantes medios probatorios que obran en los actuados administrativos (que consta en trece tomos), sino que sustenta su fallo en una sentencia penal que no lo vincula, puesto que la resolución número 4444-2006 de fecha veintitrés de junio del año dos mil ocho emitida por la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia (fojas 6601 a 6607 Tomo 12 Exp. Adm.) dirime una controversia de naturaleza penal que es diferente a la controversia tributaria. Puesto que la misma versa sobre la imputación de responsabilidad penal de los accionistas y funcionarios de las empresas

S.A. y

S.A.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

3.14 Por estas razones corresponde amparar la demanda a efecto de que el Tribunal Fiscal proceda a emitir pronunciamiento de fondo respecto de la apelación presentada por la codemandada CAMAL S.A., contra la Resolución de Intendencia número 066400339/SUNAT de fecha cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y ocho teniendo en cuenta la valoración de los medios probatorios que constan en los trece tomos del expediente administrativo.

CUARTO: Respecto del reparo v) Determinación de renta neta presunta en los ejercicios 1994 a 1996.-

(...)

4.9 En ese sentido, con relación a la materia litis bajo análisis la Administración Tributaria formuló el reparo sobre la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1994 a 1996 en mérito a la determinación sobre base presunta, en tal sentido emitió las referidas Resolución de Determinación. Así, de la revisión del anexo a las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 4154P y 415P (fojas 5760 y 5761 Exp. Adm.), se advierte que la Administración determinó renta neta presunta sobre la base de coeficientes (15%) de acuerdo con la Resolución Ministerial N° 23-93-EF/10, al comprobarse que la mayor parte del costo de ventas estaba sustentado con facturas falsas, impresas y emitidas por la misma recurrente y no por los supuestos proveedores, para lo cual señaló como base legal los numerales 2, 4, 5 y 10 del artículo 64° del Código Tributario y los artículos 91°, 93° y 95° de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.10 En ese sentido, al haber la Administración observado que las operaciones de compra del contribuyente que sustentaban el Crédito Fiscal en los períodos de septiembre a diciembre de 1994 a 1996 estaban referidas a operaciones no reales; tal como lo señala la SUNAT se verificaba que existían dudas respecto de la determinación o cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente S.A., por lo tanto se concluye que se encontraría acreditada la causal establecida en el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario, lo cual habilitaría a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1994 a 1996 sobre base presunta (...)

4.11 Sin embargo, respecto de la legalidad de este procedimiento esta Judicatura no puede emitir pronunciamiento de fondo en razón a que el Tribunal Fiscal en la RTF impugnada tampoco lo hizo, ello en razón a que sustentó su decisión de revocar el reparo v) Determinación de renta neta presunta en los ejercicios 1994 a 1996 en base a lo resuelto respecto del reparo iv) Operaciones no reales (compras falsas, ventas sobrevaluadas y ventas falsas), el mismo que fue resuelto en base a los efectos que equivocadamente otorgó el Tribunal Fiscal a la resolución penal número 4444-2006 de fecha veintitrés de junio del 2008 emitida por la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia sobre el referido reparo iv); resolución penal que según se estimó en el fundamento tercero de la presente sentencia, deviene en inaplicable al presente caso.

4.12 Por consiguiente, no existiendo pronunciamiento de fondo respecto del reparo v) en la RTF impugnada, debe disponerse que el Tribunal Fiscal, inaplicando la referida resolución penal, resuelva en instancia de grado la apelación del codemandado S.A. respecto de este reparo."



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Que en atención a los anotados fundamentos, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto sobre los reparos por operaciones no reales y por la determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta de los ejercicios de 1994 a 1996.

Operaciones no reales

Que las Resoluciones de Determinación N° 064-3-03443 a 064-3-03478 (folios 5840 a 5875) emitidas por Impuesto General a las Ventas de los periodos enero de 1994 a diciembre de 1996, se remiten a los anexos de las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 414P y 415P (folios 5802 a 5813), en los cuales se indica que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por los importes totalizados de S/. 432 558,00, S/. 533 939,00 y S/. 455 059,00 respectivamente, al estar sustentados en compras falsas (operaciones no reales), detallando los comprobantes de pago observados en los referidos anexos (folios 5768 a 5799) y señalando como base legal los artículos 18°, 19° y 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, para efectos del Impuesto a la Renta se aprecia que la Administración determinó ventas sobrevaluadas de carne industrial al cliente Productos S.A. en el ejercicio 1994 por el importe de S/. 183 358,00 y ventas falsas de carne industrial a dicho cliente en los ejercicios 1994 a 1996 por los importes de S/. 790 100,00, S/. 821 627,00 y S/. 271 600,00 respectivamente, situación que se originó en el incremento del stock de existencias producto de las compras falsas antes mencionadas, por lo que los referidos montos fueron reparados en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996 (folios 6315 y 6316).

Que la recurrente sostiene que no se ha desvirtuado el informe pericial emitido por los peritos designados por el Poder Judicial para resolver el presente caso, en el que se concluye la realidad del asunto en litigio; y del mismo modo, no se ha tomado en cuenta la pericia de parte que concluye que existe documentación contable válida que descarta la acotación efectuada por la Administración.

Que indica que reitera los fundamentos señalados en su recurso de reclamación, en el cual sostuvo que el procedimiento para determinar la deuda tributaria es improcedente pues se desconoce la totalidad de los gastos y costos existentes; que la observación por ventas falsas se basa en suposiciones, sin tomarse en cuenta que las adquisiciones de los bienes fueron reales; y que si bien dicha observación en la determinación del Impuesto a la Renta le resulta beneficiosa al determinar ventas menores a las declaradas, la rechaza por no ser correcta.

