EXPEDIENTE N°	:	7123-2008
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 5 de agosto de 2014

VISTA la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0022183/SUNAT de 25 de abril de 2007, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0006955 a 024-003-0006972 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0020607 a 020-002-0020620, y 020-002-0020631, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril a junio y diciembre de 2002, y enero a diciembre de 2003, así como por las infracciones tipificadas por el numeral 1 de los artículos 175°, 177° y 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que ha cumplido con los requisitos previstos en los artículos 18° y 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV[1], conforme a los resultados de los requerimientos atendidos en la fiscalización y toda vez que la Administración aceptó las operaciones de ventas por conceptos de estanterías de exhibición.

Que invocando pronunciamientos del Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 1218-5-2002 y 3720-3-2002, alega que el hecho que la Administración no encuentre a los emisores de los comprobantes en el momento de las verificaciones no implica automáticamente que el domicilio señalado en dicho comprobante sea falso, y que por tanto correspondan a operaciones no reales.

Que asimismo hace referencia a la Resolución N° 857-4-97, que declaró nula e insubsistente una resolución de la Administración que declaró improcedente la reclamación, debido a que la información de terceros no coincidía con la consignada en los comprobantes de pago cuestionados, ameritando una nueva verificación, que la Administración Tributaria no acreditó que los comprobantes correspondieran a operaciones no reales y que no era obligación del comprador verificar que la dirección consignada en los comprobantes corresponda efectivamente al vendedor; concluyendo que el cuestionamiento de los requisitos formales para el uso del crédito fiscal no es fundamento suficiente para su desconocimiento.

Que por su parte, la Administración Tributaria indica que respecto a los comprobantes de pago emitidos por el proveedor Manuel Andrés Orbegozo Ponte, mediante el Requerimiento N° 0015704, se le solicitó exhibir la documentación que acredite fehacientemente los servicios de fabricación de estantería para exhibición y el de transporte de materiales y reparto de mercaderías brindados por dicho proveedor, lo cual sustentó conforme se verifica del resultado al citado requerimiento, sin embargo se consignó que no cumplió con sustentar los servicios correspondientes a la fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, fabricación de cajones y planchas corrugadas, fabricación de moldes de madera, ni sustentó los servicios de transporte de materiales y reparto de mercaderías, asimismo, la recurrente no presentó la documentación que acredite la fehaciencia de las adquisiciones de madera que habría realizado a Luis Alberto Choquehuanca Melgarejo, pese a habérsele solicitado mediante requerimiento antes referido; por lo que realizó cruces de información con dichos proveedores, los cuales no presentaron documentación que corrobore la realización de las operaciones.

Que señala respecto a los comprobantes de pago emitidos por el proveedor Manuel Andrés Orbegozo Ponte, que al momento de detallar la documentación solicitada, se alude únicamente al servicio de fabricación de estantería para exhibición (lo cual no es materia de reparo), y no a los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, fabricación de cajones y planchas corrugadas, fabricación de moldes de madera, los cuales fueron considerados como no acreditados en los resultados de requerimientos correspondientes, por lo que en razón de su facultad de reexamen, prevista en el artículo 127° del Código Tributario, notificó el Requerimiento de Pruebas N° 0260550019849, solicitando exhibir la

[1] Entiéndase así, ya que en su escrito se refiere equivocadamente al T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta.

información correspondiente a dichas operaciones, la cual no fue presentada en su totalidad, por lo que mantiene dicho reparo.

Que por otro lado, reparó facturas por operaciones que no constituyen gasto ni costo, por tratarse de conceptos ajenos al giro del negocio ya que la recurrente no presentó documentación alguna que acredite la relación de causalidad con su actividad.

Que en cuanto a las resoluciones de multa emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, señala que han sido emitidas conforme a ley, producto de los reparos antes detallados que han sido confirmados por dicha instancia.

