



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

EXPEDIENTE N° : 12407-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de noviembre de 2017

VISTA la apelación presentada por
contra la Resolución de Intendencia N° 0260140046653/SUNAT de 23 de marzo de 2010, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066839 a 024-003-0066851, 024-003-0066853 a 024-003-0066855 y 024-003-0066859, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007 y por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre, noviembre y diciembre de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0111618 a 024-002-0111621, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que:

- Durante la fiscalización fue inducida por la Administración a presentar las declaraciones rectificatorias por Impuesto General a las Ventas de setiembre, noviembre y diciembre de 2007, que no corresponden a su voluntad certera.
- La Nota de Crédito N° 001-000052 fue emitida por PNUD – Proyecto 00048540 por penalidades contractuales, y la Administración la desconoce por el incumplimiento de deberes formales sin verificar con su cliente, ni considerar el principio de primacía de la realidad.
- Respecto al reparo por operaciones no reales la Administración indicó que debe proporcionar y mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten en caso sea necesario que los comprobantes de pago que sustenten su derecho correspondan a operaciones reales, sin embargo, sólo ha realizado observaciones parciales y orientadas a desvirtuar sus operaciones.
- Los bienes adquiridos a _____ fueron vendidos a sus clientes, existiendo contratos y documentos que acreditan su entrega, y la Administración resta importancia a que cumplió con las normas de bancarización establecidas en la Ley N° 28194 realizando depósitos en cuenta, limitándose a cuestionar que persona o porque se realizó los pagos en parte, cuando ello no enerva su derecho.
- Acreditó la realidad de sus operaciones con los comprobantes de pago emitidos a sus clientes y los contratos respectivos, que no han sido merituados, y canceló los comprobantes de pago observados con medios de pago válidos, que adjunta al presente recurso; en ese sentido, considera que dichos elementos probatorios demuestran la realidad de sus operaciones.
- La sanción impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario no es correcta, por cuanto el Libro de Actas no es un libro vinculado a asuntos tributarios, como establece el último párrafo del artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT; ni es correcta la aplicación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del referido código ya que no estaba obligada a presentar documentación relacionada a renta de fuente extranjera, ni al arrastre de pérdidas, al no contar con créditos tributarios contra el Impuesto a la Renta más allá de los pagos a cuenta declarados, por lo que al no resultar aplicable, no le correspondía presentar dicha documentación.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

Que por su parte, la Administración señala que:

- Reparó la Nota de Crédito N° 001-000052 porque la recurrente no contaba con el acuse de recibo por parte del usuario del servicio, es decir, los datos de identificación de la persona que la recibió, así como fecha y hora, sello de la empresa y rúbrica respectiva, incumpliendo así el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que impide constatar si el usuario recibió tal documento; y porque no presentó documentación que acreditara la disminución de la retribución aplicada a la Factura N° 001-0000332, ni acreditó el monto efectivamente cobrado por la factura y nota de crédito, limitándose a entregar la documentación adicional relacionada con su registro contable.
- Efectuó reparos por operaciones no reales porque la recurrente no sustentó ni acreditó la efectiva realización de las operaciones con su proveedor, y que las pruebas presentadas, como contratos de obra, actas de levantamiento de observaciones y recepción de obra, liquidaciones finales de obra y paneles fotográficos, sustentarían las operaciones realizadas con sus clientes, mas no la efectiva prestación de servicios por el citado proveedor.
- Aplicó la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto la Renta de setiembre, noviembre y diciembre de 2007, dado que los montos consignados en los comprobantes de pago reparados por operaciones no reales constituyen disposición indirecta de la renta gravable no susceptible de posterior control tributario.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización iniciada con Carta N° 090023259142-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221090000971, notificados el 9 de junio de 2009¹ (fojas 499, 500 y 511), la Administración formuló reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por: i) no sustentar la emisión de una nota de crédito, ii) operaciones no reales; al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por: i) ventas gravadas por no sustentar la emisión de una nota de crédito, ii) operaciones no reales; a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007 por intereses generados al determinarse omisión al pago a cuenta producto del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por nota de crédito no sustentada; y por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre, noviembre y diciembre de 2007 por operaciones no reales; y emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066839 a 024-003-0066851, 024-003-0066853 a 024-003-0066855 y 024-003-0066859, por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007, y por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre, noviembre y diciembre de 2007 (fojas 1576 a 1584, 1586 a 1593 y 1597 a 1607); y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0111618 a 024-002-0111621 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1585 y 1594 a 1596).

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los citados reparos y sanciones se encuentran arreglados a ley.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066854 y 024-003-0066859

Que el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por 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 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

¹ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 501 y 512), mediante acuse de recibo, consignando los datos de identificación y firma de la persona que recibió dichos documentos, de acuerdo con el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, según el cual la notificación con 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° 10550-1-2017

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 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 con Oficio N° 104-2017-SUNAT/600000 de 12 de julio de 2017 (fojas 1681 y 1682), la Administración comunicó a este Tribunal que las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066854 y 024-003-0066859 se encuentran extinguidas, en aplicación del artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257.