Que la Administración señala que desconoce el crédito fiscal consignado en facturas falsas, en aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que los comprobantes de pago fueron mandados a imprimir y llenados por la propia recurrente, no por los supuestos proveedores; que se han efectuado cruces de información con los supuestos proveedores y con las imprentas involucradas; asimismo, se han tomado en cuenta los documentos y las manifestaciones brindados por

, Presidente del Directorio de S.A., y la información proporcionada por el Ministerio de Agricultura, esto es, consolidados, estadísticas e informes emitidos por funcionarios de la referida entidad, detallando el número de cabezas de ganado beneficiadas por la recurrente; así como los documentos obtenidos en las diligencias de incautación efectuadas en las instalaciones de empresas vinculadas a la recurrente; siendo que los resultados de estas actuaciones conllevar a determinar que las adquisiciones de ganado equino declaradas por la recurrente, constituyen operaciones no reales.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Que al respecto, cabe señalar que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según texto aprobado por Decreto Legislativo N° 775³ y posteriormente por Decreto Legislativo N° 821⁴, aplicable al caso de autos, establecía que el comprobante de pago emitido que no correspondiera una operación real, obligaría al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. El que recibía el comprobante de pago no tendría derecho al crédito fiscal.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 01759-5-2003, que una operación es no real o inexistente cuando se presenta alguno de los supuestos siguientes: a) Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación; b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación; c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto; y d) La combinación de a y c ó b y c.

Que de acuerdo con el criterio sostenido en las Resoluciones N° 03292-1-2009 y 04100-4-2007, entre otras, a fin de determinar si se trata de operaciones que no son reales, la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo; en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha señalado 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; asimismo, en la Resolución N° 06368-1-2003 se ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto 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 de otro lado, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 256-3-99 y 238-2-98, entre otras, 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 ese 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 señalado 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, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, 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, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de

³ Publicado el 31 de diciembre de 1993.

⁴ Publicado el 23 de abril de 1996.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que de autos se aprecia que mediante los Requerimientos N° 97000000180P, 97000000414P y 97000000415P (folios 5736, 5737 y 5739), la Administración solicitó a la recurrente que presente diversa documentación correspondiente a los ejercicios 1994 a 1996, entre ellos, Registro de Compras, Registro de Ventas, comprobantes de pago de compras, comprobantes de pago de ventas, guías de remisión, órdenes de compra y partes de ingreso al almacén.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° 97000000180P, 97000000414P y 97000000415P (folios 5736/reverso, 5738 y 5739/reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir lo solicitado, determinando que las facturas de compras que sustentan el crédito fiscal son falsas, pues fueron impresas y llenadas o emitidas por la propia recurrente y no por los supuestos proveedores; que ello ha quedado comprobado con las manifestaciones brindadas por las personas que figuran como proveedores en los comprobantes de pago observados, quienes afirman que nunca realizaron transacciones comerciales con S.A., asimismo, con las copias de los comprobantes de pago emitidos por tales personas a sus verdaderos clientes, que en ningún caso es la recurrente.

Que en los anexos de las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 414P y 415P (folios 5802 a 5813), se indica que la mayoría de los supuestos proveedores sólo mandó a imprimir boletas de venta por encontrarse en el RUS y aquellos que se encontraban en el Régimen General emitieron facturas a sus clientes, en ningún caso a S.A.; que se comprobó que Presidente del Directorio de S.A., se encargó de la inscripción en el RUC de varios de ellos, presentó las declaraciones de autorización de impresión de comprobantes de pago y dispuso su impresión para ser llenadas a su voluntad, pretendiendo de esta manera sustentar las compras efectuadas a proveedores informales que nunca emitieron comprobantes de pago, así como para incrementar falsamente las compras (compras irreales), con el fin de simular existencias de carne industrial para posteriormente emitir facturas de ventas a Productos S.A. (ventas falsas); que se obtuvieron manifestaciones de los supuestos proveedores y de los propietarios de las imprentas que respaldan lo señalado; que se efectuaron diligencias de incautación de documentos a la recurrente y otras empresas vinculadas, en los que se halló listados extracontables donde figuran los kilos de carne industrial realmente comprados y posteriormente vendidos, así como el saldo que quedaba cada fin de mes; que con esta información se hizo el seguimiento de las existencias mensuales, tomando como inventario inicial el que aparece en la contabilidad de la recurrente, resultando que al mes de abril de 1994 ya no tenía stock disponible para la venta; y que los stocks de carne industrial que figuran en los listados extracontables difieren de lo registrado en los libros contables y los anexos del Balance General de los ejercicios fiscalizados.

Que a modo de resumen, en los citados anexos se señala que durante la fiscalización se comprobó que la recurrente llevaba en cuadernos extracontables el control de las cabezas de ganado comprados, los kilos de carne industrial realmente producidos y vendidos; que las cantidades que aparecen en tales cuadernos coinciden con lo informado por el Ministerio de Agricultura, así como con otros documentos extraídos de las diligencias de incautación tales como listados extracontables, tickets de beneficio de ganado y registros de ingreso de ganado a los corrales de encierro; sin embargo, difieren de las cantidades de compras y ventas contabilizadas; y que estas compras infladas sirvieron para justificar las ventas falsas a Productos S.A.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Que de la revisión de los papeles de la fiscalización y las resoluciones de determinación impugnadas, se advierte que la Administración cuestiona las compras relacionadas con los comprobantes de pago observados, debido a que se tratarían de operaciones no reales, ya sea porque el bien materia de compra (ganado equino del que obtiene carne industrial) no existía, o porque el sujeto que figura como proveedor o vendedor en el comprobante de pago, en realidad no participó en la operación.