Que en lo referente a la Resolución de Multa N° 024-002-0020607, señala que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, al no presentar el Control Permanente de los Bienes del Activo Fijo, pese a habérsele requerido expresamente. De igual modo, respecto de la Resolución de Multa N° 024-002-0020608 indica que la recurrente legalizó el Registro de Compras con fecha posterior a las operaciones registradas, por lo que omitió llevarlo hasta la fecha de su legalización, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, correspondiente aplicarse el régimen de gradualidad por haber sido subsanada voluntariamente dicha infracción, antes de que surta efecto la notificación de requerimiento de verificación o fiscalización.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente mediante Carta N° 040023770460-01-SUNAT (foja 1607), y Requerimientos Nº 00223542, 00132997 y 00151704 (fojas 1549 a 1576, 1581 a 1583, y 1589), se efectuaron reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril a junio, diciembre de 2002, y de enero a diciembre de 2003, proveniente de operaciones no reales y por gastos ajenos al negocio, que dieron origen a la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0006955 a 024-003-0006972 (fojas 1957 a 1992); así como las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0020607 a 024-002-0020620 y 024-002-0020631, por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 175°, 177° y 178° del Código Tributario (fojas 1940 a 1956).

Que de acuerdo a lo expuesto, la controversia consiste en determinar si los referidos reparos e infracciones se encuentran arreglados a ley.

Reparo al crédito fiscal por operaciones no reales

Que con relación a este punto, a fojas 1961 a 1976, y 1979 a 1992, obra copia de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0006955 a 024-003-0006961, y 024-003-0006963 a 024-003-0006970[2], giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, abril, mayo y diciembre de 2002, y de enero a noviembre de 2003, emitidas, según se indica en las mismas, "al haberse determinado reparos al crédito fiscal por operaciones no reales, entre otro, citando como base legal el artículo 18º y 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como los numerales 2.2 y 2.3 del artículo 6º de su reglamento, entre otros; así como los Requerimientos Nº 00223542 y 00151704.

Que el artículo 18º 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, señala 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, siendo que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

[2] Cabe señalar que si bien se verifica que en la Resolución de Determinación N° 024-003-0006955, correspondiente al periodo diciembre de 2002 no se consigna la referencia al reparo por operaciones no reales, ello obedece a un error material (habiéndose consignado dicha referencia en la Resolución de Determinación N° 024-003-0006972, emitida por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2003).

Que el artículo 44° de la citada ley dispone que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión.

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 asimismo, 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 dejado 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 de igual modo, es preciso anotar que 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.

Que si bien mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99 se ha establecido que si los proveedores no cumpliesen 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; asimismo, 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 lo expuesto se tiene que de acuerdo con el criterio 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 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 sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99.

Que en consecuencia, 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, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que mediante el punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° 00151704 (fojas 1564 a 1574), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente las operaciones realizadas con los proveedores Manuel Andrés Orbegozo Ponte y Luis Alberto Choquehuanca Melgarejo, por lo que requirió un cuadro con documentación sustentatoria en el que se detallen las facturas (N°, fecha de emisión y monto) que sustentan el servicio de fabricación de estantería para exhibición, y el servicio de transporte de materiales y deshechos, respecto del proveedor y la compra de caoba al proveedor correspondientes a los periodos tributarios enero 2002 a diciembre 2003, incluyendo los contratos por el servicio pactado, copia SUNAT de las facturas recibidas por servicio, orden de compra o de trabajo, guías de remisión si fuera aplicable, informe recibido del proveedor en donde se le haya detallado el periodo facturado, horas o días empleados en la prestación del servicio, entre otros, que sustenten el valor del servicio facturado, la tarifa, valor o precio pactado, visto bueno del departamento y otros que sustenten el valor de las factura, e indicar la forma de pago y la documentación contable que acredite dicho pago, debiendo exhibir copia del anverso y reverso de los cheques girados por los pagos de las facturas y el Estado de Cuenta Corriente donde figure el cargo total de la operación. Asimismo, detalló las facturas correspondientes a dichas operaciones, entre otras.

Que mediante escrito de respuesta de fecha 29 de setiembre de 2004, signado con Expediente N° 051311 (foja 1514), la recurrente manifiesta, entre otros, respecto al servicio de fabricación de estantería para exhibición que los exhibidores en dicha fecha ya estaban instalados y en uso en las tiendas de su cliente Casinelli S.A y con relación al traslado de materiales y desechos, indica que este servicio se refiere al recojo de los mismos desde sus proveedores por urgencia o por volumen, con la misma factura o guía emitida por el proveedor, y el traslado de los residuos y recortes de las rebatas de las piezas que fabrica hasta los rellenos sanitarios sin guía de traslado. Señaló además que el proveedor Manuel Andrés Orbegozo Ponte, presta servicios generales a la empresa y que el personal a cargo de dicho proveedor se ha dedicado en los periodos 2002 y 2003 a la construcción de estanterías para exhibidores y las estructuras metálicas para la columna techo de la planta de producción, laboratorio de formulación de materiales, cabina de pintado y reposo de moldes. Refirió que dichos trabajos fueron realizados de acuerdo a sus requerimientos y croquis entregados al proveedor.