Que estando a lo comunicado por la Administración, corresponde revocar la apelada en el extremo de la deuda contenida en las citadas resoluciones de determinación.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066839 a 024-003-0066851

a) Por no haber sustentado la emisión de una nota de crédito

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066839 a 024-003-0066850 (foja 1589) y del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0066851 (foja 1579) se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007, así como la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por no haber sustentado la emisión de una nota de crédito, citando entre otros el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establece que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá: a) El monto del Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina, b) El monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituído, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios, siendo que la anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda y c) El exceso del impuesto bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago; además precisa que las deducciones deben estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor debe emitir de acuerdo con las normas del reglamento.

Que asimismo, el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF dispone que los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros, b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones, c) No constituyan retiro de bienes, y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva; por su parte, el numeral 1 del artículo 7° del reglamento señalaba que los ajustes a los que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, pudiendo ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad y en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Que además, dicho artículo señala que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, debe consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa, siendo que además el referido documento debe consignar la serie y número del comprobante de pago que modifican.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito, en tanto que cuando las operaciones no se realizaron o por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, estos deben ser anulados, y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Que en cuanto a la obligación de efectuar el pago de penalidades asumidas contractualmente debe mencionarse que el artículo 1341° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, referido a la cláusula penal compensatoria, establece lo siguiente: *"El pacto por el que se acuerda que, en caso de incumplimiento, uno de los contratantes queda obligado al pago de una penalidad, tiene el efecto de limitar el resarcimiento a esta prestación y a que se devuelva la contraprestación, si la hubiere; salvo que se haya estipulado la indemnización del daño ulterior. En este último caso, el deudor deberá pagar el íntegro de la penalidad, pero ésta se computa como parte de los daños y perjuicios si fueran mayores"*.

Que al respecto, en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 015692-10-2011 se ha indicado que para efecto de deducir un concepto de penalidad por incumplimiento de contrato se requiere que el contrato prevea ésta, siendo que en caso contrario el pago que se efectuara carecería de sustento².

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090004386, notificado el 25 de junio de 2009³ (fojas 466 a 469), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Ventas y de los comprobantes de ventas exhibidos observó que en diciembre de 2007 había emitido la Nota de Crédito N° 001-000052, la que no reúne los requisitos reglamentarios ni se encuentra debidamente sustentada, de conformidad con el inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los numerales 2 y 4 del artículo 10° de su reglamento, así como en los numerales 1.1 a 1.3, y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, al no haberse consignado el nombre, apellido, documento de identidad, fecha de recepción, ni el sello de la empresa del adquirente o usuario, quien recibe la nota de crédito, asimismo, tampoco demostró la devolución de los bienes y/o retribución efectuada, en ese sentido le solicitó que sustentara con la documentación fehaciente de fecha cierta y la base legal respectiva: i) el motivo por el cual la nota de crédito fue emitida sin consignar el nombre, apellido, documento de identidad, fecha de recepción, ni el sello de la empresa del adquirente o usuario, quien recibe la nota de crédito; ii) la retribución efectuada por la disminución de ventas realizadas en la nota de crédito; iii) el cobro de la venta por cada factura y nota de crédito relacionadas; iv) indicar por escrito las políticas de anulación de ventas que se aplican en la empresa y señalar la descripción de la venta realizada relacionada a la nota de crédito observada; v) copia del Libro Caja donde registre la

² Si bien dicho criterio se emitió en un caso de deducción de gastos, es aplicable en tanto versa sobre la forma de acreditar penalidades por incumplimiento de contrato.

³ Notificado por acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió dicho documento, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 473).



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

cancelación de las facturas de ventas modificadas por la nota de crédito observada, y vi) documentos que acrediten la cancelación de las facturas de ventas modificadas por la nota de crédito observada (vouchers de caja, cheques, documentos de recepción de dinero en efectivo, estados de cuentas bancarias y otros).

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al resultado del citado requerimiento, notificado el 8 de julio de 2009⁴ (fojas 454 y 455), la Administración consignó que si bien la recurrente indicó por escrito las políticas de anulación de las ventas y la descripción de la venta realizada relacionada con la nota de crédito observada, proporcionó copia del Libro Caja donde registró la cancelación de las facturas relacionadas a la nota de crédito observada, y proporcionó parcialmente documentos que acreditan la cancelación de las facturas de ventas modificadas por la nota de crédito, ésta no sustentó con documentación fehaciente el motivo por el cual emitió dicha nota de crédito, ni la retribución efectuada por la disminución de ventas realizadas en la nota de crédito, el cobro de la venta por cada factura y la nota de crédito relacionada, por lo que reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 por S/.20,787.56, el cual también tiene incidencia en el Impuesto a la Renta, y realizó el reparo respectivo.