Que por consiguiente, atendiendo a la normatividad y los criterios de este Tribunal antes citados, corresponde evaluar de forma conjunta la documentación e información obtenida en la fiscalización, así como los cruces de información con terceros, a fin de determinar si se verifica el supuesto de "operaciones no reales".

a) Sobre la recurrente

De acuerdo con el Informe General de Auditoría (folios 5694 a 5704), la recurrente es una sociedad anónima cuya actividad económica es el beneficio de ganado equino y la producción de carne industrial. Sus operaciones consisten en la adquisición de ganado equino (caballos, burros, mulas, entre otros), cuando éstos ingresan a las instalaciones de la empresa se emite un documento denominado "ingreso de ganado a los corrales de encierro", el mismo que indica el nombre del proveedor y el número de cabezas de ganado; luego el ganado es beneficiado emitiendo al proveedor un ticket sin número en original y copia, en el que se indica las cabezas de ganado, los kilos obtenidos y el importe a cobrar, único documento con el que la empresa controla la producción de carne; posteriormente la carne industrial es almacenada en cámaras frigoríficas. Asimismo, la recurrente también vende las pieles y vísceras del ganado.

De acuerdo con las manifestaciones tomadas a (folios 3013 a 3022, 3080 a 3085, 3088 a 3091, 6493 y 6494), entre 1993 y 1996 se desempeñó como Presidente del Directorio de S.A., estando dentro de sus labores conseguir proveedores de ganado equino, gestionar las adquisiciones de ganado y pactar los precios; la recurrente era el medio para que Productos S.A. sacara dinero sin tributar, para lo cual utilizaba la facturación de personas que no eran proveedores de la empresa o a algunos proveedores reales les agregaba un valor adicional incrementando el valor de la factura; ésto era posible por cuanto en las oficinas de S.A. se encontraban los talonarios de facturas de varios contribuyentes, algunos de los cuales eran proveedores de la recurrente; además contaba con talonarios de facturas que se habían mandado a imprimir de personas que no eran proveedores de S.A.; indica el nombre de las personas que sin ser proveedores de la recurrente, sus facturas se utilizaron para sustentar compras de ganado equino inexistente; la empresa Productos S.A. era la principal cliente de la recurrente, siendo que al momento de facturar consideraba una cantidad de kilos de carne o precios mayores a los reales; posteriormente la recurrente giraba cheques a fin de devolver el dinero que ésta había recibido por ventas ficticias que se habían facturado con la finalidad de beneficiar a Productos S.A.

Según la manifestación tomada a (folios 3117 a 3121 y 6493), éste trabajó como contador a tiempo parcial del S.A. entre los años 1993 y 1997; reconoció haber recomendado a que regularice con liquidaciones de compra, las adquisiciones de la empresa que no contaban con sustento por cuanto en ese tiempo los proveedores no tenían o no entregaban comprobantes de pago, dado que tales regularizaciones estaban destinadas a sustentar las operaciones de compra que no contaban con comprobante de pago.

8
D. P. X



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

b) Proveedores

La Administración efectuó cruce de información con los supuestos proveedores de ganado equino que figuran en los comprobantes de pago materia de reparo, habiendo tomado manifestaciones a la mayoría de ellos según se detalla en los anexos de las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 414P y 415P (folios 6355 a 6363), obteniéndose los siguientes resultados: i) Proveedores que manifestaron haber comprado ganado equino sin factura y por cuenta de la recurrente, recibiendo a cambio una comisión, nunca tramitaron RUC ni mandaron a imprimir comprobantes de pago; ii) Proveedores que afirmaron haber vendido ganado equino a la recurrente pero sin otorgar comprobante de pago y por montos menores, no mandaron a imprimir comprobantes de pago; iii) Proveedores que manifestaron no conocer a la recurrente y que otorgaron facturas por servicios a sus clientes pero en ningún caso a S.A.; iv) Proveedores inscritos en el Régimen Único Simplificado (RUS) que mandaron a imprimir únicamente boletas de venta; v) Proveedores que afirmaron no haber tramitado RUC ni mandado a imprimir comprobantes de pago debido a que no realizan actividad comercial; y vi) Proveedores que tienen la condición de "no habidos", sin embargo, los representantes de las imprentas cuyos datos aparecen en los comprobantes de pago manifestaron que los trabajos de impresión fueron solicitados y cancelados por ; entre otros resultados (folios 5697 a 5700).

c) Imprentas

La Administración efectuó cruce de información con las imprentas que figuran en las facturas de quince (15) supuestos proveedores, que consignan el mismo domicilio fiscal que la recurrente. En las manifestaciones tomadas a y , quienes conducen los referidos negocios de imprenta, indicaron que los trabajos de impresión fueron solicitados y cancelados por , razón por la cual las declaraciones de autorización tienen números correlativos (folios 5697 y 6478 a 6480). Adicionalmente, se tomó manifestación a , quien conduce otra imprenta que aparece en las facturas cuestionadas, en la que señala que no realizó ningún trabajo de impresión a nombre de los supuestos proveedores (folio 5697).

d) Ministerio de Agricultura

La Administración efectuó cruce de información con el Ministerio de Agricultura. La información proporcionada mediante el Oficio N° 046-98-DRA-LL/OIA de 31 de marzo de 1998 por la Dirección Regional Agraria La Libertad del citado ministerio (entidad a la que la recurrente comunica periódicamente las cantidades de cabeza de ganado beneficiadas), coincide plenamente con el volumen de adquisiciones de carne industrial consignado en los cuadernos de control entregados por y con los datos consignados en los tickets de beneficio elaborados por personal de S.A.; sin embargo, esta información difiere de lo anotado en el Registro de Compras y en las facturas que sustentan las adquisiciones de ganado equino de la recurrente (folios 853 y 6498).