Que asimismo, manifiesta, respecto a la compra de madera que los pedidos los realiza de manera telefónica de acuerdo a sus necesidades, calidad y precios convenidos, y que no ha celebrado ningún contrato de abastecimiento por ningún tipo de material con ninguno de sus proveedores, adjuntando a dicho escrito determinada documentación.

Que según se indicó en el punto 1 del Anexo 1 al resultado del citado requerimiento (fojas 1536 a 1548), la recurrente presentó una relación de facturas y las copias SUNAT de sus proveedores señalando que les realizó pagos parciales y en efectivo. Presentó también planos de estantería para exhibición y planos de estructura del techo de la planta, cabina de pintado y laboratorio y la tienda a que corresponde.

Que se señala además en dicho resultado que la recurrente no presentó contratos de fecha cierta, órdenes de compra y de servicio, guías de remisión, informes de proveedor por el servicios de traslado de deshechos, materiales y reparto de mercaderías, indicando el periodo facturado, punto de salida y de llega, horas empleadas, personal que prestó el servicio y precio pactado; y se deja constancia también que no exhibió copia de los cheques que se hayan girado por los pagos a su proveedor, ni estados de cuenta bancarios donde conste el pago de ellos. Asimismo, señala que según el cruce de información efectuado al mencionado proveedor se verificó que este no presentó documentación alguna que permita acreditar la fehaciencia de la realización de los servicios de fabricación de estantería para exhibición, fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, fabricación de cajones y planchas corrugadas y fabricación de moldes de madera, ni el servicio de transporte de materiales y reparto de mercadería.

Que señala que la recurrente ha sustentado la observación a los comprobantes de pago respecto de la fabricación de estantería para exhibición y estructuras metálicas. Sin embargo, respecto a la fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, fabricación de cajones y planchas corrugadas y fabricación de moldes de madera, indica que no presentado los planos de los moldes, especificaciones técnicas para la fabricación de las tinas y tanques en fibras de vidrio, ni el lugar en que fueron fabricadas, ni documento donde figure el ingreso o recepción de estos productos a sus almacenes, siendo que el referido proveedor declara domicilio fiscal una casa habitación, no declara local anexo en el que pudiera realizar la fabricación de las tinas ni declara poseer máquinas con las que pueda realizar dicha fabricación. Asimismo, respecto a los comprobantes de pago por servicio de transporte de materiales y reparto de mercadería, no presenta las guías de remisión de los materiales y mercadería transportada, siendo que el proveedor no ha solicitado autorización de impresión de guía de remisión ni tiene entre sus activos vehículos de transporte declarados.

Que asimismo, se dejó constancia que no presentó documentación alguna relacionada con las operaciones comerciales con (a excepción de los comprobantes de pago correspondientes), ni exhibió copia de los cheques que se hayan girado por los pagos, o estados de cuenta bancarios donde conste el pago de ellos. Asimismo, señala que según el cruce de información efectuado al mencionado proveedor se verificó que este no presentó documentación alguna que permita acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra de madera de caoba y el servicio de mantenimiento prestado, habiendo observado que en sus declaraciones juradas IGV – pago mensuales ha declarado ventas por montos menores al total de las facturas exhibidas por la recurrente.

Que conforme se aprecia de autos, la Administración consideró en el Resultado al Requerimiento N° 00151704, respecto a los proveedores como no reales, a las operaciones sustentadas en facturas emitidas por fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, fabricación de cajones y planchas corrugadas, fabricación de moldes de madera, servicio de transporte de materiales y reparto de mercadería, y compra de caoba y servicio de mantenimiento, respectivamente (fojas 1538 a 1540), cuyo crédito fiscal del Impuesto General a las ventas se registró en los meses de enero, marzo a mayo y julio de 2002 y de enero a noviembre de 2003, conforme se detalla en el cuadro siguiente:

