



Firmado Digitalmente por
QUINTANA AQUEHUA Silvia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/11/2024 16:41:25
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

EXPEDIENTE N° : 3362-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de noviembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con R.U.C. N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 30 de diciembre de 2020, 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° [redacted] a giradas por Impuesto General a las Ventas de mayo a octubre de 2017, y la Resolución de Multa N° [redacted] girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo al crédito fiscal por operaciones que no se encuentran gravadas, que la Administración consideró que los servicios que presta [redacted] - como operador de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente en favor de las empresas partícipes, no se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, pues formaban parte del aporte de dicha empresa al contrato, pese a que cumplió con presentar diversos escritos y documentos que acreditan que los servicios fueron brindados como operador del contrato, y no formaron parte de su aporte, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que alega que en instancia de reclamación la Administración se apartó del sustento original del reparo antes descrito, y estableció como nuevo sustento que los servicios del operador se prestaban en favor del contrato, y en la medida que éste no calificaba como un tercero, el servicio no se encontraba gravado, vulnerando de esta manera lo establecido en el artículo 127° del Código Tributario, dado que no corresponde que mediante el reexamen se pretenda modificar el sustento y motivación de los reparos; por lo tanto, corresponde que se declare la nulidad de la resolución apelada y se deje sin efecto los valores impugnados en ese extremo, en aplicación de la Acta de Sala Plena N° 2019-13 y el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Que manifiesta que, en todo caso, los servicios onerosos brindados por el operador [redacted] no fueron en favor del contrato mismo, sino de los partícipes de dicho contrato, los que sí son terceros distintos de aquél.

Que en cuanto al reparo por no haber sustentado que las operaciones cumplían con el principio de causalidad, aduce que contrató el servicio de capacitación de la empresa [redacted] en favor de las esposas de los trabajadores que viven en el campamento del fundo para que aprendan a desarrollar trabajos manuales de tejido, y eventualmente, puedan insertarse en el campo laboral.

Que precisa que su principal cliente es el supermercado de [redacted] quien exige una serie de certificaciones, entre ellas el denominado "Tesco Nurture", realizada por [redacted] y que para obtenerlo debía de pasar por auditorías de alta calidad donde se evaluaban todos los aspectos de la práctica empresarial agrícola responsable, que incluían, entre otros, el de Responsabilidad Social Empresarial, por lo que a fin de dar un mayor bienestar a los trabajadores que viven en el campamento del fundo con sus familias, se decidió brindar un bienestar indirecto realizando alguna actividad en favor de sus esposas, motivo por el cual contrató los servicios de la empresa [redacted] consultora de responsabilidad social especializada en el diseño e implementación de programas orientados a mejorar las relaciones de la organización con sus principales grupos de interés.

Que arguye que [redacted] implementó y desarrolló un programa que ofrecía herramientas con la posibilidad de integrarse al mercado laboral, a través de capacitaciones en el tejido de alpaca, y que una vez



Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/11/2024 16:37:42
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Fernan FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/11/2024 16:40:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES QUISPE
Patrick Alfonso FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/11/2024
16:38:44
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

culminada, dicha empresa emitía los certificados de participación correspondientes, los cuales eran presentados a [redacted] a fin de que validaran que era una empresa que cumplía con la exigencia de responsabilidad social, y que fue debido a dicho programa que pudo conseguir la certificación de la empresa [redacted] por ende, el beneficio del gasto fue potencial y directo, tal como se advierte de los informes adjuntados. En ese sentido, manifiesta que si bien los gastos de capacitación han tenido como objetivo brindar un bienestar laboral indirecto en favor de los trabajadores, éstos eran necesarios para poder obtener el certificado respectivo que les permitiera ser proveedora de la empresa [redacted] y en consecuencia cumplían con el principio de causalidad.

Que menciona que en el procedimiento de fiscalización la Administración sustentó el reparo en el hecho de que los gastos incurridos por las capacitaciones constituían una liberalidad, pues los beneficios eran aprovechados por una empresa y que no era causal; sin embargo, en instancia de reclamación establece como nuevo sustento que no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, en la medida que no exhibió los contratos en los que se le exigiera prácticas que involucraran capacitaciones en favor de esposas de trabajadores, lo que transgrede el artículo 127° del Código Tributario y, por consiguiente, se debe declarar la nulidad de la resolución apelada y de los valores impugnados en ese extremo.

Que sobre el reparo por no haberse sustentado la realidad de las operaciones argumenta que el 27 de diciembre de 2019 y 3 de marzo de 2020 presentó dos escritos tramitados bajo los Expedientes N° 000-URD018-2019-841927-0 y 000-URD018-2020-152358-6, a través de los cuales efectuó sus descargos, adjuntando a su vez diversos medios probatorios; no obstante, con posterioridad se le notificó los valores impugnados sin haber analizado tales documentos, pese a que la Administración se encontraba obligada a pronunciarse, al haber sido ofrecidos cuando aún se encontraba vigente el procedimiento de fiscalización. Cita las Resoluciones N° 14610-8-2013, 01801-5-2009, 78-1-2000, 01816-3-2004, 02102-4-2010 y 09725-5-2004, entre otras.

Que afirma que contrató por temporadas los servicios de los proveedores observados, a fin de que le brinden las labores de cosecha, deshierbo, rameo, poda, mantenimiento de campo, entre otros, a través de sus colaboradores, para ello la dinámica de los servicios recibidos consistía en que el ingeniero del campo o responsable administrativo iba al centro poblado para contactar de manera presencial con los proveedores, a quienes se les indicaba sus requerimientos y el número de personas que necesitaba, por lo que no existían presupuestos ni cotizaciones previas; ni tampoco órdenes de trabajo, siendo que la Administración no puede desnaturalizar la realidad de los usos y costumbres del sector, ni exigir documentación que no es usual.

Que sostiene que cumplió con presentar diversos medios probatorios, tales como facturas, reportes de las labores realizadas semanalmente, autorizaciones de los proveedores, correos del ingeniero del Fundo [redacted] entre otros, a efectos de que sean analizados de manera conjunta e integral; no obstante, la Administración sustenta el reparo en incumplimientos u omisiones de sus proveedores, los cuales no le resultan atribuibles, omitiendo analizar y valorar parte de la información obtenida a través de los cruces de información realizados; así como, los documentos proporcionados.

Que refiere que del contenido de los resultados de los requerimientos y de la resolución apelada se puede advertir que la Administración no cuestiona el servicio que recibió, sino a las empresas proveedoras emisoras de los comprobantes de pago, y su imposibilidad de haber prestado tales servicios, lo que se circunscribe en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no en el inciso a) del referido artículo, el cual constituye la base legal en virtud de la cual formuló el reparo materia de autos, impidiéndole mantener su derecho a ejercer el crédito fiscal de las facturas observadas, al haber utilizado en la cancelación los medios de pago que prevé la norma, vulnerándose el procedimiento legal establecido; por ende corresponde que se deje sin efecto los valores impugnados en este extremo.

Que con relación a las resoluciones de multa alega que éstas se sustentan en los reparos formulados por la Administración, los cuales no se encuentran de acuerdo con la ley; por consiguiente, corresponde que también sean dejadas sin efecto.