Que posteriormente, en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento Complementario Final N° 0222090004643, notificado el 8 de julio de 2009⁵ (foja 441), la Administración al amparo del artículo 75° del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222090004386, siendo que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento Complementario Final N° 0222090004643, notificado el 15 de julio de 2009⁶ (foja 438), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ninguna respuesta a lo solicitado, por lo que mantuvo la acotación.

Que en el caso de autos, se aprecia que la Nota de Crédito N° 001-000052 fue emitida por la recurrente a su cliente PNUD – Proyecto 00048540 con RUC N° 20507728961, vinculada a la Factura N° 001-0000332, por S/.24,737.20, por la penalidad denominada: "Multa por retraso en ejecución de la obra: Mantenimiento, Sustitución y Rehabilitación de la Infraestructura de la Institución Educativa 30005 San Francisco de Asís – Distrito de Huancayo" (foja 193).

Que la Administración formula el reparo porque la recurrente emitió la citada nota de crédito sin cumplir con lo dispuesto en los numerales 1.1 a 1.3 y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, y no sustentó con documentación fehaciente el motivo de su emisión, precisando en la apelada que dicha penalidad no sustenta la disminución del valor de la operación respaldada con la citada factura, al tratarse de una erogación que no se deriva directamente de la operación gravada con el impuesto.

Que en cuanto al incumplimiento de los requisitos de los numerales 1.1 a 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe señalar que de la revisión de la Nota de Crédito N° 001-000052 (foja 193) se aprecia que señala el motivo de su emisión, contiene los requisitos y características de la factura vinculada y fue emitida por el prestador del servicio, careciendo de sustento las observaciones formuladas por la Administración al respecto.

Que asimismo, la Administración afirma que no está acreditada la recepción por parte de PNUD – Proyecto 00048540 de la nota de crédito objetada, incumpliendo lo previsto en el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago; al respecto cabe indicar que de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03239-5-2009, 01602-3-2010 y 04001-3-2010, lo dispuesto en el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, sin necesidad de realizar el cruce de información, mas no es un requisito de validez de las operaciones que tienen por objeto anular, reducir o aumentar parcial o

⁴ Idem (foja 456).

⁵ Idem (foja 443).

⁶ Idem (foja 439).

M. F. y V.



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

totalmente su valor, por lo que la Administración no se puede sustentar únicamente en dicho cuestionamiento para desconocer los efectos de una nota de crédito⁷.

Que si bien la Administración señala que no está acreditado con documentación fehaciente el motivo de la emisión de la nota de crédito, y que la penalidad no sustenta la disminución del valor de la operación respaldada con la citada factura, por tratarse de una erogación que no se deriva directamente de la operación gravada con el impuesto, se verifica que para sustentar la emisión de la aludida nota de crédito la recurrente presentó el Contrato de Obra N° 08-2007 – Proyecto 00048540 "Mantenimiento, Sustitución y Rehabilitación de Infraestructura Educativa de Atención Prioritaria", suscrito por la Directora Nacional del Proyecto - Presidenta de la Comisión Reorganizadora de la Oficina de Infraestructura Educativa del Ministerio de Educación y la recurrente como contratista, precisándose en la cláusula primera que el proyecto en ejecución de la adenda al convenio de asistencia técnica internacional suscrito por el Ministerio de Educación (MED) y el programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) de 3 de octubre de 2005, realizó la licitación pública para la obra: Sustitución y Rehabilitación de la Infraestructura de la Institución Educativa 30005 "San Francisco de Asís" ubicada en el distrito y provincia de Huancayo, Región Junín, habiéndose adjudicado la Buena Pro a la recurrente.

Que la cláusula segunda indica que el objeto del contrato es la realización de la obra bajo la modalidad de suma alzada por la recurrente, según las bases, planos, especificaciones técnicas, entre otros; la cláusula tercera indica que el plazo de ejecución es de 115 días calendario, que regirá desde la firma del contrato, emisión de la orden de proceder o entrega del terreno, lo que ocurra más tarde, en vista que la fecha para la culminación de los trabajos es indefectible; y la cláusula décima quinta estableció que si por razones imputables a la recurrente incumpliese cualquiera de sus obligaciones, se le cobrara una penalidad equivalente al 2% del monto total contratado por cada semana o fracción de retraso.

Que en el acta de recepción de la obra (fojas 280 y 281), se indica que el monto contratado vigente de la obra es S/.1'236,859.89, y el plazo de ejecución es 115 días más 16 días calendario.

Que de lo expuesto y teniendo en cuenta los términos contractuales glosados, la penalidad por incumplimiento del contrato fue por la entrega de la obra 16 días calendario posteriores a lo pactado, la cual se encontraba prevista por las partes en dicho contrato, siendo que el monto por el cual fue emitida la Nota de Crédito N° 001-000052 de S/.24,737.20, es equivalente al 2% del monto contratado de S/.1'236,859.89, en ese sentido, de conformidad con el criterio jurisprudencial contenido en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 015692-10-2011 citado precedentemente, se encuentra sustentada la emisión de dicha nota de crédito, contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que habiéndose levantado las principales observaciones formuladas por la Administración respecto a la mencionada nota de crédito, el hecho que ésta señale que no se encontraba acreditado el monto efectivamente cobrado por la factura no es suficiente para desvirtuar la validez de la nota de crédito.

Que por lo tanto, el reparo a la Nota de Crédito N° 001-000052 que tuvo incidencia en el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2007 no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede levantarlo y revocar la apelada en ese extremo.

Que estando a lo expuesto, resulta irrelevante emitir pronunciamiento respecto a los demás alegatos formulados por la recurrente, así como la resolución y sentencias invocadas.

b) Operaciones no reales

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066839 a 024-003-0066850 (foja 1588) y del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0066851 (foja 1579) se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre, noviembre y

⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 11112-4-2015 y 06110-8-2016.



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

diciembre de 2007, así como el gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por operaciones no reales, citando entre otros el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con el artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, el 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 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; 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; y b) 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, precisando 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 dicha norma añade 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 de otro lado, según el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que el artículo 20° de la citada ley señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal el 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 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.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 01759-5-2003, ha establecido con relación a lo señalado en los considerandos precedentes que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: 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



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

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

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01923-4-2004, 04245-1-2005 y 00325-1-2005, se ha establecido que para sustentar el crédito fiscal y el gasto en forma fehaciente y razonable, no basta que se cuente con los comprobantes de pago por adquisiciones y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 120-5-2002 y 3708-1-2004, 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.

Que si bien mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99 se ha establecido que si los proveedores no cumplieren 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, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02289-4-2003, se ha expresado que el criterio de la resolución antes citada 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 las normas y criterios expuestos, para establecer la 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, por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar su efectiva realización, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que asimismo, para sustentar válidamente la deducción del costo y/o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a operaciones fehacientes realizadas por los compradores con sus proveedores, para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que en consecuencia, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de acuerdo 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, criterio que fluye de la Resolución N° 01759-5-2003 anteriormente citada.

Que mediante los puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090004386 (fojas 458 a 466), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Compras y comprobantes de compras exhibidos observó la anotación de facturas de su proveedor

detalladas en el Anexo N° 02 adjunto (foja 457), debido a que dichas operaciones no fueron acreditadas al no exhibir ni proporcionar documentación e información fehaciente que sustente sus operaciones de ventas y compras, además, del cruce de información con el aludido proveedor, éste no acreditó mediante sus registros y libros contables haber realizado las operaciones de venta observadas, ni los costos, contratación de personal, utilización de maquinarias, ni el cobro de los comprobantes observados; en tal sentido, le solicitó lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

1. Sustentar con documentación de fecha cierta la realización de las operaciones con el mencionado proveedor, debiendo proporcionar: a) un informe indicando la forma en que se contactó con dicho proveedor; b) órdenes de pedido y/o servicio u órdenes de compra, cotizaciones, contratos de servicios; c) Proporcionar un informe, indicando quienes fueron las personas que intervinieron para contactar al proveedor (datos de identificación), lugar y fecha del contacto; d) copia de la documentación que respalde sus descargos y/o afirmaciones.
2. Proporcionar un informe señalando las formas de pago realizadas (efectivo y/o cheque) de cada factura emitida por el aludido proveedor, señalando: a) datos de identificación de las personas a quienes entregó los pagos, proporcionar los libros contables donde se muestra la contabilización de los pagos efectuados para la cancelación de los comprobantes de pago observados; y b) informar el motivo por el cual el citado proveedor realizó cobros parciales de las facturas observadas teniendo en cuenta que fueron realizadas en la misma fecha, señalando los datos de identificación de la persona que tomó esa decisión, así como la documentación que acredite sus afirmaciones.
3. Respecto al Registro de Inventarios y/o contabilidad de costos, le solicitó: a) exhibir los originales y proporcionar copia de los folios en que haya registrado los ingresos de insumos, productos terminados, suministros, materiales de construcción, y otros bienes adquiridos a dicho proveedor, y de las salidas de insumos, suministros, y materiales de construcción para realizar las obras relacionadas con las ventas efectuadas a sus clientes en el registro obligado a llevar; y b) exhibir los originales y proporcionar copias de los inventarios físicos al inicio y al final del ejercicio 2007 aprobado por los responsables de su ejecución.
4. En el caso de haber contratado el servicio de terceros para la elaboración de sus productos, exhibir los originales y proporcionar copia de los contratos firmados, copia de los cargos de recepción de las muestras entregadas a sus proveedores, y presentar informe por escrito indicando en qué consistieron dichos servicios recibidos, los datos de identificación de las personas que prestaron los servicios, el lugar, forma de pago y si entregaron adelantos de dinero, presentando documentación sustentatoria.
5. Sustentar el traslado, entrega y recepción de los insumos, suministros y materiales necesarios para realizar las obras relacionadas a los comprobantes de pago observados: a) exhibir los originales y proporcionar copias de las guías de remisión remitente o transportista con las que fueron trasladados los bienes relacionados a las operaciones relacionadas a los comprobantes de pago de compras observados; y b) presentar un informe indicando el destino de los suministros, insumos y materiales adquiridos; de haberse producido un producto terminado y/o bien vendido, indicar el número de comprobante de pago de ventas, datos de identificación del adquiriente, forma de pago, fecha y lugar de la operación, debiendo presentar copias firmadas y selladas de dichos documentos.
6. De no contar con la documentación requerida, proporcionar un informe explicando el motivo por el cual no lleva o no posee dicha documentación y/o información, con el sustento correspondiente.
7. Proporcionar las copias SUNAT de los comprobantes de pago de compras señalados en el Anexo N° 02 y las copias SUNAT de sus correspondientes guías de remisión remitente emitidas por el mencionado proveedor.
8. Sustentar el pago de las facturas detalladas en el citado Anexo N° 02 mediante medios de pago, proporcionando un informe indicando los datos de identificación de las personas que realizaron los pagos en efectivo, depósitos bancarios u otros medios de pago respecto a las facturas emitidas por el proveedor mencionado, copia de los estados de cuenta bancarias firmados y sellados por el representante legal de la empresa, entre otros.

Que mediante los puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222090004386 (fojas 447 a 454) la Administración señaló que la recurrente no proporcionó un informe indicando la forma en que realizó el contacto con el mencionado proveedor; no proporcionó órdenes de pedido o servicio u órdenes de compra, cotizaciones, contratos de servicios; proporcionó un informe indicando quiénes fueron las personas que intervinieron para contactar con el mencionado proveedor, sin señalar el lugar y medio de contacto; no informó los datos de identificación de las personas a quienes le entregaron los pagos, ya que estos se realizaron mediante depósitos en la cuenta del proveedor, y proporcionó copia de los libros contables donde muestra la contabilización de los pagos efectuados; no informó el motivo por el cual su proveedor ha realizado cobros parciales de la deuda correspondiente a la emisión de las facturas



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

observadas teniendo en cuenta que fueron realizadas en una misma fecha, ni indicó los datos de identificación de la persona que tomó tal decisión; no proporcionó copia de los folios en los que registró los ingresos de productos terminados, insumos, suministros, materiales de construcción y otros bienes adquiridos a su proveedor, ni su salida para realizar las obras relacionadas con las ventas efectuadas a sus clientes en el registro permanente en unidades obligado a llevar; no proporcionó copia del detalle de los inventarios físicos al inicio y al final del ejercicio 2007 aprobado por los responsables de su ejecución; exhibió los originales y proporcionó copia de los contratos firmados por las partes que intervinieron en la contratación de los servicios de terceros, no exhibió los originales, ni presentó las copias de los cargos de recepción de las muestras entregadas a sus proveedores debido a que no es aplicable, no presentó un informe por escrito respecto a los servicios recibidos, datos de identificación de las personas que los prestaron, el lugar donde se llevó a cabo la prestación de los servicios, la forma de pago, entre otros; no presentó copias de guías de remisión remitente o transportista; proporcionó un informe indicando el destino de los suministros, insumos y materiales adquiridos relacionados a los comprobantes de compras observados, indicó el número de comprobantes de ventas, identificó al adquirente, forma, fecha y lugar de pago de la operación, sin embargo no presentó copias firmadas y selladas de los documentos que acrediten sus afirmaciones; no proporcionó la copias SUNAT de los comprobantes observados, ni las copias SUNAT de las guías de remisión remitente emitidas por el aludido proveedor; del cruce de información con , éste no acreditó mediante sus registros y libros contables haber realizado las operaciones de venta observadas, ni los costos, contratación de personal, utilización de maquinarias, ni el cobro de los comprobantes observados; y no proporcionó un informe indicando los datos de identificación de las personas que realizaron los pagos en efectivo, depósitos bancarios u otros medios de pago respecto a las facturas emitidas por proveedor observado, ni los estados de cuenta bancarias.

Que en ese sentido, por las consideraciones antes señaladas, toda vez que la recurrente no contaba con un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes observados correspondan a operaciones reales, documentación que demostrara que el proveedor haya participado en las transacciones de los comprobantes de pago observados, y ello aunado al hecho que el cruce de información con el citado proveedor no sustentó la realización de las operaciones observadas, la Administración concluyó que las operaciones observadas corresponden a operaciones no reales, pese a estar anotadas en su Registro de Compras, ya que no se pudo acreditar fehacientemente que su proveedor haya participado en las operaciones comerciales observadas, situación que se encuentra comprendida en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en virtud a ello, con la documentación presentada por la recurrente no se acreditó la cancelación de las facturas observadas mediante transferencias de fondos, cheques con la cláusula no negociables, ni orden de pago, reparando el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre, noviembre y diciembre de 2007, así como el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que posteriormente, con el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento Complementario Final N° 0222090004643 (foja 441) la Administración al amparo del artículo 75° del Código Tributario solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en los puntos 3 y 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222090004386.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 15 de julio de 2009 (fojas 317 a 319) en que señaló que las facturas observadas están acreditadas con los contratos de obra, la relación comercial sustentada con los subcontratos presentados con su escrito de 3 de julio de 2009, las fotos y documentación de la recepción y conformidad de obra que demuestran su naturaleza, realización y causalidad de las operaciones observadas; que en relación a la no utilización de medios de pago indica que cumplió con la norma de bancarización y realizó los depósitos en la cuenta de su proveedor New Corporation América N° 0011-0178-14-0100035110 en señal que honró su deuda de acuerdo a ley; que presentó sus descargos respecto a lo solicitado en los Requerimientos N° 0222090004386 y 0222090004643 por lo que deben levantarse las observaciones formuladas a las facturas observadas, y que no corresponde la aplicación de la tasa del 4.1%; y que por su falta de experiencia presentó



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

declaraciones rectificatorias, las que resultan improcedentes, lo que se debe tener en cuenta al momento de resolver, declarándolas nulas y reponer su derecho.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento Complementario Final N° 0222090004643 (foja 438) la Administración señaló que la recurrente no desvirtuó la acotación formulada.

Que en el presente caso se aprecia que la Administración reparó las operaciones detalladas en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° 0222090004386 (foja 457), al considerar que dichas operaciones eran no reales, por cuanto la recurrente no había acreditado la fehaciencia de las mismas, pese a que fue debidamente requerida para tal efecto, la cual tuvo incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre, noviembre y diciembre de 2007, y en el gasto y/o costo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, citando como base legal el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras normas.

Que de lo señalado y atendiendo a que en los papeles de la fiscalización y las resoluciones de determinación impugnadas, la Administración cita como base legal del reparo por operaciones no reales señalado en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que los cuestionamientos a las operaciones comerciales se centran en quién sería el verdadero proveedor del servicio, pues la Administración entiende que al no haberse demostrado las transacciones de
con la recurrente, el prestador de los servicios sería un sujeto distinto a aquel que emitió los comprobantes de pago observados, corresponde evaluar de forma conjunta la documentación e información obtenida en la fiscalización, así como el cruce de información con el proveedor, a fin de determinar si se verifica el supuesto de "operaciones no reales" del citado inciso b) del artículo 44° de la mencionada ley.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 505 a 509 y 1675), la recurrente tiene como actividad principal la construcción de edificios completos (CIU 45207).

Que para sustentar la realidad de las operaciones observadas, la recurrente presentó las facturas observadas, contratos de obra, recepción de la conformidad de obra, subcontratos, Registro de Compras, Registro de Ventas, y pagos efectuados en efectivo en la cuenta de su proveedor.

Que si bien la recurrente a efecto de sustentar la realidad de las operaciones observadas presentó las Facturas N° 002-00787, 002-00803, 001-01972, 002-00794, 001-002100, 001-002110, 001-002116, 001-002130, 001-002164, 001-002161, 001-002184, 001-002186, 001-002213, 001-002221, 001-002230, 001-002241 y 001-002224 (fojas 160, 163, 165, 167, 169, 171, 173, 175, 177, 179, 180, 182, 184, 186, 188, 190 y 192) emitidas por el proveedor
por subcontrato de pintura en aulas, loza deportiva, cerco perímetro del colegio - Zarumilla - Tumbes, fabricación de estructuras metálicas para el colegio - Huancayo, reparación del motor de mezcladora, fabricación de puertas y ventanas de madera para los colegios :
- Zarumilla - Tumbes, subcontrato de trabajos de cerrajería, trabajos de construcción de cerco perimétrico en la obra IE Julio Salvador Izquierdo, subcontrato de pintura en los ambientes del colegio - Huancayo, subcontrato de construcción de veredas en la IE Julio Salvador Izquierdo, fabricación de 800 piezas de moldes metálicos para encofrado de sardineles, reparación de motor de tractor Caterpillar, subcontrato de colocación de calaminas en la IE y subcontrato de obra demolición, excavación eliminación de material excedente, entre otros, según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01923-4-2004 y 00325-1-2005, no resulta suficiente que se cuente con el comprobante de pago en el que se consignen las operaciones realizadas, ni con su registro contable⁸, sino que debía demostrarse que las operaciones se hayan realizado.

⁸ Registro de Compras (fojas 55 a 70).



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

Que con relación a lo manifestado por la recurrente acerca que los servicios que le prestó estuvieron destinados a operaciones de venta que realizó a diversos clientes, cabe mencionar que si bien en el Registro de Ventas se aprecia la anotación de diversas operaciones de ventas respecto a los periodos materia de acotación (fojas 198 a 210), dicho registro sólo permite sustentar la celebración de operaciones de venta por los servicios de construcción que presta la recurrente a favor de varios clientes, y no acredita que la prestación de los servicios consignados en los comprobantes de pago objetados hayan sido prestados por el aludido proveedor.

Que con relación a los contratos de obra, las actas de levantamiento de observaciones y recepción de obra, liquidaciones finales de obra, oficio, resolución jefatural y fotografías de las obras concluidas (fojas 124 a 152 y 245 a 291), dan cuenta de las obras que estaba obligada a ejecutar y su recepción, sin embargo no demostrarían la efectiva prestación de los servicios por parte del citado proveedor.

Que los Libros Mayor, Caja y Bancos e Inventario y Balances (fojas 71, 194 a 197), por si solos, no permiten acreditar la realidad de las operaciones observadas, por cuanto dichos libros detallan las operaciones comerciales durante determinados periodos, no apreciándose en autos que la recurrente haya presentado documentación adicional que acreditara la realidad de las operaciones observadas, como informes, comunicaciones, controles efectuados, etc.

Que además, de la revisión de libro denominado "Inventario de Costos" (fojas 355 a 389), se observa que hace referencia a las facturas por proveedor, detalle y descripción de las unidades y/o materiales, precio unitario, numero de documento asociado, fecha, base imponible, IGV y total, sin embargo no hacen referencia ni a las facturas ni al proveedor observado.

Que de fojas 93 a 123 obran los Subcontratos de Obra suscritos por la recurrente y el 6 de agosto y 21 de setiembre de 2007⁹ para realización de diversas obras en los colegios San Francisco de Asís - Huancayo y Julio Salvador Izquierdo - Zarumilla - Tumbes, como la fabricación de puertas y ventanas de manera, trabajo de carpintería metálica, fabricación estructuras metálicas, trabajos de pintura en pabellones, losa deportiva, cerco perimétrico, colocación de teja, fabricación de surquillo, construcción de veredas de concreto, cerco perimétrico, ejecución de instalaciones sanitarias, colocación de calaminón, entre otros, y si bien dichos contratos señalan el objeto, monto de contraprestación y plazo, la recurrente no presentó otra documentación que acreditara la efectiva prestación de los citados servicios, es decir, no aportó ninguna documentación adicional que demostrara efectivamente la prestación de los citados servicios, como informes sobre las valoraciones, gestiones realizadas, proyecciones y avances de las obras, entre otros, reportes de los incidentes detectados, así como la relación del personal que realizó dichos servicios, correos o correspondencia en general que den cuenta de la prestación de los servicios u otros documentos que acreditaran que mantenía informada a la recurrente de sus gestiones o que acreditaran la realización de las labores de aquella a favor de la recurrente, entre otros, más aun teniendo en cuenta los plazos y las especificaciones a las que se encontraba obligada la recurrente por las licitaciones ganadas.

Que adicionalmente, se tiene que la Administración determinó que en virtud del cruce de información efectuado con la aludida empresa, ésta no exhibió, ni proporcionó la información sustentatoria requerida, tal como se puede advertir del Resumen de Estadístico de Fiscalización (fojas 50 a 54), por lo que contrariamente a lo indicado por la recurrente, no se aprecia que la Administración hubiese sustentado el reparo únicamente en el incumplimiento de presentar medios

⁹ Dichos contratos fueron suscritos en las indicadas fechas, verificándose que no se encuentran legalizados. Cabe mencionar que la Administración no ha cuestionado cuando éstos adquirieron fecha cierta. Al respecto, cabe citar el artículo 245° del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, que señala que un documento privado adquiere fecha cierta y produce eficacia jurídica como tal en el proceso, desde la muerte del otorgante (numeral 1), la presentación ante funcionario público (numeral 2), la presentación del documento ante Notario Público, para que certifique la fecha o legalice las firmas (numeral 3), la difusión a través de un medio público de fecha determinada o determinable (numeral 4), y otros casos análogos (numeral 5).



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

probatorios por parte de ella sino que llevó a cabo verificaciones adicionales para sustentar las observaciones formuladas respecto de los comprobantes de pago antes mencionados, tal es el caso del cruce de información con la referida empresa que figura como prestador del servicio.

Que en virtud de lo expuesto, de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente no ha presentado documentación que acredite la efectiva realización de las prestaciones de servicios aludidas en los comprobantes de pago reparados, es decir, no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permita demostrar la realidad o fehaciencia de las operaciones bajo examen, mientras que la Administración llevó a cabo verificaciones adicionales para sustentar las observaciones formuladas, para verificar la efectiva realización de dichos servicios.

Que al no haber proporcionado ningún documento adicional a los analizados precedentemente de los que se evidencie la efectiva prestación de los servicios realizados por el mencionado proveedor, es decir, no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera conjunta, razonable y suficiente permitan acreditar que el emisor que figura en los comprobantes de pago observados, sea el verdadero prestador de los servicios, lo que aunado al resultado de la investigación adicional efectuada por la Administración, como el cruce de información con el emisor de las facturas, permite concluir que las operaciones bajo examen no fueron realizadas por quien figura como emisor de los comprobantes de pago, y en consecuencia, el reparo por operaciones no reales se encuentra conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que sin embargo, cabe destacar que el citado supuesto previsto en la citada norma otorga al contribuyente la posibilidad de convalidar o mantener el derecho al crédito fiscal, por lo que procede evaluar las disposiciones dictadas para tal fin.

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

Que en concordancia con ello, el numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, dispone que respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° de la ley, se tendrá en cuenta 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. 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.
- c) El pago del impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

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

Que el literal a) del numeral 2.3.2 del referido artículo 6°, precisa que tratándose de transferencia de fondos, ésta debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor.

Que de acuerdo con lo señalado, corresponde verificar si la recurrente cumplió con los requisitos establecidos en las disposiciones reglamentarias previamente citadas, a efecto de mantener el derecho al crédito fiscal por los comprobantes de pago materia de reparo, conforme con lo previsto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente diversos vouchers de depósitos en efectivo realizados en la Cuenta N° 0011-0249-08-0100094937 a nombre de (fojas 161, 162, 164, 166, 168, 170, 172, 174, 176, 178, 181, 183, 185, 187, 189 y 191); no obstante, estos no acreditan la utilización de los medios de pago señalados en el numeral 2.3 del artículo 6° del referido reglamento, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que fue inducida a presentar declaraciones rectificatorias, por lo que considera que éstas no corresponden a su voluntad, al respecto, cabe indicar que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias obedece a un acto voluntario formal que efectúan los deudores tributarios, por lo que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente en sentido contrario.

Que finalmente, de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución, al haberse levantado el reparo por la emisión de una nota de crédito no sustentada y mantenido el reparo por operaciones no reales, los que tuvieron incidencia en el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066850 y 024-003-0066851 teniendo en cuenta lo dispuesto en la presente resolución.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066853 y 024-003-0066855

Que del Anexo N° 01 de dichas resoluciones de determinación (fojas 1576 y 1597) se aprecia que fueron emitidas por la tasa adicional del Impuesto a la Renta de tercera categoría de setiembre y diciembre de 2007, sustentándose en el reparo por operaciones no reales.

Que el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece 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 el inciso g) del artículo 24°-A de la citada ley señala que para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera 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 la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55°.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable al caso de autos, prevé dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario según lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley.

Que de acuerdo al criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida tasa adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario¹⁰, indicando que debe tenerse en cuenta que la tasa adicional de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que por su parte, el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efecto del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", entre otros, aquellos 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, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados en un comprobante de pago cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que teniendo en cuenta que esta instancia ha confirmado el reparo por operaciones no reales resultando egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, la aplicación de tasa adicional del 4,1% sobre dicho reparo se encuentra ajustado a ley, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0111618 a 024-002-0111621

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

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0111621 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (foja 1585), sobre la base de los reparos, contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0066851, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuyos reparos han sido mantenidos en un extremo y levantado en otro, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a dicho valor y revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la sanción.

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0111618 y 024-002-0111619 fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1595 y 1596), sobre la base de los reparos, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066847 y 024-003-0066849, emitidas por Impuesto General a las Ventas de setiembre y noviembre de 2007, cuyos reparos han sido mantenidos, por lo que debe emitirse igual pronunciamiento y confirmar la apelada en ese extremo.

¹⁰ Continúa señalando la citada resolución: "así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen con los requisitos de ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos".



Tribunal Fiscal

N° 10550-1-2017

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0111620 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (foja 1594), sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0066850, emitida por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007, cuyos reparos uno ha sido mantenido y el otro levantado en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a dicho valor y revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la sanción.

Que en relación a los alegatos de la recurrente cuestionando las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario, cabe indicar que si bien de los actuados se advierte que si bien la Administración habría detectado la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario, ésta no emitió resoluciones de multa, por cuanto la recurrente subsanó voluntariamente, por lo que los alegatos expuestos no resultan atendibles, al no haberse emitido valores respecto a dichas infracciones, por lo que el cuestionamiento no iba dirigido contra un acto administrativo que calificase como reclamable de acuerdo con el artículo 135° del Código Tributario¹¹.

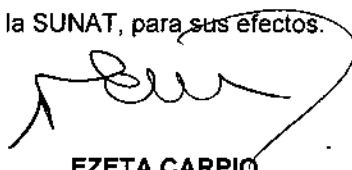
Con los vocales Zúñiga Dulanto, Falconí Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140046653/SUNAT de 23 de marzo de 2010 en el extremo referido a la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0066854 y 024-003-0066859; **REVOCARLA** en el extremo referido al reparo por la emisión de la nota de crédito no sustentada vinculada al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, así como respecto de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° 024-002-0111620 y 024-002-0111621, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos materia de controversia.

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


ZÚNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
EC/HV/RC/rmh.

¹¹ El artículo 135° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Supremo Legislativo N° 953, señala que son actos reclamables la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, las resoluciones que las sustituyan, así como los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria; asimismo, son reclamables las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.