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Que en virtud de lo expuesto, de la revisión de toda la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente no ha presentado documentación que acredite la realización de las adquisiciones de bienes aludidas en los comprobantes de pago materia de reparo; es decir, no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan demostrar la realidad de las operaciones de compra bajo examen. Por su parte, la Administración realizó cruces de información con los supuestos proveedores, con las empresas que figuran como imprentas en los comprobantes de pago observados, con el Ministerio de Agricultura, entre otros, con la finalidad de verificar la efectiva realización de las operaciones.

Que por lo tanto, de la evaluación conjunta de los resultados de los cruces de información con terceros y dado que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra materia de análisis, se concluye que las adquisiciones cuestionadas constituyen operaciones no reales; por consiguiente, el reparo ha sido formulado con arreglo a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que con relación a las pericias contables mencionadas por la recurrente, debe indicarse que en la sentencia contenida en la Resolución N° 8 de 16 de abril de 2015 antes citada, el órgano jurisdiccional señaló expresamente lo siguiente:

“3.12 Con relación a las pericias contables.- El entidad demandante SUNAT afirma que las pericias actuadas en el proceso penal no acredita la realidad de las operaciones o que si éstas no eran simuladas. Al respecto cabe hacer la precisión que según se advierte del tenor del fundamento séptimo de la resolución penal de la Corte Suprema, dichas pericias contables, la de oficio y la de parte presentada por los acusados, se hallan emitidas respecto del cumplimiento formal del registro de las operaciones de compra y venta de carne industrial realizadas por las empresas S.A. y Productos S.A. de modo que según dichas pericias las operaciones de la empresa Camal Santa Clara se encuentran adecuadamente sustentadas con los respectivos comprobantes de pago además que el proceso productivo se encuentra debidamente controlado por los sistemas de inventario permanente de existencia y el de contabilidad de costos industriales; es decir, que el enfoque técnico de dicha pericia está basado en la comprobación del cumplimiento formal por parte de las citadas empresas del registro de las facturas sobre compra y venta de carne industrial, mas no contiene la comprobación de su emisión por los contribuyentes que figuran como emitentes, no contienen el cruce de información con otras empresas relacionadas, no se analiza las compras sobrevaluadas ni mucho menos que no existieron operaciones no reales; por tanto, en mérito a dicho análisis no puede afirmarse que las pericias tengan incidencia en el presente caso, en la cual se tiene como materia de controversia la fehaciencia de las operaciones no reales (compras falsas – ventas sobrevaluadas) y determinación de renta neta presunta en los ejercicios 1994 a 1996.”

Que en atención a lo señalado por la autoridad judicial, se establece que el informe pericial emitido por los peritos designados por el Poder Judicial, así como la pericia de parte ofrecida por la recurrente, no desvirtúan el reparo por operaciones no reales analizado en esta instancia.

 10



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta

Que de los anexos de las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 414P y 415P (folios 6315 y 6316), se aprecia que la Administración efectuó determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996, aplicando los coeficientes previstos en la Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10, al haber comprobado en fiscalización que la mayor parte del costo de ventas está sustentado en facturas falsas, las cuales eran impresas y llenadas por la propia recurrente y no por los supuestos proveedores; señalando como base legal los numerales 2, 4, 5 y 10 del artículo 64° del Código Tributario y los artículos 91°, 93° y 95° de la Ley del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, se advierte que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, consideró ingresos presuntos omitidos por haber detectado pasivo falso.

Que la recurrente sostiene que la base legal en que la Administración sustenta la acotación del Impuesto a la Renta, esto es, la Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10, no es aplicable para los ejercicios fiscalizados; que se ratifica en los fundamentos señalados en la reclamación, en la cual sostuvo que el procedimiento para determinar la obligación tributaria es improcedente, pues se desconoce la totalidad de los gastos y costos existentes; y que el reparo por ingresos omitidos por pasivo falso no se encuentra debidamente sustentado.

Que la Administración señala que la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996 se efectuó sobre base presunta de conformidad con lo establecido en los numerales 2, 4, 5 y 10 del artículo 64° del Código Tributario, en base a coeficientes según la Resolución Ministerial N° 23-93-EF/10, al haberse comprobado que la mayor parte del costo de ventas estaba amparado en facturas falsas.

Que al respecto, el artículo 63° del Código Tributario, según textos aprobados por los Decretos Legislativos N° 773 y 816, aplicables al caso de autos, establecía que durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podía determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64° del citado código señalaba que la Administración Tributaria podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2); entre otros supuestos.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 143-2-2000 y 444-3-2003, entre otras, ha establecido que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar, la comprobación previa de uno de los supuestos previstos en el artículo 64° de dicha norma y en segundo lugar, la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en la ley.

Que de acuerdo con lo expuesto precedentemente, al haberse establecido en esta instancia que las adquisiciones de bienes de la recurrente que sustentan el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero de 1994 a noviembre de 1996, están referidas a operaciones no reales, lo que a su vez implica la inexistencia del costo de ventas vinculado con tales comprobantes de pago



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

observados, se verifica que existen dudas respecto de la determinación o cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquélla, por lo que se encuentra acreditada la causal contemplada en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario para determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996 sobre base presunta.

Que en tal sentido, al encontrarse acreditado que se configuró la causal de presunción prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, y dado que para aplicar un procedimiento de determinación sobre base presunta, el citado código sólo exige que se configure alguno de los supuestos establecidos en el mencionado artículo 64°, no resulta necesario efectuar el análisis respecto de las demás causales invocadas por la Administración.