Que en escrito de alegatos (fojas 2178 a 2183 y 2190 a 2195) respecto al reparo por operaciones que no se encuentran gravadas, reitera que la empresa [redacted] no efectuó un aporte al contrato de colaboración, sino que se trató de servicios que prestó en favor de todos los partícipes al ser operador del contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente por el cual recibía una retribución fija,



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

por lo que dicha operación sí se encontraba dentro del ámbito de aplicación de la norma. Asimismo, manifiesta que la Administración modificó el sustento del reparo en instancia de reclamación; en consecuencia, corresponde que se declare la nulidad de la resolución apelada, en virtud de lo previsto en los artículos 109° y 127° del Código Tributario, y se emita pronunciamiento sobre el fondo, al existir los elementos suficientes para ello.

Que sobre el reparo por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad arguye que es una empresa que comercializa productos agrícolas en diversos mercados internacionales, siendo uno de sus principales clientes el supermercado minorista más importante de Inglaterra: quien exige una serie de certificaciones para poder ser su proveedor, motivo por el cual ha desarrollado sus propios estándares de producción agrícola para frutas y vegetales llamado Tesco Nurture desde el año 2006, el cual desde el 2017 se ha convertido en el y cuyo cumplimiento era verificado en auditorías realizadas por la empresa y posteriormente fue precisando que toda esta información puede verificarse a través de las páginas oficiales de Tesco.

Que expone que fue la certificación de responsabilidad social empresarial la que motivó la suscripción de un contrato con quien implementó y desarrollo un programa que ofrecía herramientas de integración al mercado laboral, a través de capacitaciones en el tejido de alpaca, en favor de las esposas de los trabajadores, y que una vez concluida, aquella entregaba certificados, lo que era evaluado en las auditorías, y fue de esa manera que pudo acreditar que cumplía con el estándar de responsabilidad social, tal como se indicó en el Informe SMETA y el Informe emitido por y conseguir la certificación de la empresa por consiguiente, el beneficio del gasto no fue solo potencial, sino efectivo.

Que agrega que pese a dicha acreditación, la Administración concluyó que tales gastos constituían una liberalidad, pues si bien decidió contratar a alguna de las personas a las que capacitó, y resultó indirectamente beneficiada, dicha situación no determina que no sea causal.

Que en cuanto al reparo por operaciones no reales reitera que el contrato con los proveedores es presencial como parte de los usos y costumbres del mercado agricultor ubicado en la región, y que por el contrario cumplió con presentar la documentación mínima indispensable que acredita la realidad de las operaciones acotadas.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial realizada a la recurrente reparó las exportaciones embarcadas y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo a octubre de 2017, reparó las exportaciones realizadas por diferencias del valor FOB consignado en el PDB Exportadores y las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs), así como el crédito fiscal por operaciones no gravadas, operaciones no reales y por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en su escrito de alegatos (fojas 2197 a 2200) respecto al reparo por operaciones no gravadas aduce que de los contratos de colaboración empresarial se observa que la recurrente suscribió dichos contratos, entre otros, con a fin de asociarse para la exportación conjunta de los productos obtenidos o adquiridos por los partícipes con el objeto de aprovechar las ventajas competitivas de la operación conjunta. Asimismo, se aprecia que el operador se encargaba de gestionar la operación conjunta, esto es, las actividades de comercialización con el fin de cumplir con el objeto del contrato; por lo que resulta de aplicación lo previsto en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que anota que no corresponde la nulidad solicitada por la recurrente, por cuanto, los escritos de 27 de diciembre de 2019 y 3 de marzo de 2020 no fueron meritados en la fiscalización, al haber sido presentados con posterioridad al plazo otorgado en el Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, aunque se consideró en instancia de reclamación. Cita la Resolución N° 08886-2-2017.

Que con relación a los demás reparos afirma que se ratifica en los fundamentos expuestos en la fiscalización; así como en la resolución apelada.

Que en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente respecto del crédito fiscal de adquisiciones y compras del Impuesto General a las Ventas de mayo a octubre de 2017, mediante Carta N° 180023635486-01-SUNAT (foja 1989) y Requerimiento N° (fojas 1974



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

y 1975), la Administración reparó las exportaciones realizadas por diferencias del valor FOB consignado en el PDB Exportadores y las DUAs, así como, el crédito fiscal por operaciones no gravadas, operaciones no reales y por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad. Además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (fojas 2049 a 2092).

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y la Resolución de Multa N° _____ se encuentran conformes a ley.

Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

Diferencias del valor FOB consignado en el PDB Exportadores y las DUAs

Que del Anexo N° 05 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (foja 2085), se aprecia que la Administración reparó al valor de las exportaciones realizadas de julio a setiembre de 2017, por no sustentar las diferencias del valor FOB consignado en el PDB Exportadores y en las DUAs.

Que de acuerdo con el artículo 34° 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, el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento, y a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la citada ley.

Que el numeral 3 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 151-2003-EF, disponía que el saldo a favor por exportación sería el determinado de acuerdo con el procedimiento establecido en el numeral 6 del artículo 6°; que la devolución del saldo a favor por exportación se regularía por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas; y que la referida devolución podía efectuarse mediante cheques no negociables, notas de crédito negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

Que al respecto, se advierte que la recurrente no ha formulado argumentos tendientes a desvirtuar el mencionado reparo correspondiente a los periodos de julio a setiembre de 2017 y estando a las diferencias antes indicadas no sustentadas, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Operaciones no reales

Que de los Anexos N° 01 y 06 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (fojas 2084 y 2089), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2017, por operaciones no reales, consignando como base legal el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que conforme con el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificada por Decreto Legislativo N° 1116, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Que el artículo 44° de la aludida ley prevé que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en estos, por el responsable de su emisión, siendo que aquel que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción. Para estos efectos se considera como



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

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 este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y, b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

Que el mismo artículo 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 en la Resolución N° 01759-5-2003 este Tribunal ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009.

Que en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, este Colegiado ha establecido 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 en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, se ha precisado que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que además, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha indicado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, según el criterio recogido en las Resoluciones N° 09239-3-2009 y 12183-3-2012, entre otras, si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y, en ese sentido, en la Resolución N° 06440-5-2005, se ha interpretado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de esta. No obstante, también se ha precisado en la Resolución N° 10934-3-2012, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido



Tribunal Fiscal

Nº 10992-12-2024

los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1927 a 1931), la Administración señaló que de la Revisión de Compras electrónico advirtió comprobantes de pago registrados emitidos por y detallados en el Anexo N° 6 del citado