Periodo	Factura	Valor de Venta	Crédito Fiscal	Descripción del bien o servicio	Fojas
Enero 2002	002-0000008	15,200.00	2,736.00	Transporte materiales y reparto mercaderías	1436
Marzo 2002	002-0000011	8,500.00	1,530.00	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1439
Abril 2002	002-0000012	10,900.00	1,962.00	Transporte materiales y reparto mercaderías	1440
Mayo 2002	002-0000015	12,720.00	2,289.60	Transporte materiales y reparto mercaderías	1443
	002-0000016	10,130.00	1,823.40	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1444
Julio 2002	002-0000020	4,900.00	882.00	Fabricación de cajones para textilería medidas especiales	1448
	002-0000021	5,800.00	1,044.00	Fabricación de planchas corrugadas pigmentadas	1449
	002-0000022	4,500.00	810.00	Transporte de materiales, insumos a la fábrica	1450
Agosto 2002	002-0000023	26,980.00	4,856.40	Fabricación de cajones PREV para textilería especiales	1451
Setiembre 2002	002-0000024	7,453.00	1,341.54	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1452
	002-0000026	9,600.00	1,728.00	Fabricación de planchas corrugadas con y sin pigmento	1454
Octubre 2002	002-0000028	8,260.00	1,486.80	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1456
Noviembre 2002	002-0000031	11,426.00	2,056.68	Fabricación de cajones para textilería medidas especiales	1459
Diciembre 2002	002-0000033	9,568.00	1,722.24	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1461
	002-0000034	4,327.00	778.86	Fabricación de planchas corrugadas con y sin pigmento	1462
	002-0000035	7,434.72	1,338.25	Fabricación de cajones para textilería	1463
Enero 2003	002-0000036	10,200.00	1,836.00	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1464
	002-0000038	11,890.00	2,140.20	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1466
Febrero 2003	002-0000040	8,120.00	1,461.60	Recojo y entrega de mercaderías a clientes	1468
Marzo 2003	002-0000042	7,650.00	1,377.00	Fabricación de cajones para textilería	1470
	002-0000044	7,322.00	1,317.96	Fabricación de tinas, tableros y tanques en fibra de vidrio	1472
Abril 2003	002-0000046	7,490.00	1,348.20	Transporte mercaderías y reparto materiales de proveedores	1474
Mayo 2003	002-0000048	7050.00	1,269.00	Transporte de mercaderías y recojo de materiales	1476
	002-0000050	7900.00	1,422.00	Fabricación de moldes en madera para fabricación de tinas y tanques	1478
Marzo 2003	002-0000011	5,880.00	1,004.00	Piezas de madera machimbrada cedro y caoba	1511
	002-0000008	4,800.00	864.00	Piezas de caoba habilitada con acoples	1512
Abril 2003	002-0000005	4,200.00	756.00	Listones de caoba torneados	1513
	002-0000012	7,466.00	1,343.99	Listones de caoba y cedro torneado	1510
	002-0000014	6,600.00	1,188.00	Piezas de madera habilitada con caja y espiga varia medidas en cedro y caoba	1509
Mayo 2003	002-0000016	8,000.00	1,440.00	Madera habilitada	1508
Junio	002-0000019	8,400.00	1,512.00	Piezas de madera caoba torneada	1507

2003					
Julio 2003	002-0000022	8,000.00	1,440.00	Piezas de madera habilitada torneada	1506
Agosto 2003	002-0000026	8600.00	1,634.00	Piezas de madera habilitada torneada	1505
Setiembre 2003	002-0000031	8000.00	1,520.00	Piezas de madera torneada, cedro y caoba	1504
Octubre 2003	002-0000035	10,000.00	1,900.00	Moldes de madera para embalaje	1503
Noviembre 2003	002-0000037	9,000.00	1,710.00	Moldes de madera varias medidas	1502
	003-0000049	2,100.00	399.00	Servicio de mantenimiento eléctrico c/material	1501

Que de este modo, en relación con los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, y moldes de madera, y servicios de mantenimiento eléctrico c/material, se verifica que al momento de detallar la documentación solicitada, en el Requerimiento N° 00151704, no han sido señalados dichos servicios, los cuales fueron considerados como no acreditados en los resultados de requerimientos correspondientes[3].

Que sobre este punto, corresponde indicar que este Tribunal ha dejado establecido, mediante las Resoluciones Nº 807-2-99 y 1060-3-97, que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración, debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que la contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente.

