



Tribunal Fiscal

Nº 06979-5-2023

Que el artículo 129 de citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263³, prevé que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁴, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de la revisión de la resolución apelada⁵, notificada el 12 de setiembre de 2018 (fojas 4321 a 4339 y 4372), se aprecia que la Administración omitió pronunciarse sobre lo alegado por la recurrente en su escrito ampliatorio de su recurso de reclamación de 6 de setiembre de 2018, siendo así, de la revisión de dicho escrito, se observa que la recurrente: (i) Amplió sus argumentos referidos a las nulidades de los Requerimientos N° y sus resultados (fojas 4350 a 4370); (ii) indicó que en el procedimiento de fiscalización presentó elementos de prueba suficientes y mínimamente indispensables para acreditar la fehaciencia de las operaciones realizadas; no obstante, la Administración se basó en aspectos formales para desconocer dicha fehaciencia, a pesar que le correspondía a dicha entidad demostrar la no fehaciencia de las operaciones, indicar expresamente cuál es el nivel mínimo de información que tuvo en consideración para calificar la operación como inexistente, e indicar cuál es el mínimo de información que a su criterio se debió presentar el contribuyente, cita la Resolución N° 02791-5-2010; y ii) La Administración debió llevar a cabo acciones como los cruces de información, valorar los medios probatorios o los sucedáneos en forma conjunta y razonable, y realizar toda actuación y/o medida destinada a verificar la fehaciencia de las operaciones, como son, requerir información a terceros, solicitar la comparecencia de las personas involucradas en cada uno de los reparos, o realizar inspecciones en su empresa que le permita conocer todos sus procesos, por lo que, su actuación ha vulnerado los principios de razonabilidad y verdad material previsto en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cita las Resoluciones N° 986-2-2009, 4355-3-2008, 11909-8-2016, 05732-1-2005 y 02069-2-2009.

Que en ese sentido, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo, en relación a los nuevos argumentos a que se refiere el citado escrito, conforme a lo previsto en numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y, en aplicación del artículo 150 del mismo código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento al respecto, al contar con los elementos suficientes para ello⁶.

Que dado que el citado escrito, se encuentra vinculado a la nulidad del procedimiento de fiscalización y a los reparos que serán analizados más adelante, éstos serán respondidos con ocasión del análisis de la nulidad del procedimiento de fiscalización y cada reparo, conjuntamente con los argumentos presentados por la recurrente en su recurso de apelación.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que de conformidad con lo previsto en el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

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

⁴ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

⁵ Emitida el 31 de agosto de 2018.

⁶ El citado criterio ha sido recogido de las Resoluciones N° 00251-5-2019 y 11868-5-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 06979-5-2023

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 62 del anotado código, la Administración, en su función fiscalizadora, dispone de la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes (inciso a); y, sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (inciso c). La misma norma indica que solo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles, y también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgarle un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Que el numeral 5 del artículo 62-A del citado código dispone que el vencimiento del plazo establecido en el referido artículo tiene como efecto que la Administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere dicho artículo, sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que el artículo 75 del mencionado código señala 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 los citados valores, 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 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 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 según los numerales 5 y 6 del artículo 87 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas. Esta obligación incluía la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal (numeral 5); y, proporcionar a la Administración la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas (numeral 6).

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y, también, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando



Tribunal Fiscal

Nº 06979-5-2023

las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que según el artículo 6 del anotado reglamento, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y, que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que según el artículo 8 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF⁷, el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación, el agente fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere el artículo 62°-A del Código Tributario, siempre que el sujeto fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del requerimiento; b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga, y culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que el artículo 9 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que dicho requerimiento será cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presente documentación alguna.

Que de la normatividad antes reseñada, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización la Administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos, mediante los cuales les informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que éstos presenten la sustentación legal y/o documentaria respectiva; así como también, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento correspondiente conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, en el cual podrá comunicar sus conclusiones indicando de manera expresa las observaciones que hubiese formulado, y de corresponder, las infracciones que se les imputa.

Que mediante la Resolución N° 06403-4-2013, este Tribunal ha establecido que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos que les asisten a los contribuyentes.

Que en la Resolución N° 02320-5-2003, este Tribunal ha señalado que la facultad de fiscalización de la Administración se materializa con la notificación de los actos administrativos que constan en instrumentos o documentos (requerimientos), que efectúa la citada entidad a los deudores tributarios a través de los cuales se le solicita la exhibición de sus libros, registros contables o cualquier otra documentación que considere necesaria a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁷ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 06979-5-2023

Que conforme a las Resoluciones Nº 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 013845-3-2009, los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no solo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que asimismo, en concordancia con el criterio establecido en las Resoluciones Nº 07039-5-2006 y 05214-4-2002, la facultad de fiscalización es la potestad de la que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que mediante la Resolución Nº 08716-10-2017, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de octubre de 2017, se ha establecido como precedente de observancia obligatoria que: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*.