requerimiento (foja 1918), por lo que a efectos de sustentar las operaciones de compra y en consecuencia el crédito fiscal consignado en las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de mayo a octubre de 2017, le solicitó que proporcionara un escrito en el que se indique lo siguiente: i) Cómo se vinculó con cada uno de los proveedores, por intermedio de quién o quiénes, identificando para ello sus nombres, apellidos, o porque medios (radio, televisión, revistas, periódicos, etc.); ii) Si solicitó a otras empresas o personas – mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros – la valorización de los servicios recibidos o cotización previa de los bienes o productos materia de la compra, iii) Si solicitó a cada uno de los proveedores – mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros – la valorización de los servicios recibidos o cotización previa de los productos materia de la compra, iv) Si se efectuaron los servicios prestaos sobre la base órdenes de trabajo autorizados, de ser así, quién elaboró tales documentos, quién las autorizó, si se controlan numéricamente; v) Las cualidades o aspectos que se evaluaron de sus proveedores para determinar su contratación para la compra y/o adquisición de mercaderías y/o prestación de servicios. Precisar los antecedentes que tenía de su proveedor, y si verificó o llamó a sus anteriores clientes; vi) Quién o quiénes en representación de la empresa y de los proveedores pactaron las operaciones de compra o la prestación de servicios, en qué fechas y lugares se reunieron para pactar estas operaciones; vii) Si se firmaron contratos o adendas con los proveedores; viii) En el caso de mercaderías adquiridas, quién o quiénes en representación de la empresa dio la conformidad a cada uno de los proveedores por la compra de las mercaderías adquiridas, qué procedimientos internos siguió, qué documentos elaboró o emitió (notas u órdenes de ingreso, boletas, informes de recepción, u otros); ix) Si los bienes adquiridos fueron recogidos por su personal, debiendo proporcionar los nombre y apellidos, precisando el lugar exacto de dónde fueron recogidos los productos; x) quién o quiénes en representación de la empresa recibió las mercaderías de los proveedores, qué procedimientos internos siguió, qué documentos elaboró o emitió (notas u órdenes de ingreso, boletas, informes de recepción u otros), qué documentos selló y firmó dando fe de lo recibido, quienes efectuaron la revisión, recuento y control de la calidad de la mercadería recibida; xi) Exhibir el Kardex en el que se apreciara el ingreso de la mercadería adquirida a cada uno de los proveedores; xii) Respecto del lugar donde fue recibida la mercadería indicase si es este era propio o alquilado, de ser propio debía proporcionar la Escritura del Testimonio de compra-venta, el libro de Inventarios y Balances o el Registro de Activo Fijo, en el que se verificase el registro del inmueble; de ser de terceros, proporcionar el contrato de alquiler; xiii) Quiénes se encargaron de revisar las facturas que coincidan con las órdenes de compra, en cuanto a cantidad, precio y verificación con las unidades ingresadas al almacén, según reportes de recepción; xiv) En el caso de servicios, debía indicar el tipo de servicio, fecha de inicio y término, el lugar exacto dónde se recibió el servicio, los documentos en los que se verificara las personas que fueron autorizadas por su proveedor para brindar los servicios. De tratarse de servicio de transporte, adicionalmente, debía de indicar los datos de la unidad de transporte que emplearon, quien o quienes asumieron la responsabilidad de supervisar la prestación de los servicios realizados por su proveedor, cuál era el cargo que éstos ocupaban y la labor que desempeñaban en la empresa, los documentos internos - tales como informes, memorándum, listados, planillas reportes, actas de entrega u otros - relacionados a los servicios recibidos; xv) Quienes se encargaron de revisar las facturas de su proveedor - que coincidan con las órdenes de compra u órdenes de trabajo en cuanto a cantidad y precio, con las unidades ingresadas al almacén en el caso de bienes, o con el grado de avance, en el caso de servicios, según los reportes emitidos para tal fin, xvi) Cómo se estableció el pago de cada uno de los proveedores y en función a qué criterios, tales como efectivo, contado, contra-entrega, crédito (diferido), cheques, depósitos en cuenta, entre otros, precisando que si los pagos fueron en efectivo o al contado, debía detallar las fechas, el importe, moneda y qué comprobantes de pago se pagaron en efectivo; si los pagos fueron al crédito, debía detallar los comprobantes de pago de compras que se pagaron con tal modalidad, precisando las fechas de pago establecidas o pactadas, las fechas de cada pago, el importe, moneda, quiénes recibieron los pagos; si los



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

pagos se efectuaron mediante cheques, detalle de los comprobantes de pago de compras que se pagaron con tales cheques, entre otros; si los pagos se efectuaron mediante depósitos, detallase los comprobantes de pago cuyo se efectuó con tal modalidad, el número de la cuenta, tipo de cuenta, moneda, entre otros; si los pagos se efectuaron mediante pagos adelantados, detallase los comprobantes de pago que se pagaron con tal modalidad, las fechas y forma de cada pago, el importe y la moneda, entre otros.

Que asimismo, le indicó que para sustentar la fehaciencia de las operaciones debía de adjuntar las cotizaciones, proformas, presupuestos que acredite bajo qué condiciones y precios se adquirirían los productos por los cuales se emitieron los comprobantes de pago, correspondencia comercial que acredite las negociaciones sobre la cantidad, calidad y precio de los bienes, órdenes de compra que demuestren y acrediten el requerimiento y necesidad de los bienes, órdenes de trabajo que demuestre el requerimiento de los servicios, guías de transportista, control de inventarios u otra documentación sustentatoria.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 1874 a 1900), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y de la documentación que adjuntó, precisando que aquélla no ha presentado ningún requerimiento cursado a los proveedores, ni documentación comunicando las labores que se efectuarían ni los plazos para llevarlos a cabo. Adicionalmente, la Administración indicó que efectuó cruces de información con los proveedores y quienes no proporcionaron documentación que sustentara las operaciones comerciales que habrían efectuado con la recurrente.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que al no haber la recurrente sustentado fehacientemente las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 05 (foja 1861), dichas adquisiciones constituían operaciones no reales, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que procedió a observar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2017.

Que posteriormente, la Administración a través del Requerimiento N° (foja 1854), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, esto es, la referida observación al crédito fiscal por operaciones no reales, a fin de que presentara por escrito sus descargos, tal como se detalló en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (fojas 1850 a 1853).

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1818 a 1838), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y reiteró que los egresos de caja, estados de cuenta y anotación contable proporcionada por la recurrente solo acreditarían los pagos efectuados y la cancelación de los depósitos por detracciones, mas no que los servicios que habrían sido contratados se hubiesen llevado a cabo. Por otro lado, en cuanto a la demás documentación presentada señaló que estas no desvirtúan el reparo materia de análisis, siendo que por el contrario se detectaron ciertas inconsistencias que les restarían fehaciencia. Asimismo, del cruce de información advirtió que sus proveedores no contaban con personal ni con la capacidad económica para la ejecución de las operaciones materia de análisis.

Que por lo tanto, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, la Administración concluyó que no existían elementos mínimos probatorios que sustentaran la realización de las operaciones detalladas en el Anexo N° 05 al Resultado de Requerimiento N° (foja 1861), en consecuencia éstas constituían operaciones no reales, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que se procedió a mantener el reparo materia de autos.

Que según el Comprobante de Información Registrada (fojas 2011 a 2014) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 1979 a 1982), la recurrente tiene como actividad económica principal la de cultivo de frutas.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2017, correspondiente a las operaciones detalladas en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1861), respecto de los proveedores y , al considerar que correspondían a operaciones no reales.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que atendiendo a la normatividad y resoluciones antes citadas, corresponde evaluar de forma conjunta la documentación e información obtenida en fiscalización, a fin de determinar la procedencia del reparo por operaciones no reales.

•

Facturas N°

Que obran en autos las citadas facturas (fojas 660, 664, 668, 672, 676, 680 y 685), emitidas por los servicios de traslado de personal y por servicio de transporte, siendo que al respecto, debe indicarse que de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, la presentación de los comprobantes de pago no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad.

Que en efecto, de acuerdo con el criterio antes mencionado, a fin de acreditar la realización de las operaciones a que se refieren los aludidos comprobantes de pago, no es suficiente con sustentar que se cuenta con tales documentos, ni con su registro contable como el Registro de Compras, u otros libros contables, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de dichas operaciones observadas.