Que por consiguiente, a continuación corresponde dilucidar si el procedimiento de determinación sobre base presunta utilizado por la Administración se encuentra conforme a ley.

Que el artículo 91° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, aplicable al caso de autos, señalaba que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serían de aplicación las presunciones establecidas en los artículos siguientes. El inciso a) del artículo 93° de la citada ley disponía que para los efectos de la determinación sobre base presunta la SUNAT podía utilizar "coeficientes", a tal fin servirían especialmente como elementos determinantes: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables; el monto de las compra-ventas efectuadas; las existencias de mercaderías o productos; el monto de los depósitos bancarios; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; los salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales. El artículo 95° de la referida ley establecía que la SUNAT podía aplicar los promedios y porcentajes generales que estableciera con relación a actividades o explotaciones de un mismo género o ramo, a fin de practicar determinaciones sobre base presunta. Tratándose de contribuyentes omisos a la presentación de la declaración, los promedios y porcentajes a que se refiere el párrafo anterior constituyen base cierta que no admite prueba en contrario.

Que cabe destacar que las Resoluciones de Determinación N° 064-3-03479 a 064-3-03481 giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996 (folios 5837 a 5839), se remiten a los fundamentos señalados en los anexos de las Órdenes de Fiscalización N° 180P, 414P y 415P, en los cuales se indica que en la determinación sobre base presunta se utilizaron los coeficientes previstos en la Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10 (folios 6315 y 6316).

Que no obstante, la citada Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10⁵ no resultaba aplicable para los ejercicios 1994 a 1996⁶.

Que en tal sentido, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo bajo examen y revocar la apelada en este extremo.

⁵ La Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10 tiene 2 artículos que señalan lo siguiente:

Artículo 1.- Apruébase, en términos porcentuales, los coeficientes económico - financieros correspondientes al ejercicio 1993, en función a la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) Rev. 3, a que se refiere el artículo 115 del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, los que como anexo N° 01 forman parte integrante de la presente Resolución.

Artículo 2.- Los contribuyentes sujetos al régimen simplificado que deseen optar por acogerse al régimen general, deberán renunciar aquél en forma expresa y permanente al momento de realizar el primer pago correspondiente al ejercicio grabado 1993."

⁶ Criterio sostenido en las Resoluciones N° 103-2-2001 y 07950-1-2001, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Que cabe indicar que respecto del ejercicio 1996, la Administración determinó la existencia de un pasivo falso por el importe de S/. 110 144,00; el cual fue adicionado a los ingresos declarados del ejercicio toda vez que la recurrente no sustentó parte del saldo de la Cuenta 42 – Proveedores al 31 de diciembre de 1996, por lo que fue calificado como pasivo falso; y en ese sentido, sobre los ingresos así determinados, aplicó el coeficiente determinado en base a la Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10.

Que sobre el particular, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 03783-2-2004, que tal como señala la doctrina, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto, conocido y debidamente probado, por lo que para acotar sobre base presunta aplicando promedios y porcentajes de una actividad económica, es necesario que éstos sean aplicados sobre una base real, que cuando se trata del margen de renta neta, éste se aplica sobre el valor real de las ventas efectivamente realizadas por el contribuyente. Asimismo, en las Resoluciones N° 1057-4-99 y 742-2-2000, se ha señalado que no es válido sustentar una presunción en otra presunción, toda vez que ello implicaría que la base de una presunción se encuentre constituida por otra, cuando por definición, éstas deben tener como punto de partida un hecho cierto.

Que de lo expuesto, se advierte que la Administración determinó ingresos presuntos como consecuencia que la recurrente no sustentó parte del saldo de la Cuenta 42 - Proveedores (folio 5659), los que fueron adicionados a los ingresos del ejercicio y sobre los cuales aplicó el coeficiente de 15%, determinando una renta neta presunta ascendente a S/. 616 817,00 (folio 5764), es decir, aplicó el coeficiente sobre ingresos que en parte fueron determinados presuntamente, por lo que conforme con el criterio antes señalado, dicho procedimiento no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo dejar sin efecto el reparo analizado y revocar la apelada en ese extremo⁷.

Multas

Que las Resoluciones de Multa N° 064-2-06377 a 064-2-06415 (folios 5888 a 5926), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996 y el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 1994 a diciembre de 1996, respectivamente.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según texto aplicable al caso de autos, señalaba que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que atendiendo a que algunos reparos contenidos en la determinación de los citados tributos y períodos han sido levantados en esta instancia y otros han sido ratificados⁸, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido para las sanciones de multa que se sustentan en aquéllos; por lo tanto, la Administración deberá proceder a la reliquidación de las multas, según corresponda.

⁷ Conforme se indicó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 420-3-2014.

⁸ Tener en cuenta que en la Resolución N° 00420-3-2014 de 10 de enero de 2014, se confirmó la resolución apelada en lo concerniente a los reparos por intereses presuntos, retiro de bienes y gastos ajenos al giro del negocio, extremo que no fue impugnado a través de la demanda contencioso administrativa antes aludida.



Tribunal Fiscal

N° 05873-3-2017

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 066400339/SUNAT de 4 de diciembre de 1998 en el extremo de la determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta de los ejercicios de 1994 a 1996; y **CONFIRMARLA** en el extremo del reparo por operaciones no reales, debiendo la Administración proceder conforme lo señalado en la presente resolución.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
CM/BV/FC/ra



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

EXPEDIENTE N° : 4787-2020
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ de 25 de febrero de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° _____ que resolvió que no surte efecto la declaración jurada rectificatoria presentada por Impuesto General a las Ventas de enero de 2019.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Resolución de Intendencia N° _____ es nula debido a su falta de motivación, toda vez que ha sido emitida amparándose en los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N° _____ en el que la Administración se ha limitado a señalar que consignó incorrectamente el estado _____ al anotar en su Registro de Compras los _____ recibos de servicio público con los que incorporó crédito fiscal a la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de enero de 2019, habiendo omitido señalar de manera específica las razones jurídicas por las que no procedería la utilización del referido crédito fiscal.

