



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00722-8-2025

reglamento, que establece que durante el ejercicio gravable anterior tal actividad debió generar el 80% o más de sus ingresos netos totales, aspecto que la Administración deberá evaluar, en tanto durante el procedimiento de fiscalización esta verificó que la recurrente se dedicaba adicionalmente a la prestación de servicios; cabiendo señalar que el inciso d) del artículo 2 del citado reglamento establece que el requisito de no tener producción o actividades fuera de la Amazonía, no es aplicable a las empresas de comercialización.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que se proceda a la verificación antes indicada y se emita un nuevo pronunciamiento al respecto, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en Resoluciones como las Nº 06321-4-2014 y 10113-8-2023.

## **Utilización del crédito fiscal en forma exclusiva**

### **Noviembre y diciembre de 2011**

Que de los Anexos Nº 4 y 6 a las Resoluciones de Determinación Nº \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (fojas 1199 y 1201), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2011, por no aplicar la prorrata del crédito fiscal para operaciones de utilización común, sustentándose en el Resultado del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ y consignando como base legal el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tal como consta a foja 680; sin embargo, del aludido resultado no se advierte que la Administración hubiese efectuado dicho reparo, ni tampoco se observa análisis alguno al respecto durante el procedimiento de fiscalización. Por tanto, este extremo del reparo no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo.

### **Enero a diciembre de 2012**

#### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente manifiesta que de los valores impugnados no se aprecia que uno de los motivos determinantes que fundamenten su emisión sea la prorrata del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, invocándose fundamentalmente la pérdida del beneficio tributario establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, por lo que el reparo carece de sustento.

Que además, sostiene que tratándose de operaciones gravadas y no gravadas, no necesariamente corresponde el uso de la prorrata para la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, sino que dicho crédito también puede determinarse mediante la identificación específica, de conformidad con lo previsto en el numeral 6.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, supuesto que se ajusta a la realidad económica de las operaciones observadas.

Que alega la ausencia de una debida motivación de los actos administrativos expedidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, precisando que el agente fiscalizador no estableció objetivamente la base legal que sustenta el reparo ni comunicó las causales determinantes que lo motivaron.

#### **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que pese a haber declarado ventas netas gravadas (casilla 100) y ventas no gravadas (casilla 105), la recurrente no acreditó que las compras realizadas durante el ejercicio 2012 se hubieran destinado exclusivamente a ventas gravadas con el impuesto.

#### **Análisis**

Que de los Anexos Nº 4 y 6 a las Resoluciones de Determinación Nº \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ (fojas 1181 y 1183), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, por no aplicar la prorrata del crédito fiscal para operaciones de utilización común, sustentándose en el Resultado del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_, y consignando como base legal, entre otros, el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00722-8-2025

Que de acuerdo con el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por Decreto Supremo N° 055-99-EF, para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del Impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento.

Que el numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, cuyo Título I fue modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece el procedimiento que deberán aplicar los sujetos del impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que asimismo, el numeral 6.1 del artículo 6 en mención señala que se contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas; que sólo podrán utilizar como crédito fiscal el Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinadas a operaciones gravadas y de exportación; que al monto que resulte de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionará el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2 de dicho artículo; y que los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en: i) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación; ii) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y, iii) Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del artículo 6 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señala que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento:

- a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito.
- b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones.
- c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.
- d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que añade el citado numeral 6.2 que la proporción se aplicará siempre que en un periodo de doce (12) meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que en la Resolución N° 04472-3-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y sólo procede en los casos en los que el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones; en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09165-4-2008 y 10401-2-2014, entre otras, respecto del procedimiento de prorrata previsto por el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al ser este un tributo de liquidación mensual, el artículo 23 de dicha ley se deberá aplicar a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado, pero si en este mes solamente dichos sujetos realizan operaciones gravadas, no hay motivo para aplicarlo, teniendo derecho a utilizar la totalidad del crédito fiscal.



# Tribunal Fiscal

Nº 00722-8-2025

Que mediante el Requerimiento N° (foja 741), la Administración advirtió que de la documentación de la recurrente se advierten ventas gravadas y no gravadas, por lo que le solicitó proporcionar el sustento documentario, tributario y contable de la distribución de sus compras destinadas exclusivamente a ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas correspondientes al ejercicio 2012, debiendo adjuntar un cuadro resumen en formato Excel según la estructura que se detalla en el Anexo N° 01 del indicado requerimiento (foja 740).

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de abril de 2015 (foja 288), la recurrente proporcionó los cuadros denominados "Crédito Fiscal Declarado Mes" correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2012 (fojas 276 a 287).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 738) la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, indicando que ésta no se ajusta al modelo solicitado y que mediante dichos cuadros se pretende demostrar que las compras de combustible fueron destinadas de forma exclusiva a ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, sin embargo, se verifican inconsistencias al no existir correspondencia entre las fechas de compra y las fechas de venta y las cantidades de combustible adquirido y vendido, por lo que concluyó que la recurrente no acreditó que sus adquisiciones registradas como "compras gravadas destinadas a ventas gravadas exclusivamente" hubieran sido en efecto destinadas a ventas por las que se debía pagar el Impuesto General a las Ventas, y en tal sentido, le correspondía aplicar el procedimiento de prorrata conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 736), la Administración comunicó a la recurrente la determinación del Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a diciembre de 2012, considerando la aplicación de la prorrata, razón por la cual le solicitó desvirtuar las observaciones al crédito fiscal. Cabe precisar que la Administración detalló el cálculo de la prorrata, teniendo en cuenta *la existencia de operaciones gravadas y no gravadas*, en el Anexo N° 02 del indicado requerimiento (foja 732).

Que en respuesta, mediante escrito de 14 de diciembre de 2015 (foja 418), la recurrente indicó que adjuntaba los cuadros según modelo recibido por SUNAT, identificando las compras y ventas para la determinación del uso del Impuesto General a las Ventas correspondientes a los períodos de enero, febrero y julio de 2012, así como copia de las facturas de compras vinculadas (fojas 386 a 417).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 722) la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que los cuadros presentados son contradictorios e inconsistentes, además la recurrente únicamente ha adjuntado copias de las facturas de compra lo cual no acredita de modo alguno que estas compras hayan sido destinadas a ventas gravadas exclusivamente, debiendo resaltarse que solo presenta nuevos cuadros por los períodos de enero, febrero y julio de 2012, no obstante, el cuestionamiento fue por los períodos de enero a diciembre de 2012, por lo que la recurrente no desvirtuó sus observaciones, concluyendo que debía aplicarse la prorrata del Impuesto General a las Ventas respecto del ejercicio 2012, tal como se advierte de los Anexos N° 01 y 02 del indicado resultado, en la que se reitera la *existencia de operaciones gravadas y no gravadas desde enero a diciembre de 2012* (fojas 719 y 720).

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 565), se aprecia que tiene como actividad económica principal la venta al por menor de combustibles, y como actividades económicas secundarias el transporte de carga por carretera y otras actividades de tipo servicio NCP.

Que de la "Cédula de Declaraciones Pago del Impuesto General a las Ventas" (foja 678), y como se detalla en el Anexo N° 6 de los valores (fojas 1181), la recurrente declaró operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas en los períodos de enero a diciembre de 2012.

Que se aprecia que la Administración reparó la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, pues determinó la existencia de adquisiciones gravadas destinadas tanto a *operaciones gravadas y no gravadas* (gastos de utilización común), detalladas en los Anexos N° 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° y relacionadas a la compra de combustible, precisando que la recurrente no acreditó que estas estuvieran destinadas exclusivamente a operaciones gravadas con el referido impuesto.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00722-8-2025

Que sobre el particular, obran en autos los cuadros elaborados por la recurrente (fojas 276 a 287, 402, 406 y 417), de cuya revisión se advierte que aquella no explica y detalla el destino de sus adquisiciones, máxime si se tienen en cuenta las inconsistencias<sup>8</sup> y contradicciones<sup>9</sup> detectadas por la Administración en la fiscalización; cabiendo precisar que las copias de las facturas de compra observadas y proporcionadas por la recurrente, y de la documentación de autos, no se acredita cuáles adquisiciones fueron destinadas exclusivamente a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que por lo expuesto, y contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no es posible determinar con certeza si las adquisiciones observadas fueron destinadas exclusivamente a operaciones gravadas o también fueron destinadas a no gravadas, por lo que correspondía que se aplicara el procedimiento (método de la prorrata) establecido en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas en los períodos de enero a diciembre de 2012, conforme lo hizo la Administración.

Que de la revisión del reporte denominado "Prorrata – Determinación del Crédito Fiscal Operaciones Gravadas y No Gravadas" (foja 670), se tiene que los porcentajes considerados para los períodos de enero a diciembre de 2012 fueron determinados según la información contenida de los propios registros de la recurrente, por lo que estando a que únicamente la recurrente podía ejercer en tales porcentajes el crédito fiscal declarado, lo señalado por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que debe precisarse que de acuerdo con las normas citadas, el procedimiento de la prorrata debe ser aplicado por el sujeto del impuesto que realiza conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, pudiendo emplear el íntegro del crédito fiscal que haya gravado sus adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, siempre que pueda discriminar tales adquisiciones y siga el procedimiento establecido por el numeral 6.1 del artículo 6 del reglamento, pues de lo contrario, le correspondería seguir el procedimiento establecido en el numeral 6.2.

Que en ese sentido, del reporte denominado "Determinación Final del Crédito Fiscal de Utilización Exclusiva" (foja 672) y del Anexo 4 de los valores materia de análisis (foja 1183), se advierte que por los períodos de enero a diciembre de 2012, la Administración aplicó el procedimiento de prorrata respecto de las adquisiciones de utilización común, en consecuencia, este extremo del reparo se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que el presente reparo se fundamenta en la pérdida del beneficio tributario establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, toda vez que, conforme al análisis efectuado precedentemente, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 al solicitar en reiterados requerimientos sustento del destino de las adquisiciones teniendo en cuenta las operaciones gravadas y no gravadas realizadas por la recurrente y registradas en sus declaraciones mensuales (fojas 1265 a 1300), lo que no fue desvirtuado por la recurrente, correspondiendo en consecuencia que se aplicara el método de la prorrata, debido a que la recurrente no acreditó que las adquisiciones observadas fueron destinadas exclusivamente a operaciones gravadas con el referido impuesto.

Que además debe indicarse que de la revisión de los requerimientos emitidos en la fiscalización materia de autos, específicamente del Resultado del Requerimiento N° , se aprecia que se encuentra debidamente motivado, toda vez que la Administración consignó las razones por la que consideraba válido efectuar el reparo materia de análisis y la base legal respectiva, por lo que no resulta amparable la falta de motivación y de sustento legal alegada por la recurrente, no advirtiéndose causal que

<sup>8</sup> Al respecto, la Administración señaló que no existía correspondencia entre las fechas de compra y las fechas de venta, por ejemplo, en el cuadro del mes de julio de 2012 (foja 282), la primera compra de combustible destinada a ventas gravadas se realizó el 18 de julio de 2012, no obstante, las ventas gravadas asociadas a dicha adquisición corresponderían al 3 al 10, 13, 14 y 17 de julio de 2012.

<sup>9</sup> La Administración señaló que los cuadros presentados en respuesta al Requerimiento N° contienen datos contradictorios respecto de los cuadros presentados en respuesta al Requerimiento N° , por ejemplo, en el mes de julio de 2012 (fojas 282 y 417), se consideró que las primeras compras de combustible fueron realizadas mediante Facturas N° y de 5 y 6 de julio de 2012, pese a que en un primer momento se consignó como primeras compras las realizadas mediante Facturas N° y de 18 de julio de 2012; y se consideró que las ventas realizadas mediante Facturas N° , y fueron emitidas el 6 de julio de 2012, cuando estas mismas en un primer momento fueron consideradas emitidas el 3 de julio de 2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 00722-8-2025

acarree la nulidad del procedimiento de fiscalización.

Que asimismo se aprecia que las Resoluciones de Determinación Nº

a a y fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos por el citado artículo 77 del Código Tributario<sup>10</sup>, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los citados valores (fojas 1181 y 1183) se pueden establecer los importes y motivos que corresponden al reparo efectuado y la base legal correspondiente, haciendo mención a los requerimientos y sus resultados.

Que dado que el reparo por no aplicar la prorrata del crédito fiscal para operaciones de utilización común ha sido mantenido parcialmente, y que sobre el reparo de pérdida del beneficio de la exoneración del Impuesto General a la Ventas establecida en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, la Administración debe emitir nuevo pronunciamiento, procede revocar la apelada a fin que se reliquiden las Resoluciones de Determinación Nº

a y a, de ser el caso.

## Resoluciones de Determinación Nº

y Que del documento denominado "Determinación Inicial de los pagos a cuenta mensuales según Contribuyente – 2012" (foja 650) y de los Anexos Nº 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación Nº

y (fojas 1148 y 1149), se aprecia que la Administración modificó el coeficiente aplicable a los periodos de marzo y abril de 2012 y aplicó a dichos periodos el saldo a favor del ejercicio anterior (2011); asimismo, determinó omisiones referenciales a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto de 2012, como consecuencia de la modificación del coeficiente aplicable a los periodos de mayo a julio de 2012, el desconocimiento parcial y total del saldo a favor del ejercicio anterior (2011) aplicado a los periodos de mayo y junio de 2012, respectivamente, y el pago parcial efectuado por la recurrente respecto del periodo agosto de 2012.

Que cabe indicar que del recurso de apelación se aprecia que la recurrente no desvirtuó dichas acotaciones, y siendo que de su revisión se aprecia que se encuentran arregladas a ley, corresponde mantenerlas y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Determinación Nº y

### Presunción según margen de utilidad del sector

### Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el reparo sobre base presunta carece de sustento y no se encuentra conforme a ley, toda vez que el Requerimiento Nº y su resultado no señalaron los motivos por los cuales, a efectos de obtener el promedio de renta neta de las empresas comparables, no se consideró a tres empresas similares o que se encuentren en condiciones similares y sí se consideró a tres empresas que se encuentren en la misma CIIU, precisando que tampoco acreditó que efectivamente dichas empresas se encuentren en la misma CIIU, por lo que no le fue posible desvirtuar las imputaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización, vulnerándose el debido proceso y su derecho de

<sup>10</sup> El artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, antes de su modificación por Decreto Legislativo Nº 1315, disponía, entre otros, que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados. Tratándose de resoluciones de multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme con el inciso d) del artículo 180 y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.