Que obran a fojas 442 a 448, el contrato de locación de servicios de transporte suscrito el 10 de mayo de 2017 con el citado proveedor, en el cual se indica que éste último se comprometía a prestar el servicio de transporte de personal en las rutas descritas en el Anexo II del referido contrato, asimismo, se estableció que el monto que se pagaría en calidad de contraprestación sería la suma de S/ 1,5 por persona, según las cantidades del personal que se transportara, siendo como mínimo 45 personas por vehículo y/o viaje, precisándose que dicho pago sería de acuerdo a la prestación del servicio, previa presentación de la liquidación correspondiente, bajo el visto bueno de la recurrente. Sin embargo, conforme al criterio señalado en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, el mencionado contrato sólo evidencia un acuerdo de voluntades, mas no la efectiva ejecución de las operaciones que este contempla.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es pertinente hacer referencia al mencionado contrato a efecto de tener claro los detalles del servicio que la recurrente contrató de su proveedor y, teniendo en cuenta ello, analizar la demás documentación que ha presentado para acreditar la realidad de las operaciones objetadas.

Que al respecto, la recurrente proporcionó los reportes denominados "Telebanking web" y los recibos suscritos por el proveedor (fojas 657, 661, 665, 669, 673, 677, 681 y 682), los cuales detallan los diversos depósitos efectuados por la recurrente a la cuenta del proveedor; por lo que dichos documentos solo dan cuenta de los pagos que se habrían efectuado, mas no resultan suficientes para establecer que los servicios observados se hubiesen realizado efectivamente.

Que en cuanto a los depósitos de detracción y certificados (fojas 659, 663, 667, 671, 675, 679 y 684), cabe mencionar que estos solo acreditan el cumplimiento de las obligaciones establecidas de acuerdo con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Decreto Legislativo N° 940; mas no acreditan la efectiva realización de las operaciones observadas, más aún si la recurrente no presentó documentación adicional referida a la conformidad de la prestación de los servicios de transporte acotados.

Que respecto a los Libros Mayor y Diario (fojas 1167 a 1192), en la línea de los antes indicado, éstos constituyen información contable elaborada por la recurrente, y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas de venta y compras realizadas; así como, del ingreso y salida de dinero, mas no sustentan la efectiva prestación de los servicios acotados.

Que en cuanto a las tarjetas de identificación vehicular, los certificados de inspección técnica vehicular y de seguro obligatorio, la licencia de conducir y la foto de la ruta de transporte de personal (fojas 435, 437, 438 a 440, 451 y 45, es preciso señalar que dichos documentos únicamente acreditan la propiedad de los vehículos, los seguros con lo que cuentan dichos vehículos y las personas que cuentan con licencias de conducir, mas no resultan suficientes para sustentar la efectiva realización de los servicios contenidos en las facturas observadas, más aún cuando no presentó documentación referida a la conformidad del servicio de transporte.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que adicionalmente, la Administración efectuó un cruce de información al proveedor, mediante Carta de Presentación N° 190173165770-01-SUNAT (foja 371) y Requerimiento N° (fojas 362 a 364); a efectos de verificar y obtener información que permitiera determinar la realización de las operaciones comerciales que habría efectuado con la recurrente durante los periodos acotados; no obstante, al vencimiento del plazos otorgado, éste no exhibió la documentación solicitada; por lo que, no se pudo comprobar la realización de las operaciones de servicio observadas.

Que a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no ha cumplido con presentar otros documentos que respalden que las operaciones de servicios observadas son reales, esto es, no ha presentado documentación alguna que acredite los reportes de los trabajos realizados o cualquier otra documentación que evidenciara indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, esta no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas, en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Facturas N°

Que obran en autos las citadas facturas (fojas 692, 699, 706, 713, 719, 727, 732, 740, 748 y 802), emitidas por los servicios labores de cosecha - paltas cítricos, labores de poda, entre otros; sin embargo, de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, la presentación de los comprobantes de pago no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad.

Que obra a fojas 460 a 466 el Contrato de obtención de personal actividades agrícolas suscrito el 17 de abril de 2017, con el mencionado proveedor, en el que se indicó que éste era una "persona jurídica" dedicada a la obtención, dotación y transporte de personal para las labores agrícolas, por lo que contaba con la capacidad; así como, el personal idóneo para brindar los servicios agrícolas requeridos por la recurrente. Asimismo, en la cláusula segunda se dispuso que la recurrente contratara los servicios del proveedor para que este se encargara de ejecutar los trabajos de acuerdo con sus requerimientos y la estacionalidad de sus cultivos, precisando que las labores a ejecutar serían las de cosecha, recolección, acarreos, acondicionamiento, entre otros.

Que en las cláusulas tercera y cuarta se estipuló que el monto total de la retribución por la ejecución de los servicios se realizaría semanalmente, de acuerdo con la liquidación entregada por el proveedor en el que se indicaría el número de personal destacado y las labores realizadas, conforme con el listado previsto en el Anexo N° 1 del aludido contrato. Asimismo, en la cláusula quinta se señaló que el plazo de la ejecución sería según la temporada y las labores agrícolas requeridas, precisándose que está se consideraría cumplida cuando se emitiera la conformidad de las labores realizadas.

Que conforme al criterio señalado en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, el citado contrato sólo evidencia un acuerdo de voluntades, mas no la efectiva ejecución de las operaciones que este contempla; sin embargo, es pertinente hacer referencia al mencionado contrato a efecto de tener claro los detalles del servicio que la recurrente contrató de su proveedor y, teniendo en cuenta ello, analizar la demás documentación que ha presentado para acreditar la realidad de las operaciones objetadas.

Que al respecto, la recurrente adjuntó copia de un registro que sería una cuaderno de asistencia (fojas 873 a 896), en los cuales se consignaron los nombres y apellidos de diversas personas, los días en que habrían ingresado, los documentos de identidad y en algunos casos sus firmas; sin embargo, no es posible vincularlo con los servicios que habría prestado el proveedor a favor de la recurrente, más aún si en dichas hojas se hacen referencia a otros proveedores, siendo además que no se advierte los datos de identificación y firma de la persona responsable que dejó constancia de dichas "asistencias" y el lugar donde han "asistido", por lo que no sustenta la efectiva prestación de los servicios acotados.



Tribunal Fiscal

Nº 10992-12-2024

Que de autos se advierte que la recurrente adjuntó reportes de labores de deshierbo, mantenimiento de campo, labores de cosecha, reparación de terreno y cosecha (fojas 688 a 690, 695 a 697, 702 a 704, 709 a 711, 716, 717, 725, 726, 736 a 738, 745, 746 y 775 a 800), elaborados por el proveedor, en los que se hacía alusión a las personas, las fechas, las labores y las horas que habrían laborado; más no se advierte que se hubiera adjuntado documentación adicional que permita verificar los datos consignados en dichos reportes, por lo que estos documentos no resultan ser suficientes para acreditar la realidad de los citados servicios, máxime si la recurrente no aportó documentación referida a los requerimientos que habría efectuado al proveedor, ni referido a la conformidad de los servicios que éste habría efectuado.

Que a fojas 1133 a 1139 obran los reportes denominados Resumen partes de producción, los que están vinculados a actividades agrícolas realizadas; no obstante, no identifica al responsable de su elaboración ni la fecha, siendo que además no se encuentran debidamente sustentados con documentos que acrediten la ejecución de los servicios ni la conformidad por parte de la recurrente, pese a que según el contrato antes descrito constituía un requisito para el cumplimiento de la labores realizadas. En esa misma línea, las impresiones de correos electrónicos vinculados a los pagos al proveedor (fojas 1297, 1299, 1307, 1311, 1317, 1319, 1321, 1324 a 1327, 1328 y 1336), sin documentación fehaciente que sustente la realidad del servicio prestado por este último en favor de la recurrente, no son suficientes para acreditar la veracidad de los mismos, más aún si los periodos materia de reparo no coinciden con los meses que se hacen referencia en dichos correos.