Que alega que el mencionado vicio de nulidad no se subsana por el hecho de que en la resolución apelada se hayan explicado los motivos para el desconocimiento del crédito fiscal, lo que le habría privado de una instancia de discusión en el procedimiento contencioso tributario.

Que afirma que la apelada desvirtúa la aplicación del Impuesto General a las Ventas al pretender desconocer el crédito fiscal asociado a los _____ sin tener en cuenta que como consecuencia de ello se le estaría gravando como si tuviera la condición de consumidor final, contraviniendo el principio de neutralidad en el que se sustenta dicho impuesto. Invoca precedentes judiciales, así como opiniones de tratadistas sobre la materia para sostener que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto que grava el consumo final y que aun cuando se graven consumos intermedios se trasladará al consumidor final a través del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Que arguye que el único requisito que se debe cumplir para hacer uso del derecho al crédito fiscal es haber soportado el impuesto al momento de adquirir un bien o servicio, por lo que concluye que ha utilizado debidamente el crédito fiscal asociado a los recibos de servicios públicos recibidos, toda vez que en ningún momento tuvo la condición de consumidor final. Agrega que desconocer el derecho al crédito fiscal por aspectos formales rompe el objetivo de neutralidad del impuesto.

Que refiere que la Administración no ha respondido adecuadamente su argumento sobre la aplicación del principio de neutralidad, habiéndose limitado a señalar que carece de sustento su invocación sin señalar los motivos específicos por los cuales considera ello.

Que mediante escrito de alegatos de 26 de octubre de 2020 reitera los fundamentos de su apelación y agrega que conforme al segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116, sólo es válido desconocer el ejercicio del crédito fiscal si la anotación del comprobante de pago se realiza con posterioridad a que surta efecto la notificación del requerimiento de la Administración en el que solicite la exhibición y/o presentación del Registro de Compras. Atendiendo a ello, considera que cumplió con anotar los _____ en el Registro de Compras de enero de 2019, esto es, dentro de los 12 meses siguientes al vencimiento del plazo para efectuar el pago de dichos recibos, toda vez que fueron consignados en el Registro de Compras de agosto de 2019 utilizando el



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

estado el cual permite registrar información de un período anterior, como lo es, el período enero de 2019. Agrega que aun cuando hubiese realizado de manera extemporánea el registro de los recibos emitidos por en agosto de 2019 y no en enero de dicho año, no se justificaría el desconocimiento del crédito fiscal derivado de dichos recibos, pues no fueron anotados tras haberse requerido la exhibición y/o presentación del Registro de Compras de agosto de 2019.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó la determinación de un menor impuesto resultante del Impuesto General a las Ventas, efectuada mediante la declaración rectificatoria PDT 621 N° de enero de 2019, concluyendo que dicha determinación no surtió efectos.

Que indica que de la verificación efectuada al Registro de Compras Electrónico de la recurrente se tiene que los , cuyo crédito fiscal alega la recurrente, consta registrado en agosto de 2019 y no en enero de 2019, no obstante haber incluido el crédito fiscal resultante de estos en su declaración rectificatoria de enero de 2019. Agrega que lo anterior no se ve modificado por el hecho de que la recurrente haya registrado los documentos bajo análisis en el Registro de Compras Electrónico de agosto de 2019 utilizando el código de estado el que, de acuerdo con el numeral 8.1, campo 41 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, se utiliza para realizar un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Que mediante escrito de alegatos de 27 de octubre de 2020, reitera sus fundamentos y refiere que evaluó toda la información presentada, sin embargo, no se presentó documentación suficiente que desvirtúe las observaciones por la inconsistencia detectada. Agrega que en la resolución materia de impugnación, se explica claramente los motivos de su emisión, observándose que valoró todos los medios probatorios presentados por la recurrente durante el proceso de verificación.

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 25 de setiembre de 2019 (fojas 76 a 80), la Administración inició a la recurrente una verificación de obligaciones formales, a fin de constatar la veracidad y exactitud de la declaración rectificatoria presentada por enero de 2019 —en la cual determinó una menor obligación tributaria—, como consecuencia de la cual concluyó que no se sustentó la determinación de un menor impuesto resultante del Impuesto General a las Ventas declarado mediante la declaración rectificatoria, Formulario PDT 621 N° de enero de 2019, respecto de la declaración original, por lo que emitió la Resolución de Intendencia N° señalando que la declaración rectificatoria citada no surtió efectos, al no haber sustentado la veracidad y exactitud de los datos consignados en dicha declaración.

Que de autos se advierte que respecto del Impuesto General a las Ventas de enero de 2019, la recurrente presentó la declaración jurada mediante Formulario PDT 621 N° (foja 2) y determinó un impuesto resultante de S/15 213 475,00, posteriormente, el 2 de setiembre de 2019, presentó una declaración rectificatoria mediante Formulario PDT 621 N° (foja 1), y determinó una menor obligación tributaria ascendente a S/14 874 162,00.

Que es del caso precisar que la referida reducción se sustenta en la variación (incremento) del importe consignado en las compras gravadas casillas 107 base imponible y 108 tributo de S/20 234 375,00 y S/3 642 188,00 a S/22 119 451,00 y S/3 981 501,00, respectivamente.