Que de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 04916-10-2015 y 07849-5-2016, el requerimiento de sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; toda vez que en la primera se comunica al contribuyente las observaciones detectadas durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que éste formule sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, ejerciendo con ello su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración como resultado de la fiscalización, a efectos que éste, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en consecuencia, el requerimiento notificado en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, solo puede estar referido a comunicar las conclusiones a las que llegue la Administración luego de verificar la sustentación legal o documentaria presentada previamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización y otorgarle a éste un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que mediante las Resoluciones Nº 807-2-99, 1060-3-97 y 18177-1-2011, este Tribunal ha establecido que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente.



Tribunal Fiscal

Nº 06979-5-2023

Que en el presente caso, la recurrente deduce la nulidad del procedimiento de fiscalización materia de análisis, debido a que: (i) El plazo otorgado en el Requerimiento N° para atender lo solicitado es irrazonable debido al volumen de información solicitada; (ii) Mediante el Requerimiento N° no se comunicó observación alguna, al ser un requerimiento de información; (ii) El Resultado del Requerimiento N° fue cerrado después de tres meses de presentada la documentación; (iii) El Requerimiento N° , no fue emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, toda vez que con dicho requerimiento recién se comunicó los reparos efectuados; y (iv). El plazo otorgado en el Requerimiento N° para sustentar las observaciones realizadas, es irrazonable debido al volumen de observaciones a sustentar y dicho requerimiento fue notificado al día siguiente del Resultado del Requerimiento N°

Nulidad del Requerimiento N° y su Resultado

Que mediante el Punto 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , notificado el 31 de julio de 2017, conforme a ley (fojas 4085 a 4091), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con los argumentos técnicos y/o legales y con la documentación fehaciente que acreditara la realización, naturaleza, cuantía y necesidad de cada operación económica consignada en los comprobantes de pago, detallados en el Anexo N° 02 adjunto al mencionado requerimiento (fojas 4081 a 4083), para lo cual debía presentar documentos de fecha cierta y copias debidamente refrendadas con el sello y firma de su representante legal, así como, le requirió **tratándose de adquisición de bienes**, que respondiera cuestiones vinculadas con el contacto de proveedores, así como información referida a la recepción y traslado de los bienes, **y en caso de prestación de servicios**, que respondiera cuestiones vinculadas con el contacto de proveedores así como la forma de prestación de los servicios; asimismo, le solicitó respecto de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el citado Anexo N° 02, información sobre la forma de contabilización, la forma de pago y constancias de detracción, respecto de las facturas de compras sujetas a detracción. La citada documentación debía ser presentada y/o proporcionada el quinto día hábil de notificado dicho requerimiento en las oficinas de la Administración.

Que mediante Carta N° , notificada conforme a ley (foja 4103), la Administración aceptó la prórroga solicitada por la recurrente con escrito, ingresado con Expediente N° (fojas 4101 y 4102), por lo que debía presentar la documentación e información solicitada el 21 de agosto de 2017.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 02 a 05 (fojas 4028 a 4079), cerrado y notificado el 21 de noviembre de 2017, la Administración dejó constancia de los escritos y documentación presentada por la recurrente, así como de la evaluación de la documentación presentada por aquélla, concluyendo que la recurrente no sustentó la realización del servicio, la causalidad y/o destino de los bienes y servicios, el uso de medios de pago en la cancelación de las facturas ni acreditó el pago de detracciones, respecto de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago, detallados en el Anexo N° 02 al resultado del citado requerimiento, debiendo precisarse que el motivo de los reparos efectuados se encuentran detallados en los Anexos N° 03 a 05 al resultado del mencionado requerimiento, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de los meses de enero a diciembre de 2016, así como a señalar las bases legales, tales como, el artículo 18 e inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los artículos 3, a 7 y 8 de la Ley N° 28194, y la primera disposición final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

Que como se aprecia, la Administración cumplió con otorgarle a la recurrente un plazo para cumplir con lo solicitado en el referido Requerimiento N° superior al previsto en el numeral 1 de artículo 62 del Código Tributario antes glosado, siendo preciso señalar que si la recurrente consideraba que el plazo otorgado por la Administración era demasiado corto e irrazonable, pudo haber solicitado su prórroga⁸, o bien pudo presentar, durante el procedimiento de fiscalización⁹ o hasta el vencimiento del plazo otorgado mediante el requerimiento, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de corresponder, los descargos correspondientes, adjuntando los medios probatorios que considerara pertinentes, en cuyo caso,

⁸ Tal como se observa de autos (fojas 4101 y 4102).

⁹ Procedimiento que concluye con la emisión y notificación de los valores, emitidos como consecuencia de la citada fiscalización.