Que asimismo, conforme se ha señalado en diversas Resoluciones de este Tribunal, resulta intrínseco a las garantías mínimas de un debido procedimiento que en la fiscalización la Administración comunique al contribuyente las observaciones y/o reparos detectados, detalle los hechos que los motivan y la base legal correspondiente, así como que le solicite expresamente que formule los argumentos y presente y/o exhiba la documentación sustentatoria para desvirtuar dichas observaciones y/o reparos, ello con la finalidad que el contribuyente pueda ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa en la instancia pertinente, más aún si se tiene en cuenta que de conformidad con lo establecido por el artículo 144° del Código Tributario, no se admite como medio probatorio aquél que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no fue presentado y/o exhibido, salvo las excepciones expresamente previstas en dicha norma.

Que de la revisión del Requerimiento N° 00151704 y su Anexo Nº 1 (fojas 1564 a 1574), se aprecia que la Administración solicita la documentación y efectúa observaciones a ésta, haciendo referencia expresa a las acotaciones por los servicios de fabricación de estantería para exhibición, y el servicio de transporte de materiales y deshechos, y compra de caoba, sin embargo no hace referencia a los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, y moldes de madera, ni a los servicios de mantenimiento eléctrico c/material.

Que en ese sentido, en el citado requerimiento no se hace referencia a observación alguna por haber utilizado la recurrente el crédito fiscal de los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, moldes de madera, y servicios de mantenimiento eléctrico c/material, contenidas en el resultado al Requerimiento N° 00151704, citado en los anexos a las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0006955 a 024-003-0006961, y 024-003-0006963 a 024-003-0006970. Asimismo, no obra referencia alguna al presente reparo en los demás requerimientos y sus resultados emitidos en el procedimiento de fiscalización.

Que estando a lo expuesto, al no haberse requerido a la recurrente expresamente que proporcionara argumentos y medios probatorios para desvirtuar el reparo al crédito fiscal, ello implica que la recurrente

[3] Lo cual ha sido considerado de este modo, respecto de los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, y moldes de madera, por la propia Administración, habiendo en su facultad de reexamen requerido dicha información en instancia de reclamación, conforme se señala en la resolución apelada (fojas 1852 y 1853) y se verifica de fojas 1732 a 1735.

no ha podido ejercer su derecho de defensa en el procedimiento de fiscalización, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, conforme con el cual son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, en el extremo referido a las operaciones no reales, respecto de los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, moldes de madera, y servicios de mantenimiento eléctrico c/material de los proveedores , adolecen de vicio de nulidad, en consecuencia, es nula la apelada en tal extremo, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él.

Que sobre este punto, cabe señalar que es la Administración quien advirtiendo dicha omisión, en instancia de reclamación y en razón de su facultad de reexamen, prevista en el artículo 127° del Código Tributario, notificó el Requerimiento de Pruebas N° 0260550019849.

Que sobre el particular, el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que como se puede apreciar de la citada norma, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a cambiar e incrementar reparos no establecidos durante la fiscalización, sino que sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnado.

Que no obstante, respecto de los servicios de transporte de materiales y reparto de mercadería, y compra de caoba, se advierte que la recurrente pretende sustentar la realidad de las operaciones acotadas con la presentación de los comprobantes de pago emitidos por los proveedores y su registro correspondiente, sin embargo, a pesar de haber sido requerida en forma expresa, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria adicional que acreditasen su efectiva realización, como pudieron ser las órdenes de pedido de las compras y servicios requeridos, proformas y/o cotizaciones recibidas, órdenes de compra, entre otros, correspondencia, o comunicaciones previas con el proveedor para especificar la compra, entre otros.

Que asimismo para demostrar la recepción de los bienes materia de transporte y reparto no presentó las guías de remisión remitente y transportista, de ser el caso, que acrediten el traslado de los bienes adquiridos y su recepción, partes diarios de almacén u otros documentos internos que acrediten el ingreso de aquellos y el destino dado de los mismos.

Que por otro lado la recurrente manifestó haber efectuado las cancelaciones de las compras y servicios observados en efectivo, sin embargo de lo analizado en autos se verifica que no acreditó con documentación alguna el egreso de dicho efectivo ni la constancia de recepción del mismo por parte de los proveedores correspondientes.