Que a efecto de verificar la veracidad y exactitud de los datos consignados en la mencionada declaración rectificatoria, de acuerdo con lo previsto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente mediante el Requerimiento N° (fojas 78 y 79) que sustente el origen de la modificación de la declaración jurada presentada detallada en el Anexo I, adjunto, solicitándole la presentación de: i) un análisis de los rubros, conceptos u operaciones que dieron origen a la variación del impuesto resultante; ii) los comprobantes de pago de ventas y compras, entre otros, para



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

sustentar lo explicado en el punto i); iii) los registros de ventas y de compras, libro caja y bancos, registro de retenciones y de percepciones.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 73 a 75) la Administración dio cuenta que el 9 de octubre de 2019 (fojas 66 a 70) la recurrente presentó la documentación solicitada y un escrito en el que indicó que con la declaración rectificatoria de 2 de setiembre de 2019 incorporó el crédito fiscal de recibos de

conforme al detalle siguiente:

FECHA DE VENCIMIENTO	CREDITO FISCAL S/
23/01/2018	56 706,35
19/02/2018	56 706,35
19/03/2018	43 717,47
19/04/2018	43 717,47
19/05/2018	65 593,49
18/06/2018	65 593,49
TOTAL S/	332 034,62

Que agregó, entre otros, que canceló tales recibos el 27 de junio de 2019 y reconoció el crédito fiscal en enero de 2019, periodo que se encuentra dentro de los 12 meses siguientes a las fechas de vencimiento.

Que en el referido resultado, la Administración dejó constancia que de acuerdo con la revisión del registro de compras de enero de 2019 no se encontraron anotados los precitados sino que estos fueron anotados en agosto de 2019, consignando como estado de dichas anotaciones el número el que solo permite ajustar o rectificar una anotación ya existente en un periodo anterior, mas no incluir la anotación efectuada en agosto de 2019 como si hubiera sido efectuada en enero del mismo año, conforme al Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT.

Que en ese sentido, señaló que de acuerdo a la información anotada por la recurrente en su registro de compras, esta no sustentó el importe consignado en las casillas 107 «compras gravadas» y 108 «IGV compras gravadas» de su declaración jurada rectificatoria Formulario PDT 621 N° de enero de 2019, por lo que de acuerdo al numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, concluyó que la declaración rectificatoria antedicha no surte efectos al no haber sustentado la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella, por lo que emitió la Resolución de Intendencia N°

Que de acuerdo con el artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que el artículo 135 del citado código señala que son actos reclamables, entre otros, los que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Que por su parte, el numeral 88.2 del artículo 88 del mencionado código establece que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación y que en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de esta última de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que de otro lado, conforme con el segundo párrafo del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal, entre otros, las prestaciones de servicios que: a) sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y, b) se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

Que de acuerdo al literal c) del artículo 19 de la citada ley, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán, entre otros, con el requisito formal de que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras.

Que según el artículo 2 de la Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por Ley N° 29215 y modificada por el Decreto Legislativo N° 1116, los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, **debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.** No se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado antes citado —en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes— se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

Que de acuerdo con el penúltimo párrafo del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 161-2012-EF, **el derecho al crédito fiscal se ejercerá en el periodo al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago** o documento respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10.

Que el acápite 3.1 del numeral 3 del artículo 10 del anotado reglamento establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del Decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los 12 meses siguientes. **En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en el párrafo anterior, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.**

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 01580-5-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que «La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, **el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago**, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación».

Que consta en autos (fojas 5 y 6) el Reporte Informático Consistente del Registro de Compras de la recurrente de agosto de 2019 en el que aparecen registrados los recibos emitidos por antes detallados.

Que es del caso mencionar que como parte de la información que se consigna en relación con los referidos comprobantes, está la indicación del código de estado 9, que según el numeral 8.1. campo 41

X

4



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

del Anexo N° 2: "Estructura de la información del Registro de Compras Electrónico" de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, debe registrarse cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior, lo que, conforme se ha indicado, no ocurre en el caso de autos.

Que en tal orden de ideas, atendiendo a las normas legales y precedente jurisprudencial expuestos, se concluye que la recurrente no sustentó la modificación del crédito fiscal de enero de 2019 consignada en su declaración jurada rectificatoria, al no encontrarse registrado en dicho mes el crédito fiscal derivado de los
 bajo comentario, por lo que no correspondía ejercer el derecho a dicho crédito en el referido periodo: se concluye, en consecuencia, que la Resolución de Intendencia N°
 se encuentra arreglada a ley, por lo que procede mantenerla y confirmar la apelada.

Que con relación a que la Resolución de Intendencia N°
 carece de motivación por lo que deviene en nula, toda vez que ha sido emitida amparándose en los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N°
 en el que la Administración se habría limitado a señalar que consignó incorrectamente el estado
 al anotar en su Registro de Compras los
 de
 con los que incorporó crédito fiscal a la declaración jurada rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de enero de 2019, habiendo omitido señalar de manera específica las razones jurídicas por las que no procedería la utilización del referido crédito fiscal, corresponde indicar que de acuerdo con el numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, puede motivarse el acto administrativo mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero y que por esta situación constituyan parte integrante del acto; siendo que en el presente caso la motivación de la resolución de intendencia se cumplió mediante la conformidad con los fundamentos del Requerimiento N°
 al cual se remitió, el que fue debidamente identificado y constituyó parte integrante del citado acto administrativo.