Que asimismo, la recurrente proporcionó los documentos denominados "autorizaciones para el pago", reportes denominados "Telebanking web", los comprobantes de caja, egresos de caja bancos, estados de cuenta, los recibos suscritos por el proveedor y los vouchers contables (fojas 686, 693, 700, 714, 720, 721, 728, 729, 733, 734, 742, 743, 749 a 767, 769 a 773, 1140 a 1157, 1159 a 1166, 1193 a 1195, 1198, 1200 a 1224, 1298, 1300, 1308, 1310, 1316, 1318, 1320 y 1322), no obstante, únicamente acreditarían la cancelación de las facturas observadas y los movimientos bancarios efectuados por la recurrente (tales como, cargos y abonos, número de cheques pagados, fecha y monto de las operaciones); así como, las anotaciones contables efectuadas por la recurrente; sin embargo, no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas, toda vez que la recurrente no ha adjuntado documentación que permita verificar la efectiva prestación de los servicios observados.

Que en cuanto a los depósitos de detracción (fojas 659, 663, 667, 671, 675, 679 y 684), cabe anotar que estos solo acreditan el cumplimiento de las obligaciones establecidas de acuerdo con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Decreto Legislativo N° 940; mas no acreditan la efectiva realización de las operaciones observadas, más aún si la recurrente no presentó documentación adicional referida a la conformidad de la prestación de los servicios de transporte acotados.

Que respecto a los Libros de Caja y Banco, Libro Mayor y Diario (fojas 1167 a 1192 y 1239 a 1245), cabe señalar que éstos constituyen información contable elaborada por la recurrente, y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas de venta y compras realizadas; así como, del ingreso y salida de dinero, mas no sustentan la efectiva prestación de los servicios acotados.

Que adicionalmente, tal como se ha indicado, la Administración efectuó un cruce de información al proveedor, mediante Carta de Presentación N° 190173165770-01-SUNAT (foja 371) y Requerimiento N° 1722190000261 (fojas 362 a 364) a efectos de verificar y obtener información que permitiera determinar la realización de las operaciones comerciales que habría efectuado con la recurrente durante los periodos acotados; no obstante, al vencimiento del plazos otorgado, éste no exhibió la documentación solicitada; por lo que, no se pudo comprobar la realización de las operaciones de servicio observadas.

Que a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no ha cumplido con presentar otros documentos que respalden que las operaciones de servicios observadas son reales, esto es, no ha presentado documentación alguna que acredite los reportes de los trabajos realizados o cualquier otra documentación que evidenciara indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, esta no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas,



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

•

Que obran en autos las Facturas N°

(fojas 544, 550, 559, 567, 574 y 580), emitidas por los servicios labores de cosecha - paltas cítricos, labores de poda, entre otros; sin embargo, de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, la presentación de los comprobantes de pago no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad.

Que obra a fojas 582 a 587 el contrato de obtención y dotación de personal para actividades agrícolas suscrito con la proveedora, en el que se dispuso que ésta última era una persona jurídica dedicada a la obtención, dotación y transporte de personal para las labores agrícolas, y que contaba con la capacidad; así como, el personal idóneo para brindar los servicios agrícolas requeridos por la recurrente. Asimismo, en la cláusula segunda se dispuso que la recurrente contratara los servicios del proveedor para que este se encargara de ejecutar los trabajos de acuerdo con sus requerimientos y la estacionalidad de sus cultivos, precisando que las labores a ejecutar serían las de cosecha, recolección, acarreo, acondicionamiento, entre otros.

Que en las cláusulas tercera y cuarta se estableció que el monto total de la retribución por la ejecución de los servicios se realizaría semanalmente, de acuerdo con la liquidación entregada por el proveedor en el que se indicaría el número de personal destacado y las labores realizadas, conforme con el listado previsto en el Anexo N° 1 del aludido contrato. Asimismo, en la cláusula quinta se estipuló que el plazo de la ejecución sería según la temporada y las labores agrícolas requeridas, precisándose que está se consideraría cumplida cuando se emitiera la conformidad de las labores realizadas.

Que conforme al criterio recogido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, el mencionado contrato sólo evidencia un acuerdo de voluntades, mas no la efectiva ejecución de las operaciones que este contempla; sin embargo, es pertinente hacer referencia al mencionado contrato a efecto de tener claro los detalles del servicio que la recurrente contrató de su proveedor y, teniendo en cuenta ello, analizar la demás documentación que ha presentado para acreditar la realidad de las operaciones objetadas.

Que al respecto, la recurrente proporcionó los documentos denominados "Resumen de partes de producción" (fojas 1274 a 1276), los que están vinculados a actividades agrícolas realizadas; no obstante, no identifica al responsable de su elaboración ni la fecha, siendo que además no se encuentran debidamente sustentados con documentos que acrediten la ejecución de los servicios ni la conformidad por parte de la recurrente, pese a que según el contrato antes descrito constituía un requisito para el cumplimiento de la labores realizadas. En esa misma línea, las impresiones de correos electrónicos vinculados a los pagos al proveedor (fojas 1326 a 1328), sin documentación fehaciente que sustente la realidad del servicio prestado por este último en favor de la recurrente, no son suficientes para acreditar la veracidad de aquellos.

Que si bien la recurrente a su vez adjuntó los documentos denominados "Servicio de labores" (fojas 539 a 542, 547, 548, 553 a 557, 562 a 565, 570 a 572, 577 y 578), estos solo contienen un listado de personas y las horas que se habían empleado, mas no desvirtúan el reparo, por cuanto no se advierte documentación adicional que permita verificar los datos consignados en dichos reportes y la recurrente no ha proporcionado documentación referida a los requerimientos que habría efectuado al proveedor, ni la conformidad de los servicios que éste habría efectuado.

Que asimismo, la recurrente proporcionó los documentos denominados "autorizaciones para el pago", reportes denominados "Telebanking web", los comprobantes de caja, egresos de caja bancos y estados de cuenta (fojas 537, 545, 548, 551, 553 a 557, 562 a 565, 570 a 572, 575, 560, 577, 578 y 1262 a 1273), no obstante, únicamente acreditarían la cancelación de las facturas observadas y los movimientos bancarios efectuados por la recurrente (tales como, cargos y abonos, número de cheques pagados, fecha y monto de las operaciones); así como las anotaciones contables efectuadas por la recurrente; sin embargo, no resultan suficientes para acreditar la



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

efectiva realización de las operaciones observadas, toda vez que la recurrente no ha adjuntado documentación que permita verificar la efectiva prestación de los servicios observados.

Que en cuanto a los depósitos de detracción (fojas 543, 549, 558, 566, 573 y 578), cabe mencionar que estos solo acreditan el cumplimiento de las obligaciones establecidas de acuerdo con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Decreto Legislativo N° 940; mas no acreditan la efectiva realización de las operaciones observadas, más aún si la recurrente no presentó documentación adicional referida a la conformidad de la prestación de los servicios de transporte acotados.

Que respecto a los Libros de Caja y Banco, Libro Mayor y Diario (fojas 1167 a 1192, 1239 a 1245 y 1251 a 1255), cabe señalar que éstos constituyen información contable elaborada por la recurrente, y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas de venta y compras realizadas; así como del ingreso y salida de dinero, mas no sustentan la efectiva prestación de los servicios acotados.

Que adicionalmente, la Administración efectuó un cruce de información al proveedor (fojas 263 a 309); a efectos de verificar y obtener información que permitiera determinar la realización de las operaciones comerciales que habría efectuado con la recurrente durante los periodos acotados; no obstante, al vencimiento del plazo otorgado, éste no exhibió la documentación solicitada ni su gerente general asistió a la comparecencia programada; por lo que no se pudo comprobar la realización de las operaciones de servicio observadas.

Que a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no ha cumplido con presentar otros documentos que respalden que las operaciones de servicios observadas son reales, esto es, no ha presentado documentación alguna que acredite los reportes de los trabajos realizados o cualquier otra documentación que evidenciara indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que contrariamente a lo alegado por la recurrente, esta no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas, en tal sentido corresponde mantener el reparo formulado por la Administración, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que cumplió con presentar la documentación que acredite la realidad de sus operaciones, pues conforme se ha analizado precedentemente los medios probatorios presentados no resultaron suficientes para sustentar la realidad de las operaciones.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que los valores son nulos pues correspondía establecer como sustento legal el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cabe indicar que conforme a lo señalado en los considerandos precedentes, el reparo materia de análisis está referido a situaciones en las que se determinó que nunca se efectuaron los servicios descritos en los comprobantes de pago acotados; es decir, no se cuestiona al emisor del comprobante de pago como el verdadero proveedor, sino que la discusión se centró en la existencia misma de la operación, a lo que se debe agregar que la recurrente no explica de qué manera lo actuado en el procedimiento de fiscalización sí acreditaría que las operaciones se realizaron pero con distinto proveedor, por lo que el referido alegato no resulta atendible.

Operaciones que no cumplen con el principio de causalidad

Que de los Anexos N° 01 y 06 de las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 2084 y 2089), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo a agosto y octubre de 2017 por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad, consignando como base legal los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que de acuerdo con el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, son requisitos para tener derecho al crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones 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 que se destinen a operaciones por las que se deba pagar aquel impuesto.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

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

Que el último párrafo de la citada norma, modificado por Ley N° 28991, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente estos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2 de dicho artículo, entre otros.

Que según el inciso d) del artículo 44° de la referida ley, 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, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la aludida ley.

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

Que en las Resoluciones N° 8634-2-2001 y 05154-8-2013, entre otras, se ha interpretado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en la misma línea, en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, se ha indicado que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en las Resoluciones N° 01275-2-2004 y 04807-1-2006, entre otras, se ha señalado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que a su vez, en la Resolución N° 5582-5-2002 se ha precisado que no es suficiente a efecto de sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Que adicionalmente, en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 07111-8-2014, se ha dispuesto que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios y en la Resolución N° 04831-9-2012, se ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y puedan causar certeza.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1931 y 1932), la Administración indicó que de la información proporcionada solicitó a la recurrente que sustentara que las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 05 cumplían con el principio de causalidad, debiendo para ello acreditar por escrito y con la documentación respectiva la necesidad de tales operaciones, en aplicación de lo previsto en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente señaló que al ser parte de una asociación exportadora debe de cumplir con lineamientos internacionales, y que a través de la plataforma los clientes visualizan sus diferentes certificaciones, por lo que resultaba necesaria la contratación de la empresa para que lleve a cabo un programa de responsabilidad social, por lo que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1900 a 1905), la Administración indicó que la recurrente no ha sustentado con documentación la necesidad de los gastos relacionados a las facturas electrónicas emitidas por , ni cómo estos contribuyeron en la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente productora; y que, constituyen un acto de liberalidad a favor de tal empresa, quien genera ingreso por las exportaciones que realiza de los tejidos elaborados a través del programa KusiKusi; en consecuencia, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las operaciones consignadas en los comprobantes de pago detalladas en el Cuadro N° 4 no otorgaban derecho al crédito fiscal.

Que posteriormente, la Administración a través del Requerimiento N° (foja 1854), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, a fin de que presentara por escrito sus descargos, tal como se detalló en el Anexo N° 1 del citado requerimiento (fojas 1850 a 1853).

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1818 a 1838), respecto a lo señalado por la recurrente en cuanto a que contrató a la empresa para brindar capacitaciones para hacer trabajos de manualidades y no para vender algún tipo de prenda, la Administración indicó que dichas capacitaciones contribuyeron a generar ingresos, pues por medio del proyecto KusiKusi se efectuó la venta de los productos elaborados; por lo que, estando a que los beneficios económicos son aprovechados por otra compañía, no resultaban causales con la generación de ingresos y/o el mantenimiento de la fuente; por lo que no resultaban atendibles los alegatos esgrimidos por la recurrente, procediendo a mantener el reparo materia de autos, de conformidad a lo detallado en el Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se aprecia de lo actuado, la Administración cuestiona los gastos consignados en los comprobantes de pago emitidos por , debido a que la recurrente no sustentó la relación de causalidad de dicho gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, sustentándose para ello en los siguientes fundamentos: i) que la recurrente no acreditó la necesidad de los pagos efectuados a , y ii) tales gastos constituían a su vez actos de liberalidad, siendo que las capacitaciones efectuadas no la beneficiaban económicamente.

Que en primer lugar, corresponde analizar si la recurrente cumplió con acreditar la necesidad de los pagos consignados en los comprobantes de pago emitidos por

Que según el Comprobante de Información Registrada (fojas 2011 a 2014) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 1979 a 1982), la recurrente tiene como actividad económica principal la de cultivo de frutas.

Que conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, la Administración reparó el crédito fiscal contenido en las Facturas N° (fojas 1388, 1391, 1394, 1397, 1400 y 1403), emitidas por la empresa por los servicios en consultoría en responsabilidad social, al considerar que dichos gastos no eran necesarios y por ende no cumplen con el principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 10992-12-2024

Que cabe indicar que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones, es decir, no niega que el servicio encargado a la empresa _____ se haya efectuado, sino que sostiene que ello no era necesario al no encontrarse vinculado con la generación de renta y/o el mantenimiento de la fuente.

Que a lo largo de la fiscalización y del procedimiento contencioso tributario la recurrente ha señalado que a efectos de poder acceder a la venta de sus productos (palta y mandarina) en mercados internacionales, debía de obtener los certificados de Tesco Nurture, el cual se encontraba enfocado en la promoción de la sostenibilidad y la responsabilidad social del negocio, motivo por el cual contrató los servicios de la referida empresa, quien implementó un programa de capacitaciones en favor de las esposas de sus trabajadores, y con ello puedan insertarse en el mercado laboral, precisando que de no incurrir en tales gastos, no podría ser proveedor la empresa Tesco.

Que a fin de sustentar que el gasto incurrido por concepto del servicio prestado por _____ la recurrente ha presentado, entre otros, los siguientes medios probatorios:

Que de fojas 1118 a 1120, obra el contrato de locación de servicios suscrito con _____, en cuya cláusula segunda se estableció que el objeto del mismo consistía en que la citada empresa "le preste sus servicios profesionales de consultoría en la implementación de un programa de responsabilidad social empresarial, que tenga por finalidad mejorar las relaciones entre la recurrente y los miembros de su área de influencia", según el programa descrito en el Anexo I.

Que de fojas 1107 a 1117 obra una diapositiva en la que se hace alusión a la marca _____ precisándose que esta constituía una marca social de tejidos en alpaca, creada a raíz de un programa de responsabilidad social empresarial de la recurrente, el cual buscaba brindar herramientas a las mujeres de la comunidad para que pudieran integrarse al mercado laboral.