Que asimismo, según da cuenta la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 00151704 y se verifica en autos (fojas 1 a 235), se efectuaron cruces de información con los proveedores verificándose que conforme con los Requerimientos N° 0246903, 00151703 y 00151708 (fojas 177 a 197), y Requerimientos N° 0246902, 00132991 y 00151702 (fojas 212 a 225), la Administración a efecto de verificar la realidad de las operaciones realizadas con la recurrente antes detalladas, le requirió a los supuestos proveedores que exhibieran, sus Registros de Compras y de Ventas, Libros Caja, Diario y Mayor, así como presentara documentación fehaciente que acredite la realización de los servicios observados, como órdenes de pedido, contratos, detalle de los costos, entre otros, obteniéndose como resultado que no exhibieron documentación alguna que acreditara la realidad de las operaciones (fojas 182 a 186, 196, 212 y 213).

Que atendiendo a lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no sustentó de manera fehaciente la realidad de los servicios de transporte de materiales y reparto de mercadería, y las adquisiciones de caoba; es decir 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, no bastando para ello la sola exhibición de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicitaba y su anotación en el registro contable.

Que en consecuencia, conforme con lo expuesto y al no haberse demostrado que los comprobantes de pago acotados correspondan efectivamente a operaciones reales, el reparo al crédito fiscal materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada, en este extremo.

Que la recurrente respecto del reparo de operaciones no reales efectuado por la Administración, argumenta que ha cumplido con los requisitos previstos en los artículos 18° y 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, invocando la aplicación de las Resoluciones N° 1218-5-2002, 3720-3-2002 y 857-4-97, y señalando que el cuestionamiento de los requisitos formales para el uso del crédito fiscal no son fundamento suficiente para su desconocimiento.

Que al respecto cabe señalar que la acotación se sustenta principalmente porque la recurrente no ha acreditado con la documentación correspondiente que los comprobantes de pago reparados correspondían a operaciones reales, a pesar de haber sido requerida para ello, acreditación que tampoco fue posible llevar a cabo inclusive mediante el cruce de información con sus proveedores, tal como se ha concluido en los considerandos precedentes. Es decir sólo acreditó que contaba con los comprobantes de pago materia de reparo y que los había anotado en sus libros y registros contables, sin embargo no presentó documentación adicional alguna que acreditase la entrega de los bienes por parte de los proveedores observados, ni el servicio de transporte contratado del traslado de éstos, ni exhibió documentos que acreditase el pago de tales adquisiciones, por lo que al no haber presentado información y/o documentación referida a la realidad de las citadas operaciones, pese a haber sido requerida para ello en la etapa de fiscalización, y teniendo en cuenta que en los cruces de información los supuestos proveedores tampoco sustentaron la realidad de las operaciones, dicho alegato carece de sustento.

Reparo al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio

Que con relación a este punto, a fojas 1957 a 1992, obra copia de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0006955 a 024-003-0006972, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril a junio de 2002, diciembre de 2002 a diciembre de 2003, emitidas, según se indica en las mismas, "al haberse determinado reparos al crédito fiscal al determinarse gastos que no guardan relación de causalidad con la generación de renta gravada", entre otro, citando como base legal el artículo 18° y 25° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los artículos 37° y 44°, incisos a) y d) de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros; así como los Requerimientos N° 00223542 y 00151704.

Que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que el crédito fiscal está constituido por dicho impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que por su parte, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que para 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 prohibida por ley.

Que el inciso d) del artículo 44° de la mencionada norma señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de las normas y criterios expuestos se desprende que uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal es que las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción o importaciones sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, esto es, que se cumpla con el principio de causalidad del gasto, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando, entre otros, el criterio de razonabilidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que a través del punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00151704 (fojas 1550 a 1563) la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la relación de causalidad con la generación de la renta gravada de los gastos por consumos, compra de alimentos, reparación de vehículos que no pertenecen a su activo fijo, compra de un lapicero (US$ 151.00) y otros actos de liberalidad, contenidos en los comprobantes de pago correspondientes a los proveedores

entre otros, cuyo detalle figura en el Anexos N° 1 al precitado requerimiento (fojas 1551 a 1563) y que se resumen en el cuadro siguiente:

Año 2002	Valor de venta	IGV		Año 2003	Valor de venta	IGV
Ene	9,182.14	1,652.84		Ene	952.33	171.41
Feb	8,091.77	1,456.52		Feb	358.29	64.50
Mar	8,311.46	1,496.07		Mar	574.53	103.41
Abr	2,686.43	483.58		Abr	4,891.50	880.46
May	1,807.36	325.32		May	744.73	134.06
Jun	401.34	72.23		Jun	832.96	149.94
Jul	3,670.77	660.71		Jul	2,930.97	527.58
Ago	1,130.09	203.42		Ago	672.77	127.82
Set	3,692.53	664.66		Set	601.50	114.27
Oct	2,714.10	488.54		Oct	13,096.82	2,488.37
Nov	788.61	141.96		Nov	110.92	21.07
Dic	16,009.93	2,883.46		Dic	587.17	111.55

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 28 de setiembre de 2004, signado con Expediente N° 051037, en el que refirió brevemente el detalle de las operaciones observadas que sustentarían su utilización (fojas 1392 a 1407), de lo cual dio cuenta la Administración en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00151704, procediendo a levantar el reparo por algunas operaciones y reparó el crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes y servicios prestados por los proveedores cuyo sustento no fue acreditado suficientemente, al no haberse acreditado su vinculación con la renta gravada o el mantenimiento de la fuente (fojas 1525 a 1536), conforme el resumen que se detalla a continuación.

Año 2002	Valor de venta	IGV		Año 2003	Valor de venta	IGV
Ene	167.16	30.14		Ene	670.33	120.66
Feb	122.88	22.12		Feb	358.29	64.49
Mar	627.96	113.03		Mar	320.29	57.65
Abr	93.22	16.78		Abr	622.84	112.11
May	859.65	154.74		May	321.00	57.78
Jun	276.34	49.74		Jun	832.96	149.93
Jul	676.13	121.67		Jul	2,662.97	479.33
Ago	456.36	82.15		Ago	560.33	106.46
Set	589.12	106.04		Set	601.50	114.29
Oct	1,203.78	216.68		Oct	416.82	79.20
Nov	135.22	24.34		Nov	110.92	21.07
Dic	8,051.45	1,450.94		Dic	286.66	54.47

Que de lo expuesto y verificado en autos advierte que el sustento del reparo de las facturas observadas se debe a gastos de reparación y/o mantenimiento de vehículo que no figura en el activo ni acreditó contrato con obligación de asumir tales gastos, compra de abarrotes, golosinas cuyo destino y uso no fue justificado, compra de combustible de vehículos no identificados, gastos de farmacia para dolencias especificas cuyo uso no fue justificado, gastos de consumo en atención a clientes sin especificar a los mismos, actos de liberalidad relacionados a uniformes, vestimenta, un lapicero cuyo valor es US$ 151.00 por no haber acreditado la entrega de los mismos y la justificación de dicha entrega a los trabajadores o beneficiarios; por lo que queda acreditado que la recurrente no cumplió con sustentar la causalidad de las operaciones observadas por la Administración, mediante la documentación que acreditara la vinculación del gasto incurrido con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de ésta, por lo que de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales citados, tampoco tenía derecho a utilizar el crédito fiscal proveniente de tales operaciones, no siendo suficiente para tal efecto que se contara con los comprobantes de pago y el registro contable respectivo, encontrándose los reparos materia de análisis arreglados a ley –que por lo demás, no han sido cuestionados por la recurrente[4]–, por lo que corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0020609 a 020-002-0020620, y 020-002-0020631

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción el 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, la que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado Código Tributario aprobada por la Ley N° 27335, aplicable al caso bajo análisis, se encontraba sancionada con una multa ascendente al 50% del tributo omitido.

Que de la revisión de las citadas resoluciones de multa se advierte que la sanción contenida en ellas fue calculada en función del tributo omitido o saldo determinado indebidamente en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0006956 a 024-003-0006972, las mismas que han sido declaradas nulas y confirmadas en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento en tal extremo, debiendo efectuarse la reliquidación respectiva.

Resolución de Multa N° 024-002-0020607

Que las Resolución de Multa N° 024-002-0020607 (foja 1956) ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la obligación de llevar el Control Permanente de los bienes del Activo Fijo por el ejercicio 2003.

Que en ese sentido, a fin de analizar si la recurrente ha incurrido en la infraccione materia de análisis, corresponde determinar si estaba obligada a llevar dicho registro por el ejercicio 2003, toda vez que solo podrían configurarse tal infracción en tanto estuviera obligada a llevarlo.

[4] Conforme se advierte de lo señalado por la recurrente en el escrito presentado ante esta instancia el 16 de abril de 2008 (fojas 1869 a 1877).

Que el artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, disponía que las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa, y los otros perceptores de rentas de tercera categoría, estarían obligados a llevar contabilidad, de acuerdo a los siguientes tramos: 1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: Libro de Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances; y, 2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa.

Que el inciso f) del artículo 22° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señalaba que las empresas debía llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registraría la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que el inciso g) del numeral 2.1 del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, que establece el procedimiento para autorizar Libros de Actas, Registros y Libros Contables vinculados a asuntos tributarios, señalaba que eran libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios los Libros auxiliares de control de activos fijos.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, presentada el 7 de abril de 2003, mediante PDT 680 N° 42152521 (fojas 254 a 257), la recurrente obtuvo ingresos brutos por el monto de S/. 1,382,502.00, monto que superaba las 100 UIT[5], por lo que estaba obligada a llevar el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, al estar obligada a llevar contabilidad completa.

Que de conformidad con el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras.

Que el numeral 1 del artículo 177° del citado Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

Que mediante Requerimiento N° 00223542, notificado el 19 de marzo de 2004 (foja 1589) la Administración solicitó a la recurrente que presente el Control Permanente de los bienes del Activo Fijo, verificándose del Resultado del citado requerimiento y su Anexo 1 (fojas 1586 a 1589) que la recurrente, entre otros, no exhibió el Control Permanente de los bienes del Activo Fijo, pese a haber sido requerida para ello, por lo que incurrió en la infracción del numeral 1 del artículo 177° del citado código, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0020608

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0020608 ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, y se sustenta en que la recurrente registró en el Registro de Compras operaciones de fecha anterior a la fecha de legalización (foja 1955).

Que el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario establece que los administrados deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, que establecía plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios debían llevar libros de contabilidad u otros y registros, señalaba en su artículo 1° que el Registro de Compras no podía ser llevado con atraso mayor a 10 días hábiles; dicho plazo sería contado desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

[5] De acuerdo con el Decreto Supremo N° 241-2001-EF, la UIT aplicable para ejercicio 2002 ascendía a S/. 3,100.00.

Que según el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 953, constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que este Tribunal ha establecido, en las Resoluciones N° 11302-1-2011 y 04225-4-2012, entre otras, que la falta de legalización oportuna no configura la infracción de no llevar libros contables.

Que según el Punto 1 del Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00223542, notificado el 30 de setiembre de 2004 (foja 1588), la Administración dejó constancia que la recurrente había cometido la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, debido a que su Registro de Compras fue legalizado fuera del plazo, toda vez que su legalización se produjo con fecha 3 de setiembre de 2003, no obstante que consignaba operaciones de fechas anteriores, señalando que habría incurrido en la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que en la cédula denominada "Situación Legal de los Libros Contables" (foja 1523), la Administración dejó constancia que el Registro de Compras legalizado el 3 de setiembre de 2003 presentado durante la fiscalización contenía, operaciones realizadas desde setiembre de 2002 a octubre de 2003.

Que por tanto, si bien la Administración afirma que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, debido a que habría omitido llevar el Registro de compras, del resultado del requerimiento antes detallado, así como de la cédula denominada "Situación Legal de los Libros Contables", no se advierte que aquella hubiese omitido llevar el referido registro como sostiene la Administración, el cual fue presentado ante el requerimiento efectuado en la fiscalización.

Que en consecuencia, no se encuentra acreditado en autos que la recurrente hubiese incurrido en la infracción sancionada, por lo que procede revocar la Resolución de Intendencia N° 026-014-0022183/SUNAT, en este extremo y dejar sin efecto la multa materia de análisis.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Izaguirre Llampasi, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0022183/SUNAT de 25 de abril de 2007 en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 024-002-0020608, la que se **DEJA SIN EFECTO;** declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 026-014-0022183/SUNAT y **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0006955 a 024-003-0006961, y 024-003-0006963 a 024-003-0006970 en el en el extremo referido a las operaciones no reales, respecto de los servicios de fabricación de tinas y tanques en fibra de vidrio, cajones y planchas corrugadas, moldes de madera, y servicios de mantenimiento eléctrico c/material, así como las resoluciones de multa vinculadas a dichos reparos; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
RM/HLL/rmh