Que asimismo cabe señalar que de su revisión se advierte que contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sirvieron de base a la Administración para sustentar su decisión y establecer que la declaración rectificatoria correspondiente al Impuesto General a las Ventas de enero de 2019 no surtió efecto; así señaló lo siguiente: «... de acuerdo con la revisión de su registro de compras del periodo enero 2019, no se encontraron anotados los
 antes detallados, sino que el contribuyente anotó
 en el periodo agosto 2019 ...», «Por tanto, de acuerdo con la información anotada en el registro de compras de enero 2019, el contribuyente no sustentó el importe consignado en las casillas 107 «compras gravadas» y 108 «IGV compras gravadas» de su declaración jurada rectificatoria, mediante el cual determinó un menor impuesto resultante», «En ese sentido, según lo dispuesto en el numeral 88.2 del artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario [...] corresponde señalar que la declaración rectificatoria antes citada no surte efecto, al no haber sustentado la veracidad y exactitud de los datos consignados en su declaración»; por lo que no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente.

Que con relación a que desconocer el crédito fiscal asociado a los
 supondría gravarla como si tuviera la condición de consumidor final, contraviniendo el principio de neutralidad en el que se sustenta dicho impuesto, se debe indicar que el desconocimiento de los efectos de la declaración rectificatoria presentada por la recurrente en enero de 2019, al no encontrarse registrado en dicho mes el crédito fiscal derivado de tales
 no supone una vulneración a dicho principio, en tanto la Ley del Impuesto General a las Ventas reconoce la recuperación del impuesto asumido en la adquisición de bienes o servicios, empero sujetos al estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por dicha ley; siendo que en aplicación del artículo 86 del Código Tributario, los funcionarios de la Administración al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos respectivos deben sujetarse a las normas tributarias vigentes, por lo que ni dicha instancia ni esta pueden dejar de aplicar lo señalado por el literal c) del

5



Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas ni por el artículo 2 de la Ley N° 29215 y sus normas reglamentarias; por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que con respecto a que el único requisito que se debe cumplir para hacer uso del derecho al crédito fiscal es haber soportado el impuesto al momento de adquirir un bien o servicio y que desconocer el derecho al crédito fiscal por aspectos formales rompe el objetivo de neutralidad del impuesto, corresponde remitirse a las disposiciones glosadas precedentemente en las que se establecen, a nivel legislativo, el cumplimiento de requisitos sustanciales y formales para el uso del crédito fiscal.

Que con relación a que la Administración no ha respondido adecuadamente su argumento sobre la aplicación del principio de neutralidad, habiéndose limitado a señalar que carece de sustento su invocación sin señalar los motivos específicos por los cuales considera ello, corresponde indicar que se aprecia que en la resolución apelada (foja 129) la Administración ha señalado el motivo por el que considera que no es amparable el argumento alegado por la recurrente, habiendo indicado que como área acotadora su actuación se enmarca dentro de las normas tributarias vigentes, siendo una situación distinta que la recurrente se encuentre en desacuerdo con el argumento de aquella, lo que no califica como falta de respuesta a su alegato.

Que en cuanto a que conforme al segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 sólo es válido desconocer el ejercicio del crédito fiscal si la anotación del comprobante de pago se realiza con posterioridad a que surta efecto la notificación del requerimiento de la Administración en el que solicite la exhibición y/o presentación del Registro de Compras y que en tal sentido cumplió con anotar los recibos de en el Registro de Compras de enero de 2019, esto es, dentro de los 12 meses siguientes al vencimiento del plazo para efectuar el pago de dichos recibos, toda vez que fueron consignados en el Registro de Compras de agosto de 2019 utilizando el estado "9", el cual permite registrar información de un período anterior, como lo es, el período enero de 2019, corresponde señalar que la mención que efectúa la recurrente al artículo 2 de la Ley N° 29215 no resulta exacta, toda vez que prescinde de lo dispuesto por el primer párrafo del mismo artículo; así, el texto en cuestión establece que «... los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 meses siguientes, **debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado**», siendo precisamente esto último —el ejercicio del crédito fiscal en un periodo distinto de aquel en el que fue anotado— lo que se cuestiona a la recurrente, toda vez que como se ha verificado —y es admitido por ella— habiendo anotado los recibos por el

en agosto de 2019 hizo uso del crédito fiscal en enero del mismo año, periodo en el que no consta su anotación, incumpliendo con lo dispuesto por la ley precitada y lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009; no siendo amparable su pretensión por no tener fundamento legal, que no obstante haber anotado los comprobantes en agosto 2019 por haber indicado un código que permite corregir anotaciones efectuadas en periodos previos, lo que no ha ocurrido en su caso, se deba entender que existe coincidencia entre el periodo en el que ejerció el crédito fiscal y el periodo en el que los anotó.

Que con relación a que aun cuando hubiese realizado de manera extemporánea el registro de los recibos emitidos por en agosto de 2019 y no en enero de dicho año, no se justificaría el desconocimiento del crédito fiscal derivado de dichos recibos, pues no fueron anotados tras haberse requerido la exhibición y/o presentación del Registro de Compras de agosto de 2019, se debe indicar que tal interpretación tampoco se condice con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215, toda vez que aun cuando la anotación se hubiera producido antes de cualquier requerimiento de la Administración para exhibir y/o presentar su Registro de Compras, subsiste el hecho de que el crédito fiscal ha sido utilizado en un periodo distinto al de su anotación en agosto de 2019; por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.





Tribunal Fiscal

N° 06218-1-2020

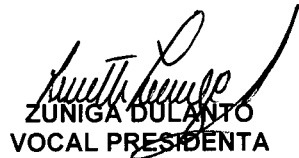
Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 279).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

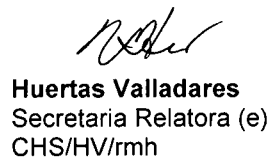
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 25 de febrero de 2020.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh