



Tribunal Fiscal

N° 10572-1-2023

Medios probatorios

Que el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, preceptúa que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración 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 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 establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que el primer párrafo del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que el artículo 103 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3 de la citada ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6 que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

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

Que mediante los ítems 1 a 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6284 a 6286 del Expediente N° 12116-2019)³, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas, entre otras, por gastos no sustentados fehacientemente (servicios de creación y diseño, servicios de selección y colección y servicios de marketing), otorgándole un plazo para formular sus descargos al reparo bajo análisis, cuyo vencimiento fue el 27 de agosto de 2018.

Que en respuesta, mediante escrito de 5 de setiembre de 2018 (fojas 6079 a 6082 del Expediente N° 12116-2019), la recurrente proporcionó copias de conocimientos de embarque y de los documentos denominados

³ Notificado el 21 de agosto de 2018 mediante acuse de recibo de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 6287 del Expediente N° 12116-2019).



Tribunal Fiscal

N° 10572-1-2023

" " y
" (fojas 6058 a 6078 del Expediente N° 12116-2019).

Que asimismo, se aprecia que las Resoluciones de Determinación N° a
y la Resolución de Multa N° fueron notificadas el 3 de diciembre de 2018,
mediante acuse de recibo de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 7298
a 7315 del Expediente N° 12116-2019).

Que posteriormente, mediante escrito de 13 de febrero de 2019 (fojas 7412 a 7426 del Expediente N°
12116-2019), la recurrente proporcionó traducciones certificadas de conocimientos de embarque, del texto
de la Facturas N° , y y de los documentos denominados
" " (Texto en
Lengua Extranjera) N° " y "
7335 a 7411 del Expediente N° 12116-2019).

Que de acuerdo con lo descrito se verifica que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de
conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, no correspondía que la documentación proporcionada
el 5 de setiembre de 2018, con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado mediante el Requerimiento
N° , fuera merituada por la Administración en el procedimiento de fiscalización⁴.

Que asimismo, de acuerdo con el citado artículo 75 del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento
del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, tampoco resultaba posible que la documentación
proporcionada el 13 de febrero de 2019, con posterioridad a la notificación de las resoluciones de
determinación y de multa, fuera merituada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, toda
vez que este concluyó con la notificación de los referidos valores.

Que por tanto, no resulta amparable lo alegado por la recurrente en el extremo de que la documentación
presentada el 5 de setiembre de 2018 debió ser merituada en el procedimiento de fiscalización, ni el criterio
contenido en la Resolución N° 14610-8-2013, que versa sobre un caso en el que una vez proporcionada la
documentación, inclusive a consecuencia del artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió
nueva documentación o información que consideró necesaria, situación distinta al caso en análisis.

Que por otra parte, el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto
Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como
medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el
proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario
pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado
a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u
otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia,
actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como
consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la
reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de
bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales
independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es
aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual,
no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, la
presentación de carta fianza, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que conforme se ha descrito, de autos se aprecia que en la instancia de reclamación⁵, esto es el 13 de
febrero de 2019, la recurrente presentó diversa documentación (fojas 7335 a 7411 del Expediente N°
12116-2019)⁶, vinculada al reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta por gastos no sustentados

⁴ Similar criterio al contenido en la Resolución N° 08886-2-2017.

⁵ Iniciada el 2 de enero de 2019 con la presentación de su recurso de reclamación (foja 7031 del Expediente N° 12116-2019).

⁶ Tanto la recurrente en el escrito de 13 de febrero de 2019 (fojas 7419 y 7420 del Expediente N° 12116-2019), como la
Administración en la resolución apelada (foja 7445/vuelta del Expediente N° 12116-2019), señalan que dichos documentos
son las traducciones certificadas de los documentos proporcionados mediante el escrito de 5 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 10572-1-2023

fehacientemente (servicios de creación y diseño, servicios de selección y colección y servicios de marketing), documentación que no fue presentada durante el procedimiento de fiscalización, a pesar que mediante el Requerimiento N° (fojas 6689 y 6691 del Expediente N° 12066-2019) la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, sustentar la realidad de las operaciones relacionadas con los servicios de creación y diseño, servicios de selección y colección y servicios de marketing prestados por su proveedor, para lo cual debía presentar, entre otros, comprobantes de pago, contratos traducidos al español, adendas, documentación comercial y otra documentación que sustente dichas operaciones; y que mediante el Requerimiento N° (fojas 6481 a 6501 del Expediente N° 12116-2019), le advirtió que no se acreditó la fehaciencia de los referidos servicios; acotación que también fue comunicada en el Requerimiento N° (foja 6284 del Expediente N° 12116-2019), en el que se le solicitó que presentara por escrito sus descargos adjuntando la documentación sustentatoria pertinente.

Que en tal sentido, se aprecia que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, en el procedimiento de fiscalización la Administración sí solicitó comprobantes de pago, contratos traducidos al español, adendas, documentación comercial y otros documentos que respaldaran la veracidad de los servicios de creación y diseño, servicios de selección y colección, así como los servicios de marketing proporcionados por su proveedor; pues si bien en el escrito de 13 de febrero de 2019 (fojas 7412 a 7421 del Expediente N° 12116-2019), a través del cual la recurrente ofreció los medios probatorios extemporáneos (traducciones certificadas), argumentó que estas se relacionaban a operaciones efectuadas por su proveedor con terceros y que no estaban en su poder, corresponde señalar que no adjuntó medio de prueba alguno que demostrara que la omisión en la presentación de estos documentos no se generó por su causa. Además, no realizó el pago o afianzamiento del monto reclamado en relación con las pruebas presentadas, en tanto la Resolución de Determinación N° 28 estableció deuda por pagar⁷, por lo que no procedía que los mencionados documentos sean meritados en instancia de reclamación de conformidad con el artículo 141 del Código Tributario.

Que por tanto, de la resolución apelada (foja 7445 del Expediente N° 12116-2019) se observa que la Administración no solo mencionó los medios probatorios ofrecidos por la recurrente en instancia de reclamación, sino que señaló los motivos por los cuales no eran admitidos a trámite en dicha instancia, esto es, por haber sido solicitados en el procedimiento de fiscalización y no haber, la recurrente, cancelado el monto reclamado vinculado a tales pruebas o presentado carta fianza bancaria o financiera.

Que con relación a las Resoluciones N° 00533-5-1999 y 02407-2-2003, citadas por la recurrente, es del caso indicar que la primera de ellas versa sobre un caso en el que la no presentación completa de los medios probatorios en el procedimiento de fiscalización no se debió a causa imputable al contribuyente; mientras que la segunda versa sobre un caso en el que sí procedía la admisión de medios probatorios extemporáneos en instancia de reclamación, al no haber sido requeridos expresamente por la Administración en el procedimiento de fiscalización, supuestos distintos al de autos, por lo que no resultan aplicables al presente caso.

Nulidad

Que la recurrente invocó la nulidad de la resolución apelada, toda vez que la Administración habría omitido pronunciamiento sobre los siguientes aspectos:

- **SUNAT considera que los contratos de servicios son simples mandatos**

Que la recurrente advierte que la Administración incurre en contradicción, al señalar en el Requerimiento N° que los contratos de servicios constituían simples mandatos, mientras que en el anexo del valor indicó que dichos contratos no lo eran, al respecto, afirma que tales contratos no constituyen un mandato, sino un acuerdo de voluntades entre dos partes para la ejecución de servicios necesarios para el desarrollo de sus actividades comerciales.

⁷ Según se observa del reporte "Ficha del Valor" (foja 7428 del Expediente N° 12116-2019).