Que por otro lado, la recurrente adjuntó el Informe de auditoría efectuado por la empresa _____ (fojas 1368 a 1380), en el que se hace referencia a una auditoría que se le realizó a la recurrente por la empresa _____ en el que se precisó que la recurrente implementó un taller a favor de las esposas de los trabajadores,

Que asimismo, obran en autos los certificados Tesco Nurture (fojas 1331 a 1335), en los que se deja constancia de la conformidad por parte de la recurrente del cumplimiento del programa estándar referidos a sus productos de palta y mandarina.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, se aprecia que -contrariamente a lo sostenido por la Administración- el gasto efectuado por la recurrente en la realización del programa de capacitación efectuado por _____ se encuentra vinculado a la obtención de dichos certificados, lo que a su vez le permitirá a la recurrente al acceso a las exportaciones a nivel internacional, tales como la venta a la empresa _____ por lo que dicho gasto era necesario para la generación de rentas, y, en tal orden de ideas, cumple con el principio de causalidad, que -como se ha indicado- no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente de forma directa o indirecta.

Que por otro lado, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes dicho gasto tampoco puede ser considerado como un acto de liberalidad, toda vez que tales capacitaciones se encuentran vinculados a la obtención de ingresos en las ventas de los productos de la recurrente, por lo que carece de sustento lo señalado por la Administración en sentido contrario.

Que por lo expuesto, se concluye que el gasto por concepto de servicios en consultoría en responsabilidad social cumple con el principio de causalidad y, por ende, corresponde levantar el reparo materia de autos y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible la nulidad solicitada por la recurrente, por cuanto tanto en el procedimiento de fiscalización, como en instancia de reclamación, la Administración sustentó el reparo en el hecho de que la recurrente no acreditó que los gastos observados cumplieran con el principio de causalidad, y que por ende otorgaran derecho al crédito fiscal; en consecuencia, no resulta aplicable lo previsto en el artículo 127° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que estando a lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Operaciones no gravadas

Que de los Anexos N° 01 y 06 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a (fojas 2084 y 2089), se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio a octubre de 2017 por operaciones no gravadas, consignando como base legal el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece como operación no gravada con el Impuesto General a las Ventas a la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de hecho, consorcio, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.

Que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se entiende por Contratos de Colaboración Empresarial a los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes sean destinadas a la realización de un negocio o actividad empresarial común, excluyendo a la asociación en participación y similares.

Que el artículo 438° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, considera como contrato asociativo a aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes; precisando que dicho contrato no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que el artículo 445° de la misma ley, regula como uno de dichos contratos asociativos al contrato de consorcio, definiéndolo como aquél por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Agrega que corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido, siendo que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Que según el artículo 447° de la aludida ley, cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular, añadiendo que cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio, sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06319-10-2018, entre otras, ha establecido que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, sin que esto implique la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (fojas 1933 y 1934), la Administración indicó que la recurrente proporcionó las facturas emitidas por _____ y dos contratos de colaboración empresarial por mandarina variedad W. Murcott y palta variedad Hass, de los cuales advirtió que aquel era partícipe y operador de ambos contratos, además que, recibiría retribuciones entre otros, por la gestión de operación conjunta, el cual constituiría costos individuales de los partícipes. Asimismo, en dichos contratos se estableció que el operador se encontraba obligado a definir la estrategia de comercialización de los productos y promover la venta de los productos disponibles para la operación conjunta.

Que en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales utilizó el crédito fiscal de una operación que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, de acuerdo a lo establecido en el inciso n) del artículo 2° de la referida ley.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1906 a 1911) la Administración señaló que de los contratos de colaboración empresarial proporcionados por la recurrente se observa que era partícipe y que había sido designado como operador en ambos contratos; que se definía como "operación exclusiva" a la producción y el transporte de los productos al punto de empaque y como "operación conjunta" a las actividades de empaque, comercialización y transporte de los productos para su exportación y en general cualquier actividad que podía originar ingresos a los partícipes; que el objeto de los contratos era la exportación conjunta de los productos obtenidos o adquiridos de los partícipes, precisándose que el operador era el partícipe designado para gestionar la operación conjunta; que el operador por la referida gestión conjunta cobraría retribuciones que se determinarían dividiendo el presupuesto de la campaña definitivo entre el número de contenedores comercializados por la operación conjunta en la campaña; que dentro de las atribuciones y obligaciones del operador se encontraba: i) el de definir la estrategia de comercialización de los productos y promover la venta de los productos disponibles para la operación conjunta; ii) realizar las gestiones comerciales necesarias para concluir la venta de los productos y la adquisición de los bienes y servicios que constituían costos conjuntos, debiendo suscribir los contratos que resultaran necesarios para lograr esos objetivos y iii) cumplir con todas las obligaciones legales impuestas por la autoridad para la exportación de los productos y para la gestión de la operación conjunta.

Que la Administración concluyó que el objeto de los citados contratos era la exportación conjunta y que en la definición de "operación exclusiva" no se encontraba la actividad de comercialización, sino que ésta formaba parte de las "operaciones conjuntas", incluidas en las obligaciones atribuidas al operador, por lo que dichas actividades constituían el aporte que realizaba el operador. En ese sentido, los servicios consignados en los comprobantes de pago acotados por "gestión de comercialización por exportación" de mandarinas y paltas constituían una designación efectuada en los contratos de colaboración empresarial al partícipe que hace las veces de operador a fin de cumplir con el objeto del contrato, y por ende prestados para este fin, considerando por ello como operaciones no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en virtud de lo previsto en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, independientemente de que en los referidos contratos dichas actividades hayan sido consideradas como operaciones gravadas, razón por la cual procedió a observar el crédito fiscal de julio a octubre de 2017.

Que posteriormente, la Administración a través del Requerimiento N° (foja 1854), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, a fin de que presentara por escrito sus descargos, tal como se detalló en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (fojas 1850 a 1853).

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1842 a 1844), la Administración reiteró que de los contratos de colaboración empresarial presentados por la recurrente se aprecia que el objeto en ambos estaba relacionado a la exportación conjunta, y que en la definición de "operación exclusiva" no se encontraba comprendida la comercialización, sino que formaba parte de las obligaciones atribuidas al operador, estableciéndose que éste era el encargado de gestionar la "operación conjunta", el cual incluía la comercialización y cualquier actividad que pueda originar ingresos a los partícipes, razón por la cual, dichas actividades efectuadas por el operador, a favor del negocio en común, corresponden a las designadas según los referidos contratos.

Que por lo tanto, en aplicación del inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las actividades desarrolladas, que fueron asignadas por contrato al operador, no constituyen operaciones gravadas por el Impuesto General a las Ventas, al formar parte del aporte que otorgó para la operatividad del consorcio, pues fue designado para realizar dichas actividades por ser el operador. En consecuencia, procedió a mantener el reparo materia de análisis.

Que obran en autos, las Facturas N°

emitidas por

por "comercialización por exportación -cce palta", "comercialización por exportación - CCE W murcott", "comercialización por exportación - CCE Tango" y "Membresía anual Citrus Genesis International - CCE W. Murcott"



Tribunal Fiscal

Nº 10992-12-2024

Que al respecto, la recurrente proporcionó los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente para la exportación de mandarinas variedad W. Murcott y paltas variedad Hass suscritas por la recurrente, entre otros, con (fojas 468 a 534) en cuya cláusula segunda se indica que *"Los Participes desean comercializar sus productos de manera conjunta, habida cuenta que ello les permitirá acceder a mercados que de otra manera se encontrarían fuera de su alcance, principalmente por razones de volumen y costos"*.

Que asimismo, se precisa la cláusula cuarta que el objeto de los contratos es la exportación conjunta de los productos obtenidos o adquiridos por los partícipes con el fin de aprovechar las ventajas competitivas de la operación conjunta.

Que asimismo, en el numeral 1.10 de la cláusula primera se dispuso que la cuota determina el grado de participación de los partícipes sobre la gestión de la operación conjunta, a través del comité de gestión, en una campaña, precisándose que ésta se determinaría promediando la cuota determinada para la campaña anterior con la cuota determinada para la campaña actual, dividiendo los volúmenes de aporte estimados o comprometidos por cada partícipes en una campaña entre los volúmenes de aporte estimados o comprometidos en la campaña anterior.

Que a su vez, en los referidos contratos se estipuló que debe entenderse como "operación exclusiva", a la producción y el transporte de los productos al punto de empaque; y a la "operación conjunta" al empaque, comercialización y transporte de los productos para su exportación y en general, cualquier actividad que pueda originar ingresos a los partícipes.

Que en la cláusula vigésimo séptima se estableció que el operador era el partícipe designado para gestionar la operación conjunta, y que actuaría en nombre propio, asumiendo los derechos y obligaciones derivadas de los actos realizados en interés y por cuenta de él mismo y de los demás partícipes, agregándose en el punto 27.6 del referido contrato que *"por la gestión de la operación conjunta y por la gestión del drawback el operador cobrará retribuciones que se determinarán dividiendo el presupuesto de la campaña definitivo entre el número de contenedores comercializados por la operación conjunta en la campaña"*, precisándose a su vez que las retribuciones cobradas por tales actividades constituirían costos individuales de los partícipes (1.9).

Que asimismo, en la Segunda Disposición Final se designó a como operador de la operación conjunta.

Que ahora bien, respecto la asignación de bienes y/o servicios previsto en el inciso n) del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Walker Villanueva señala que *"es la asignación de recursos, bienes y servicios que efectúen las partes en los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La razón de dicha inafectación radica en el hecho que la asignación de bienes, servicios y contratos de construcción no constituye transferencia de bienes, ni prestación de servicios en favor de terceros (...) En efecto, las partes que asignan bienes o servicios no prestan servicios ni transfieren bienes en favor de una entidad distinta a ellas, sino que son las propias partes quienes hacen uso de los referidos recursos económicos, en la ejecución del contrato de las actividades a que se han comprometido por el consorcio(...)"*.

Que en ese sentido, de la documentación antes descrita, se tiene que el operador era el partícipe encargado de llevar a cabo la gestión de la operación conjunta,, siendo además que se precisó cuáles eran las cuotas asumidas por los partícipes a efectos de poder efectuar el objeto del contrato (exportación conjunta de palta y mandarina), no habiendo la Administración acreditado que los servicios realizados en su condición de operador por la gestiones de la operación conjunta formaran parte de su cuota con la finalidad de cumplir el objeto del contrato, y que por consiguiente constituyera su asignación o aporte prestado con dicho fin; máxime si de los propios contratos se aprecia que dichas actividades constituían servicios que serían remunerados y constituirían costos individuales de los partícipes (foja 1067/vuelta).

¹ Walker Villanueva Gutiérrez, Tratado de IGV Regímenes General y Especial, Instituto Pacífico 2014, p.589 y 590.



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que en ese sentido, no resultaba de aplicación lo previsto en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo por ello levantarse el reparo efectuado por la Administración y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible la nulidad solicitada por la recurrente, por cuanto tanto en el procedimiento de fiscalización, como en instancia de reclamación, la Administración sustentó el reparo en el hecho de que las actividades efectuadas por el operador fueron efectuadas con el fin de cumplir con el objeto del contrato, esto es, constituye un aporte y, por ende, se encontraba dentro de lo establecido en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y por ende no resulta aplicable lo previsto en el artículo 127° del Código Tributario, al no haber ningún cambio de fundamento.

Que con relación a los escritos de 27 de diciembre de 2019 y 3 de marzo de 2020, tramitados mediante Escritos N° 000-URD018-2019-841927-0 y 000-URD018-2020-152358-6 (fojas 1337 a 1353), a través de los cuales efectuó sus descargos, adjuntando a su vez diversos medios probatorios; es preciso mencionar que según consta en las resoluciones de determinación impugnadas, la Administración señaló que los citados escritos fueron presentados en forma extemporánea, por lo que no fueron merituados en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Que sobre el particular, cabe anotar que la actuación de la Administración se encuentra arreglada a ley, al verificarse que, tales escritos fueron presentados con posterioridad al plazo previsto en el Requerimiento N° [redacted] emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario^{2y3}, el cual otorga un plazo probatorio de carácter preclusivo y de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes, careciendo de sustento la nulidad solicitada por la recurrente, toda vez que tuvo la oportunidad de presentar los referidos escritos en el plazo otorgado a efecto que sea evaluada en fiscalización⁴.

Que asimismo, cabe mencionar que las resoluciones citadas por la recurrente no son aplicables al presente caso, dado que en las citadas resoluciones se analizaron requerimientos que no fueron emitidos al amparo del artículo 75° del Código Tributario, en la que sí correspondía que cualquier descargo que ofreciera el sujeto fiscalizado dentro del procedimiento de fiscalización sea evaluado, en tanto no había sujeción a un plazo probatorio, distinto al supuesto del Requerimiento N° [redacted] emitido en virtud del referido artículo 75° del Código Tributario, en el que sí se prevé un plazo preclusivo para presentar descargos.

Que estando a lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Que estando al análisis efectuado en esta instancia, en el que se ha levantado algunos reparos y mantenido otros, corresponde que la Administración reliquide la determinación en los periodos que corresponda, conforme a lo expuesto en la presente resolución.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° [redacted] (fojas 975 a 998) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al Impuesto General a las Ventas de octubre de 2017.

² El indicado artículo señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

³ Dicho requerimiento fue notificado el 17 de diciembre de 2019, por lo que el plazo otorgado vencía el 23 de diciembre de 2019.

⁴ Es preciso indicar que la Administración señaló que los medios probatorios presentados en tales escritos no fueron merituados en la fiscalización; sin embargo, fueron considerados en la instancia de reclamación (foja 2116).



Tribunal Fiscal

N° 10992-12-2024

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la 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; la que según la Tabla I del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría⁵, prevé que la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que dado que la emisión de la mencionada resolución de multa se sustenta en los reparos que originó la devolución indebida del Saldo a Favor Materia de Beneficio de octubre de 2017, que motivó la emisión de las resoluciones de determinación materia de autos, las cuales han sido anteriormente analizadas, habiéndose revocado el reparo por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad y por operaciones no gravadas, corresponde emitir similar pronunciamiento conforme a lo dispuesto en esta instancia, debiendo la Administración reliquidar la multa según corresponda.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la participación solo del representante de la recurrente, siendo que ambas partes fueron debidamente notificadas para tal efecto, conforme se acredita en autos.

Con los vocales Ruiz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2020, en el extremo referido a los reparos por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad y por operaciones no gravadas, y la multa vinculada, conforme con lo expuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

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

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
FQ/QA/MR/jvu

NOTA: Documento firmado digitalmente

⁵ Como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 247 a 249).