Ministerio de Economía y Finanzas
HARO ROMERO Jennifer FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2026 16:04:59
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 08570-10-2026

EXPEDIENTE Nº : 170-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y multa
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 27 de agosto de 2026

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº 422/SUNAT de 17 de noviembre de 2021, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 414, giradas por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, y la Resolución de Multa Nº 874, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración interpretó de manera errónea los requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, debido a que cumplió tanto con los requisitos sustanciales como con los requisitos formales previstos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo señala que, el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los períodos enero a junio de 2017 fue declarado y pagado dentro de los plazos legales, por lo que el crédito fiscal utilizado en marzo de 2017 no constituye un acogimiento indebido ni corresponde a un tributo no pagado.

Que respecto de las diferencias detectadas entre el crédito fiscal declarado en el PDT 0621 y el consignado en el Registro de Compras Electrónico, afirma que dichas discrepancias se originaron por errores en la generación del archivo electrónico y no por el incumplimiento de los requisitos sustanciales o formales para ejercer el crédito fiscal. Precisa, además que las diferencias correspondientes a determinados períodos obedecen a operaciones con no domiciliadas que no fueron incorporadas en el PLE 801 de compras, en consecuencia, sostiene que los errores de carácter informático o registral no pueden justificar el desconocimiento del crédito fiscal cuando se encuentran acreditados los requisitos sustanciales exigidos por la normativa aplicable al presente caso.

Que asimismo, argumenta que las operaciones cuestionadas fueron registradas oportunamente no solo en el Registro de Compras Electrónico, sino también en el Libro Diario y en el Libro Mayor Electrónicos, los cuales fueron presentados a la Administración dentro de los plazos establecidos cumpliendo con los requisitos establecidos en los artículos 19 y 21 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. En ese sentido, considera que la existencia de inconsistencias entre la información declarada y la contenida en el Registro de Compras Electrónico no implica la inexistencia de las operaciones ni la pérdida del derecho al crédito fiscal, toda vez que las adquisiciones y los comprobantes de pago se encuentran debidamente sustentados en la contabilidad de la empresa.

Que relación con la rectificación del Registro de Compras Electrónico, cuestiona la posición de la Administración referida a la imposibilidad de utilizar el código de estado 9 para incorporar comprobantes no registrados previamente, sustentándose en el principio de verdad material. Además, afirma que los documentos y libros contables presentados acreditan la realidad y oportunidad de las operaciones

Ministerio de Economía y Finanzas
FALCONI SINCHE Gary Roberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2026 15:48:30
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
RAMIREZ MIO Luis Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2026 15:51:25
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
JIMENEZ SUAREZ Erika Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2026 16:03:17
Motivo: Soy el autor del documento

observadas, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06568-4-2017, 10663-3-2017 y 07745-5-2017, indicando que dichos pronunciamientos reconocen que no se pierde el derecho al crédito fiscal cuando los comprobantes de pago son anotados en el Registro de Compras dentro del plazo legal y antes de que la Administración requiera su exhibición o presentación.

Que conforme lo expuesto, sostiene que se encontraba facultada para efectuar la rectificación del Registro de Compras Electrónico de marzo de 2017, antes de la notificación de la Carta N° 0-01-SUNAT y del Requerimiento N° 029, realizados el 14 de enero de 2021 y el 19 de enero de 2021; y, enfatiza que la fiscalización anterior iniciada mediante la Orden de Fiscalización N° 690, fue declarada nula, por lo que las actuaciones derivadas de dicho procedimiento no pueden producir efectos jurídicos ni impedir la posterior rectificación de los registros electrónicos.

Que finalmente, solicita la nulidad de la resolución apelada por la vulneración del derecho de defensa y del debido procedimiento. Al respecto señala que la Administración omitió pronunciarse sobre los argumentos y la documentación presentados para acreditar la realidad de las operaciones y la procedencia del crédito fiscal, limitándose a señalar que los comprobantes de pago no fueron registrados oportunamente en el Registro de Compras, en consecuencia, considera que la Administración debió evaluar expresamente si la documentación presentada sustentaba el crédito fiscal utilizado. Además, sostiene que, de declararse la nulidad por parte del Tribunal Fiscal, este deberá determinar si cuenta con elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo de la controversia o, en su defecto, ordenar la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio, citando para ello las Resoluciones N° 055-7-2017, 0537-7-2017 y 02090-10-2017.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración señala que, durante el procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2017, efectuó reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, como consecuencia de haber identificado diferencias entre sus anotaciones en el Registro de Compras Electrónicos y lo consignado en su declaración jurada de dicho periodo.

Que agrega que la anotación de los comprobantes de pago de marzo de 2017 en el Registro de Compras electrónico del periodo de abril de 2018, registrados con el Código 9 no se ha realizado según lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 361-2015-SUNAT, debido al código citado se utiliza para realizar un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un período anterior y no para consignar comprobantes de pago de adicionales a los ya contenidos en el Registro de Compras de del período de marzo de 2017 presentado con anterioridad, por lo cual los comprobantes de pago no se consideran anotados en el periodo de marzo de 2017.

Que asimismo, indica que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las ventas de marzo de 2017.

I. Antecedente

Que como antecedente se tiene que mediante **Resolución N° 04806-5-2020** se resolvió la apelación presentada por la recurrente contra la Resolución de Intendencia Nº 659/SUNAT de 22 de noviembre de 2019, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 535 a 540 y las Resoluciones de Multa N° 427 a 432, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2017 y multas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que la citada Resolución resolvió:

"RESUELVE:

*Declarar **NULA** la notificación de la Carta Nº 0-02-SUNAT, así como la notificación de los Requerimientos N° 148, 197 y 264 y de sus resultados; y **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° 535 a 540 y las Resoluciones de Multa N° 427 a 432, así como la resolución apelada.*

Que el análisis de hechos y de derecho que sustentó el citado fallo se encuentra en los considerandos de la Resolución N° 04806-5-2020, entre los cuales se tiene que la nulidad de los citados valores se sustentó en:

"(…)

Que tal como se ha indicado anteriormente, la Carta N° 0-02-SUNAT[1] (foja 85) y los Requerimientos N° 148, 197 y 264, y sus resultados, fueron notificados mediante publicación al considerarse que la recurrente tenía la condición no habido, según se detalla a continuación:

	Requerimiento Nº	Fojas	Fecha de Notificación por publicación	Foja	Fecha de Cierre	Resultado Fojas	Fecha de Notificación del Resultado	Foja
1	148	48 a 50	12/02/2019	927	21/02/2019	53	26/02/2019	937
2	197	58 a 60	26/02/2019	937	06/03/2019	63	07/03/2019	936
3	264	69 a 72	26/03/2019	935	03/04/2019	75 y Reverso	04/04/2019	934

Que en ese sentido, corresponde verificar si la notificación de la citada carta, así como las notificaciones de los mencionados requerimientos y sus resultados, realizadas mediante publicación, se encuentran conforme a ley.

Que mediante Proveído N° 00386-5-2020 (foja 892), este Tribunal solicitó a la Administración que remitiera, entre otros, un informe documentado en el que se señalara las razones por las cuales la Carta Nº 0-02-SUNAT, así como los Requerimientos N° 148, 197 y 264 y sus resultados, fueron notificados mediante publicación, según lo dispuesto en el inciso e) del artículo 104 del Código Tributario y, de ser el caso, sustentara las razones por las cuales la recurrente habría adquirido la condición de no hallado y no habido. Debiendo indicar desde qué fecha y hasta cuándo se mantuvo dicha condición y los cambios que ésta observó, adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

*Que la Administración, en respuesta a lo solicitado en el mencionado proveído, remitió los Oficios N° 020-SUNAT/7R0400 y 020-SUNAT/7R0400 (foja 945 y 975), mediante los cuáles adjuntó los Informes N° 020-SUNAT/7R0500 y 020-SUNAT/7R0500 (fojas 925, 926 y 974), Informe Técnico N° 020-7R0300, **Informe 020-SUNAT/7R0200** e **Informe Técnico Electrónico N° 020-SUNAT-7R0200** (fojas 899 a 908, 940 a 943) y Memorándums N° 020-SUNAT-7R0200 y 020-SUNAT/7R0300 (fojas 909 y 944), así como diversa documentación.*

Que según el Informe N° 020-SUNAT/7R0200 (foja 940), la Administración mediante Verificación Domiciliaria N° 718 de 17 de enero de 2019, realizó una verificación al domicilio fiscal de la recurrente, sito en , Chiclayo, Chiclayo, Lambayeque, puesto que los documentos notificados con anterioridad a dicha fecha fueron

[1] Nota al pie de página N° 4 de la Resolución N° 04806-5-2020: *"Ibidem Nota 1".*

notificados en la Avenida Víctor Raúl Haya de la Torre N° 250. Asimismo, se determinó que en la citada avenida no existía el número 350, determinándose que el domicilio fiscal de la recurrente no existía, lo que originó que se cambie su condición a no hallado y luego a no habido.

Que de otro lado, en el Informe Técnico Electrónico N° 20-7R0300 (fojas 899 a 908), la Administración, señaló, entre otros[2], que el 17 de enero de 2019 se realizó una verificación al domicilio fiscal de la recurrente, determinándose según la verificación domiciliaria F 2607 N° 718 que éste no existía, por lo que el 8 de febrero de 2019 publicó en su página web la condición de no hallado de la recurrente.

Que asimismo, en el citado informe se indicó que posteriormente el 1 de marzo de 2019 adquirió la condición de no habido hasta el 7 de marzo de 2019[3]. Asimismo, indicó que la recurrente tuvo la condición de no hallado entre el 20 de marzo y 1 de mayo de 2019, según la verificación de domicilio fiscal F 2607 Nº 718 de 17 de enero de 2019, por lo que el 5 de abril de 2019 publicó en su página web la condición de no hallado de la recurrente y posteriormente el 2 de mayo de 2019 su condición de no habido.

Que de la revisión de la constancia de notificación del Formulario F -2607 N° 718 (fojas 895 y 896), se aprecia que el 17 de enero de 2019, la Administración acudió al domicilio fiscal[4] de la recurrente, sito en Chiclayo, Chiclayo, Lambayeque, obteniéndose como resultado que el citado domicilio fiscal no existía, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del notificador, por lo que dicha notificación fue realizada al amparo del artículo 104 del Código Tributario.

Que sin embargo, de la documentación que obra en autos (fojas 897 y 898), se aprecia que la Administración notificó el Formulario F- 2607 N° 717 en el citado domicilio fiscal, sito en , Chiclayo, Lambayeque, los días 26, 27 y 28 de junio de 2018, obteniéndose como resultado en las tres oportunidades negativa a la recepción, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del notificador en las tres visitas, por lo que dichas notificaciones se realizaron al amparo del inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, lo cual restaría fehaciencia a lo señalado por la Administración[5] en el sentido que el referido domicilio fiscal no existe.

Que por lo expuesto, no se encuentra acreditado que se hubiese seguido el procedimiento regulado por el Decreto Supremo N° 041-2006-EF a efecto que se otorgara a la recurrente la condición de "no hallado" y posteriormente de "no habido" en las fechas anteriormente señaladas, y en tal sentido, la Administración no se encontraba habilitada a notificar mediante publicación la Carta Nº 0-02-SUNAT, así como los Requerimientos N° 148, 197 y y sus resultados.

Que en tal sentido, no puede considerarse que la Administración dio inicio válidamente al procedimiento de fiscalización bajo análisis, por lo que al haberse prescindido del procedimiento legal establecido, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la

---

2 Nota al pie de página N° 5 de la Resolución N° 04806-5-2020: *"Es preciso anotar que el citado informe, la Administración señaló que los días 26, 27 y 28 de junio de 2018 se notificó a la recurrente en su domicilio fiscal, el Formulario F- 2607 N° 717, mediante negativa a la recepción, por lo que el 10 de agosto de 2018 publicó en su página web la condición de no hallado de la recurrente, y posteriormente la condición de no habido el 3 de setiembre de 2018".*

3 Nota al pie de página N° 6 de la Resolución N° 04806-5-2020: "*Según Comprobante de Información Registrada (fojas 910 a 924)".*

4 Nota al pie de página N° 7 de la Resolución N° 04806-5-2020: "*Domicilio fiscal vigente, según el Comprobante de Información Registrada (fojas 910 a 924)".*

5 Nota al pie de página N° 8 de la Resolución N° 04806-5-2020: "*En similar criterio se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 08624-8-2017 y 03988-8-2019".*

notificación de la Carta Nº 90-2-SUNAT, así como de las notificaciones de los Requerimientos N° 148, 197 y 264 y de sus resultados; y en aplicación de lo establecido por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 535 a 540 y de las Resoluciones de Multa N° 427 a 432, así como de la resolución apelada.

Que dado el sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente. (el énfasis es nuestro)

Que como se puede apreciar mediante Resolución N° 04806-5-2020 se declaró la nulidad de la notificación de la Carta Nº 0-02-SUNAT, así como la notificación de los Requerimientos N° 148, 197 y 264 y de sus resultados; y en aplicación de lo establecido por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, se declaró nulas las Resoluciones de Determinación N° 535 a 540 y las Resoluciones de Multa N° 427 a 432, así como la resolución apelada, toda vez que la Administración no dio inicio válidamente al procedimiento de fiscalización, debido a que no se encuentra acreditado que se hubiese seguido el procedimiento regulado por el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, a efecto de que se otorgara a la recurrente la condición de "no hallado" y posteriormente la condición de "no habido", por lo que la Administración no se encontraba habilitada a notificar mediante publicación la aludida carta de presentación, los requerimientos y sus resultados antes citados.

- **Nuevo procedimiento de fiscalización:**

Que teniendo en cuenta el pronunciamiento de este Colegiado en citada Resolución N° 04806-5-2020, la Administración emitió la Carta N° 0-01-SUNAT y el Requerimiento N° 029 (fojas 2364 a 2368, 2389 y 2390), depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 12 de enero y 19 de enero de 2021, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y modificatorias, y el criterio establecido en la Resolución N° 07112-2-2023 (fojas 2369 y 2390), mediante los que inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2017, considerando lo siguiente:

Elemento(s) del Tributo a Fiscalizar	Aspecto(s) contenido(s) en el Elemento a Fiscalizar
Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras	Operaciones de compras y adquisiciones de los proveedores detallados en el requerimiento

Que en dicho procedimiento de fiscalización la Administración, emitió y notificó a la recurrente los siguientes requerimientos y sus resultados:

Cuadro N° 01

Orden de Fiscalización	Requerimiento N°	Fecha de Depósito del Requerimiento[6]	Fojas	Fecha de Depósito del Resultado del Requerimiento[7]	Fojas
010	029	19/01/2021	2364 a 2368	19/02/2021	2370 y 2371
	130	26/02/2021	2373 a 2376	06/04/2021	2378 a 2383

[6] Notificado por medio electrónico a través de "Notificaciones SOL", realizándose su depósito en las fechas indicadas del Cuadro N° 01, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, y el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023.

[7] Notificado por medio electrónico a través de "Notificaciones SOL", realizándose su depósito en las fechas indicadas del Cuadro N° 01, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, y el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023.

Que al concluir con el citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió, entre otros, los siguientes valores que son materia de impugnación:

- **Resolución de Determinación N° 414,** emitida por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017 (foja 2434).

- **Resolución de Multa Nº 874,** giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017 (foja 2465 y 2466-vuelta).

Que contra los referidos valores, la recurrente formuló reclamación el 25 de mayo de 2021 (fojas 2466 a 2489), la que fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia Nº 422/SUNAT de 17 de noviembre de 2021 (fojas 2497 a 2504), contra la cual, la recurrente interpuso su recurso de apelación el 13 de diciembre de 2021 y su escrito ampliatorio el 22 de diciembre de 2021 (fojas 2505 a 2534), que es materia de autos.

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si el reparo impugnado e infracción por los que se emitieron los referidos valores se encuentran conforme a ley; sin embargo, previamente, corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad alegada por la recurrente en su escrito de apelación sobre la resolución apelada.

II. Nulidad

Que en este extremo, la recurrente solicita que se declare la nulidad de la resolución apelada, por la vulneración del derecho de defensa y del debido procedimiento. Al respecto señala que la Administración omitió pronunciarse sobre los argumentos y la documentación presentados para acreditar la realidad de las operaciones y la procedencia del crédito fiscal, limitándose a señalar que los comprobantes de pago no fueron registrados oportunamente en el Registro de Compras, en consecuencia, considera que la Administración debió evaluar expresamente si la documentación presentada sustentaba el crédito fiscal utilizado.

Normas y jurisprudencia

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

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, prescribe 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 el artículo 129 del indicado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, refiere 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 del mismo código.

Que el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS[8], aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del

[8] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 25 de enero de 2019 y aplicable al caso analizado teniendo en cuenta la fecha de emisión y de notificación de la apelada.

mencionado Código Tributario, señala 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 de acuerdo con los numerales 2 y 4 de artículo 3 del referido Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, son requisitos de validez del acto administrativo: 2. El Objeto o contenido, según el cual, los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación, en tanto que, 4. La motivación, implica que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que el artículo 5 de la misma ley, señala respecto del objeto o contenido del acto administrativo, que: 5.1. El objeto o contenido del acto administrativo es aquello que decide, declara o certifica la autoridad, 5.2. En ningún caso será admisible un objeto o contenido prohibido por el orden normativo, ni incompatible con la situación de hecho prevista en las normas; ni impreciso, obscuro o imposible de realizar, 5.3. No podrá contravenir en el caso concreto disposiciones constitucionales, legales, mandatos judiciales firmes; ni podrá infringir normas administrativas de carácter general provenientes de autoridad de igual, inferior o superior jerarquía, e incluso de la misma autoridad que dicte el acto, 5.4. El contenido debe comprender todas las cuestiones de hecho y derecho planteadas por los administrados, pudiendo involucrar otras no propuestas por estos que hayan sido apreciadas de oficio, siempre que la autoridad administrativa les otorgue un plazo no menor a cinco (5) días para que expongan su posición y, en su caso, aporten las pruebas que consideren pertinentes.

Que por su parte, el artículo 6 de la aludida ley, indica con relación a la motivación del acto administrativo que: 6.1. La motivación debe 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, 6.2. Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo, 6.3. No son 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 el numeral 2 del artículo 10 de la citada Ley, señala que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06158-1-2009 y 12206-1-2013, la obligación de la Administración de motivar sus actos está contemplada en los artículos 3 y 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los artículos 103 y 129 del Código Tributario, y su infracción está sancionada con nulidad, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el numeral 2 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 03150-2-2009, 04856-1-2007, 00072-5-2007, 05060-5-2006 y 04801-5-2006, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Análisis

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 2497 a 2504 y 2490 a 2493), se advierte que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente y cuantos suscitaba el expediente de reclamación en relación a los valores impugnados; además, evaluó los alegatos formulados, detallando los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo y consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales mantuvo el reparo impugnado que es específicamente la diferencia del crédito fiscal del Impuesto General a la Ventas de marzo de 2017 anotado por dicho concepto en el Registro de Compras Electrónico y el consignado en la declaración jurada de dicho periodo y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; por tanto, dicha resolución se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose transgresión al debido procedimiento administrativo ni el derecho de defensa de la recurrente, siendo una cuestión distinta la discrepancia de esta con relación los fundamentos expuestos en ella o el análisis de los medios probatorios, lo que no conlleva a la nulidad de esta.

Que ahora bien, corresponde que esta instancia se pronuncie sobre si el citado reparo y sanción imputados por la Administración se encuentran arreglados a ley.

III. Resolución de Determinación N° 414 y Resolución de Multa N° 874

3.1. Resolución de Determinación N° 414

Que de la revisión del Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación N° 414[9] (foja 2417 a 2424 y 2434), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017 como consecuencia de haber identificado diferencias entre el importe anotado por dicho concepto en el Registro de Compras Electrónico y el consignado en la declaración jurada de dicho periodo, sustentándose en el Requerimiento N° 130 y su resultado y señalado como base legal, entre otros, los artículos 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 6 del reglamento de dicha ley y el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116.

Normas[10] y Jurisprudencia

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116[11], 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.

Que agrega que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones 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 a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de

---

9 Del Anexo N° 02 de dicha resolución determinación se observa que si bien la Administración consignó que el reparo materia de análisis es al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, por operaciones no fehacientes, se debe precisar que ello es un error material, que no vicia de nulidad el Resolución de Determinación N° 414, dado que en el Anexo N° 04 del mencionado valor, la Administración desarrolla el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, y especifica que el motivo del reparo es haber identificado diferencias entre sus anotaciones en el Registro de Compras Electrónicos y lo consignado en su declaración jurada de dicho periodo, sustentándose en el Requerimiento N° 130, y su resultado y señalado como base legal, entre otros, los artículos 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 6 del reglamento de dicha ley y el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116.

10 Se consideran las normas aplicables al reparo y periodo analizado.

11 Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012.

representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el primer párrafo del inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Ley N° 29214[12], dispone como uno de los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Que dicho artículo añade que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables. Tratándose del Registro de Compras llevado de manera electrónica no será exigible la legalización prevista en el primer párrafo del presente inciso.

Que el artículo 2 de la Ley N° 29215[13] precisó que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el presente artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado.

Que cabe indicar que mediante el Decreto Legislativo N° 1116 se incorporó al artículo 2 de la Ley N° 29215, la disposición referida a que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y demás documentos a que se refiere el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

Que de otro lado, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19 del Decreto, la información prevista por el artículo 1 de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión. Tratándose de comprobantes de pago electrónicos el derecho al crédito fiscal se ejercerá con un ejemplar del mismo, salvo en aquellos casos en que las normas sobre la materia dispongan que lo que se otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, en cuyo caso el crédito fiscal se ejercerá con ésta última, debiendo tanto el ejemplar como su representación impresa contener la información y cumplir los requisitos y características antes mencionados.

Que agrega el citado inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 que en los casos de robo o extravío de los referidos documentos no implicarán la pérdida del crédito fiscal, siempre que el contribuyente cumpla con las normas aplicables para dichos supuestos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

---

12 Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.
13 Publicada también el 23 de abril de 2008 en el diario oficial "El Peruano".

Tratándose de los casos en que se emiten liquidaciones de compra, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el documento donde conste el pago del Impuesto respectivo.

Que el último párrafo del numeral 2.1 del mismo artículo 6, modificado por Decreto Supremo N° 161-2012-EF, no se perderá el crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación del comprobante de pago o documento respectivo en el Registro de Compras, si ésta se efectúa - en la hoja que corresponda al periodo en el que se dedujo dicho crédito fiscal y que sea alguna de las señaladas en el numeral 3 del artículo 10- antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro.

Que el numeral 11 del citado artículo 6, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF, prevé que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados se deducirá como crédito fiscal en el período en el que se realiza la anotación del comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado, de corresponder, y del documento que acredite el pago del impuesto, siempre que la anotación se efectúe en la hoja que corresponda a dicho período y dentro del plazo establecido en el numeral 3.2 del artículo 10, siendo de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del numeral 2.1 del artículo 6.

Que el numeral 3.1 del artículo 10 del precitado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 161-2012-EF, indica que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del Decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes. En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el numeral 3.2 del referido artículo 10 del precitado reglamento, indica que los documentos emitidos por la SUNAT que sustentan el crédito fiscal en la utilización de servicios, deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes del pago del impuesto o en las que correspondan a los 12 meses siguientes; asimismo, dispone que en caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, mediante Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT[14], se dictaron disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, en cuyo inciso l) del artículo 1, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT, se definió como "PLE", al aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos, que permite efectuar las validaciones necesarias de los libros y/o registros elaborados por el generador a fin de generar el resumen respectivo[15] y obtener la constancia de recepción[16] de la SUNAT, asimismo el PLE permite al generador contrastar si la información de los libros y/o registros es aquella por la que se generó la constancia de recepción respectiva.

Que el numeral 7.1 del artículo 7 de la referida resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT[17], señala que para generar los libros y/o registros electrónicos, así como para registrar en ellos las actividades u operaciones del mes o ejercicio de la afiliación o de la incorporación al Sistema, según sea el caso, y por los meses o ejercicios siguientes, el "Generador" utilizará

---

[14] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2009.

[15] Asimismo, el inciso m) del citado artículo 1 definió como "Resumen" al documento electrónico generado por el PLE, que contiene determinada información según el tipo de libro o registro y que es enviado a la SUNAT.

[16] El inciso d) del artículo 1 en mención definió como "Constancia de Recepción" al documento electrónico con el que la SUNAT confirma la recepción del resumen y que cuenta con un mecanismo de seguridad.

[17] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 diciembre de 2013.

el PLE y enviará el Resumen del Libro y/o Registro teniendo en cuenta los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias y, respecto del Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras Electrónico, aquellos que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

Que el inciso e) del artículo 8 de la referida resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT regula que el registro de las operaciones deberá realizarse incluyendo los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan, así como las actividades u operaciones que se omitieron registrar en los meses o ejercicios respecto de los cuales se hubiera enviado el Resumen.

Que en el numeral 8.1 "Registro de Compras" del campo 41 del Anexo N° 2 "Estructura de la información del Registro de Compras Electrónico" de la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT[18], describe el *"Estado que identifica la oportunidad de la anotación o indicación si ésta corresponde a un ajuste"*, y en su descripción, entre otros señala: *"6. Registrar "9" cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un período anterior"*.

Que mediante la Resolución N° 06136-9-2020, este Tribunal al analizar un reparo similar al de autos efectuó el siguiente análisis:

"(…)

Que al respecto, es preciso indicar que el primer párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 señala que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el presente artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado.

Que posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 1116 se incorporó al citado artículo 2 de la Ley N° 29215, el siguiente párrafo:

"No se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado antes citado ***-en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes-*** *se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras."*

Que al respecto, en la Exposición de Motivos del referido decreto, se indica que en consideración a las implicancias que se generaban como consecuencia de la acción de anotar el comprobante de pago o demás documentos que otorgan el derecho al crédito fiscal fuera de los plazos establecidos por el artículo 2 de la Ley N° 29215, específicamente la posibilidad de desconocer la deducción del crédito fiscal, y a fin de no perjudicar a los contribuyentes con tal pérdida, resultaba:

"(…) conveniente incluir un segundo párrafo en el artículo 2° de la Ley N° 29215 que señale que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV – en la hoja del Registro de Compras que corresponda al período en el cual se dedujo como crédito fiscal el IGV contenido en el comprobante de

[18] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 diciembre de 2015.

pago anotado- se efectúa hasta antes que la SUNAT le requiera la exhibición y/o presentación del Registro de Compras.

Asimismo cabe mencionar que de no adoptarse la medida antes descrita se desincentivará la adopción por parte de los contribuyentes de las soluciones electrónicas aprobadas por la SUNAT para el llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios[19]*.*

De otro lado, frente a la flexibilización que se propone debe hacerse notar que la SUNAT mantiene parte del control de la determinación del impuesto en tanto se exige, para no perder el derecho al crédito fiscal, que la anotación de los comprobantes de pago y documentos a los que alude el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV en el Registro de Compras sea anterior al requerimiento de exhibición y/o presentación del mismo."

Que como puede advertirse de la referida exposición de motivos, la finalidad de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1116, es que los contribuyentes no pierdan el derecho al crédito fiscal si cumplen con anotar los comprobantes de pago o los documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas hasta antes que la SUNAT les requiera la exhibición de su Registro de Compras; de esta manera, la acción de anotar ya no se encuentra restringida al periodo de los 12 meses posteriores, siempre y cuando en las hojas del registro correspondiente al mes de emisión, pago del impuesto o 12 meses siguientes, figure la anotación de los aludidos documentos.

Que al respecto, de los actuados se aprecia que la recurrente consideró como crédito fiscal del periodo julio de 2016, los referidos pagos del Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados por los importes de S/ 411 346,00 y S/ 10 716,00, los que fueron anotados en el Registro de Compras Electrónico de julio de 2016, antes que se requiera la exhibición y/o presentación de este registro, cumpliendo de esta manera con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 antes citado.

Que cabe precisar que, si bien la referida anotación[20] *se realizó con ocasión de la presentación del Registro de Compras Electrónico del periodo corriente que era* ***agosto de 2017****, se consignó como periodo* ***julio de 2016*** *y* ***el código 9 a fin*** *de rectificar la información del registro de este último periodo, ante la imposibilidad de modificar directamente el Registro de Compras Electrónico de julio de 2016 por la configuración del sistema, lo que ha sido reconocido por la propia Administración, siendo del caso resaltar que validar la posición de esta, en el sentido que la recurrente no anotó los aludidos formularios en el mencionado registro electrónico de julio de 2016 porque no se implementó un código que faculte a ello, implicaría que, en los hechos, los contribuyentes que lleven registros electrónicos se encuentren imposibilitados de ejercer una facultad que les ha sido otorgada con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1116 antes comentada, colocándolos en una posición de desigualdad y desventaja frente a aquellos contribuyentes que llevan registros físicos, situación que, precisamente, se buscó eliminar con dicha modificación legislativa,* ***por lo que lo alegado por la Administración en este extremo carece de sustento*** *(…)"*

(El énfasis es nuestro)

---

19 Nota al pie de página N° 7 de la Resolución N° 06136-9-2020: *"En dicha Exposición de Motivos se menciona que únicamente tratándose de registros llevados de manera electrónica sería posible verificar en todos los casos el momento en que se realiza la anotación, puesto que esta acción queda registrada en el sistema, por el contrario tratándose de registros físicos, la posibilidad de detectar anotaciones realizadas en momentos posteriores se limita sólo a algunos casos, como serían aquellos en los que el contribuyente hubiere legalizado su Registro de Compras y se encontraran anotaciones en hojas correspondientes a periodos anteriores a la fecha de legalización."*

20 Nota al pie de página N° 8 de la Resolución N° 06136-9-2020: *"Como "acción de anotar"."*

Que en cuanto a la notificación de los actos administrativos, el inciso b) del artículo 104 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263[21], preveía que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía; y, que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

Que agrega el citado inciso b) del artículo 104, que la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

Que el artículo 106 del mencionado Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT se reguló la notificación de los actos administrativos por medio electrónico, aprobándose las "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos a los deudores tributarios, en cuyo inciso e) del artículo 1, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT[22], precisa que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por el artículo 2 de dicha norma.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la citada resolución de superintendencia, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, se aprueba "Notificaciones SOL" como un medio electrónico a través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo, incluyendo aquellos conceptos respecto de los cuales ejerce funciones.

Que el artículo 4 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, prevé que para efecto de realizar la notificación o remisión a que se refiere el artículo 2, a través de "Notificaciones SOL", la SUNAT deposita, en el buzón electrónico asignado al administrado, copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo u otro, en un archivo de formato de documento portátil (PDF); registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito y generando la constancia que acredita esta fecha, la que puede ser impresa por el administrado seleccionando la opción correspondiente dentro de SUNAT - Operaciones en Línea.

Que según el artículo 3 de la anotada resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, la SUNAT puede notificar, a través de "Notificaciones SOL", los actos administrativos a que se refiere el artículo anterior a los administrados, salvo los actos que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario u otro dispositivo legal deban ser notificados de una forma distinta.

Que el artículo 6 de la aludida resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, establece que el administrado deberá consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de "Notificaciones SOL".

---

[21] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.
[22] Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de setiembre de 2020.

Que con la Resolución N° 07112-2-2023, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de octubre de 2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: "La notificación a que se refiere el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020/SUNAT, que regula la notificación de los actos administrativos por medio electrónico mediante el Sistema de "Notificaciones SOL", se acredita con la sola Constancia de Notificación – "Notificación SOL", que señala que se registró en los sistemas informáticos de aquella el depósito correspondiente en el buzón electrónico asignado al administrado, no siendo necesario que sea suscrita y/o refrendada por funcionario de la Administración".

Procedimiento de Fiscalización: Requerimientos, Resultados de Requerimientos, escritos y documentos presentados por la recurrente

Que a través del Punto I del Requerimiento N° 130 (fojas 2374 a 2376)[23], la Administración señaló que observó diferencias entre el crédito fiscal declarado y el consignado en el Registro de Compras Electrónico, según el siguiente detalle:

Cuadro N° 02

PERIODO TRIBUTARIO	CRÉDITO FISCAL SEGÚN		DIFERENICIAS
	REGISTRO DE COMPRAS	DECLARACIÓN JURADA	
FEBRERO 2017	143 911,00	144 336,00	425,00
MARZO 2017	9 280,00	157 208,00	147 928,00
JUNIO 2017	138 237,00	138 644,00	407,00

Que por lo expuesto, solicitó sustentar el motivo de las diferencias detectadas, caso contrario procederá a considerar el crédito fiscal consignado en su Registro de Compras según lo detallado en el Cuadro N° 02, siendo que la referida documentación deberá ser presentada 9 de marzo de 2021.

Que con escrito presentado el 3 de marzo de 2021 (fojas 1554 a 1556), la recurrente solicitó prórroga del plazo otorgado en el citado Requerimiento N° 130, siendo que a través de la Carta N° 021-SUNAT/7R0200 (fojas 2395)[24], la Administración concedió dicha prórroga hasta el 23 de marzo de 2021.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente con fecha 23 de marzo de 2021, presentó un escrito que obra a fojas 2339 a 2355, mediante el cual señaló, entre otros aspecto que, para ejercer el derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, deben cumplirse tanto requisitos sustanciales como formales, conforme lo establece los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, asimismo sostuvo que cumplió con dichos requisitos por lo que le correspondía que la Administración le reconozca el derecho al crédito fiscal observado. En relación con las diferencias detectadas entre el crédito fiscal registrado y el declarado, manifestó que estas se originaron por errores en la generación del Registro de Compras Electrónico, que subsanó antes que se le requiera su exhibición, debido a que procedió con la anotación en de los comprobantes de pago en el citado registro.

Que refiere que, de la lectura del artículo 2 de la Ley N° 29215, modificada por el Decreto Legislativo N° 1116 y de la Resolución N° 01580-5-2009, se concluye que, para ejercer el derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago que sustentan las adquisiciones realizadas deben ser anotados en el Registro de

[23] Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 26 de febrero de 2021, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y modificatorias, y el criterio establecido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2377).

[24] Notificado por medio electrónico a través de "Notificaciones SOL", realizándose su depósito el 8 de marzo de 2021, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, y el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2396).

Compras en el mes de su emisión o dentro de los doce (12) meses siguientes, debiendo ejercerse dicho derecho en el período en que tales comprobantes hayan sido anotados en el referido registro.

Que además, cuestiona que la Administración haya considerado como diferencias determinadas adquisiciones, pese a que estas se encuentran debidamente anotadas en el Registro de Compras, el Libro Diario y el Libro Mayor correspondientes a los períodos de enero a junio de 2017, para sustentar su posición, adjuntó un cuadro comparativo, y de su lectura afirmó que no existe ninguna inconsistencias entre el crédito fiscal declarado y consignado en su Registro de Compras Electrónico, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06568-4-2017, 10663-3-2017 y 07745-5-2017, para indicar que dichos pronunciamientos reconocen que el derecho al crédito fiscal no se pierde cuando los comprobantes de pago son anotados en el Registro de Compras dentro del plazo legal y antes de que la Administración requiera su exhibición o presentación. Por lo expuesto, enfatiza que consignó adecuadamente el crédito fiscal del Impuesto General a las Venta de enero a junio de 2017 en el Registro de Compras Electrónico con anterioridad al inicio del presente procedimiento de fiscalización, destacando que el anterior procedimiento de fiscalización iniciado mediante la Orden de Fiscalización N° '690, fue declarado nulo, razón por la cual las actuaciones derivadas de dicho procedimiento carecen de efectos jurídicos. Asimismo, se aprecia que la recurrente presentó documentación, como comprobantes de pagos, entre otros.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 130 (fojas 2378 a 2383)[25], la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente durante el presente procedimiento de fiscalización, siendo que después de su evaluación procedió a levantar las observaciones efectuadas al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero y junio de 2017. En relación con el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, indicó que la recurrente el 15 de febrero de 2021 presentó un escrito adjuntando un USB con archivos digitales de los registros contables (Registro de Compras, Registro de Ventas, Libro Diario y el Libro Mayor) correspondientes a los periodos de enero a junio de 2017, y también envió los registros vinculados al periodo abril de 2018, dado que contiene la modificación del Registro de Compras de marzo de 2017.

Que ahora bien de su revisión, la Administración afirma que en el Registro de Compras Electrónico de abril de 2018 observó el registro de comprobantes de pago vinculado al periodo marzo de 2017, con el código de estado 9. Al respecto señala que de conformidad con la Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT el código de estado 9 se registra cuando se realiza un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior, situación que no ha ocurrido en el presente caso, porque las compras registradas en el periodo abril de 2018 no han sido registradas en el periodo marzo de 2017, resaltando que el código 9 no se usa para incluir comprobantes de pago que no han sido registrados en el periodo anteriores.

Que agrega que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N° 29215, los comprobantes de pago deben ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto, o en el que corresponda a los 12 meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado, siendo que en el presente caso, que el ejercicio del crédito fiscal se efectuó en el periodo distinto al de su anotación tal como se verificó y fue admitido por la recurrente, pues los comprobantes de pago fueron anotados en el periodo abril de 2018 y el uso del crédito fiscal se efectuó en el periodo marzo de 2017, incumpliendo además con el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 01580-5-2009.

Que asimismo indica que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06568-4-2017, 10663-3-2017 y 07745-5-2017, se concluyó que *"no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas*

[25] Notificado por medio electrónico a través de "Notificaciones SOL", realizándose su depósito el 6 de abril de 2021, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, y el criterio contenido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2384).

antes citado - en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los doce (12) meses siguientes – se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras", por lo que mencionó que las mismas no resultan aplicables al presente caso, debido a que ello no fue materia de reparo.

Que en consecuencia, de lo expuesto se aprecia que la Administración mantuvo el reparo con relación al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017 al considerar que la anotación el Registro de Compras Electrónico de abril de 2018 observó el registro de comprobantes de pago vinculado al periodo marzo de 2017, con el código de estado 9, debido que para la Administración el código de estado 9 se registra cuando se realiza un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior, situación que no ha ocurrido en el presente caso, porque las compras registradas en el periodo abril de 2018 no han sido registradas en el periodo marzo de 2017, resaltando que el código 9 no se usa para incluir comprobantes de pago que no han sido registrados en el periodo anteriores.

Análisis del reparo a través de las normas y jurisprudencia:

Que con relación a la observación al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, se tiene que la diferencia detectada por la Administración entre el crédito fiscal consignado en el Registro de Compras Electrónico y el declarado por dicho período, corresponde a que la recurrente no anotó algunos comprobantes de pago de compras en el aludido registro electrónico de marzo de 2017, pero fueron incluidos por la recurrente en dicho registro electrónico de abril de 2018, habiéndose consignado por dichos comprobantes de pago el código "9" con la indicación de hacer referencia que estos correspondían al período marzo de 2017, lo que no es discutido por ninguna de las partes.

Que asimismo, se aprecia que la anotación en el Registro de Compras Electrónico de abril de 2018 de los comprobantes de pago de compras que originan la diferencia reparada[26] se produjo el 14 de mayo de 2018 en el "Estado 9" y especificando que corresponde a total de adquisiciones del periodo 2017-03 (foja 2297), esto es, antes de que se notificara el Requerimiento N° 029[27], mediante el cual se solicitó a la recurrente la presentación del anotado registro electrónico, lo que tampoco es discutido por las partes.

Que ahora bien, de lo anteriormente expuesto se aprecia que la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, debido a que la recurrente no anotó algunos comprobantes de pago de compras en el Registro de Compras Electrónico de marzo de 2017, período en el que el anotado crédito fiscal fue declarado, e indicó que si dichos comprobantes de compras fueron anotados en el aludido registro electrónico de abril de 2018 con el código "9" a efectos de precisar que correspondían a marzo de 2017, dicho registro no era válido, dado que la utilización de dicho código o estado solo procedía para ajustar o rectificar operaciones anotadas en un período anterior, lo que no había sucedido en el presente caso.

Que al respecto, cabe precisar que, en efecto, se aprecia que la anotación de los comprobantes de pago de compras que corresponden al crédito fiscal acotado se realizó el 14 de mayo de 2018 con ocasión de la presentación del Registro de Compras Electrónico del periodo corriente que era abril de 2018, habiéndose consignado por tales comprobantes de pago el código "9", que si bien sirve para ajustar o rectificar operaciones anotadas en un período anterior, se utilizó dicho código a fin de referenciar que tales comprobantes de pago correspondían a marzo de 2017, ante la imposibilidad de modificar directamente el Registro de Compras Electrónico de este último período por la configuración del sistema, según lo indicado

---

[26] En la columna *"Estado 9"* la recurrente anotó compras por el importe de S/ 974 954,76 como *"total de adquisiciones del periodo 20170300"*.

[27] Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 19 de enero de 2021, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y modificatorias, y el criterio establecido en la Resolución N° 07112-2-2023 (foja 2369).

por la recurrente, lo que a criterio de la Administración no es válido y sustenta la acotación al mencionado crédito fiscal.

Que cabe precisar que, si bien la referida anotación[28] se realizó con ocasión de la presentación del Registro de Compras Electrónico del periodo corriente que era abril de 2018, se consignó como periodo marzo de 2017 y **el código 9 a fin** de rectificar la información del registro de este último periodo, ante la imposibilidad de modificar directamente el Registro de Compras Electrónico de marzo de 2017 por la configuración del sistema, lo que ha sido reconocido por la propia Administración, siendo del caso resaltar que validar la posición de esta, en el sentido que la recurrente no anotó los aludidos comprobantes en el mencionado registro electrónico de marzo de 2017 porque no se implementó un código que faculte a ello, implicaría que, en los hechos, los contribuyentes que lleven registros electrónicos se encuentren imposibilitados de ejercer una facultad que les ha sido otorgada con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1116 antes comentada, colocándolos en una posición de desigualdad y desventaja frente a aquellos contribuyentes que llevan registros físicos, situación que, precisamente, se buscó eliminar con dicha modificación legislativa, **por lo que lo alegado por la Administración en este extremo carece de sustento**[29].

Que en atención a lo antes expuesto, el reparo formulado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo, y dejar sin efecto la citada resolución de determinación.

Que asimismo, el presente pronunciamiento no contradice ninguno de las resoluciones citadas por la Administración, pues este caso se ha aplicado la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1116 al artículo 2 de la Ley N° 29215, siguiendo el criterio de este Colegiado en las Resolución del Tribunal Fiscal N° 06136-9-2020 y 02440-11-2025, entre otras.

3.2. Resolución de Multa Nº '874

Que la Resolución de Multa N° '874 (fojas 2465/vuelta y 2466/vuelta), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017.

Normas

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción 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 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.

Análisis:

Que toda vez que la citada resolución de multa ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2017, y se sustenta en el reparo efectuado al crédito fiscal del citado tributo y periodo, que dio lugar a la Resolución de Determinación Nº 414, que ha sido levantado en la presente instancia, corresponde emitir

[28] Como "acción de anotar".
[29] Similar criterio ha sido expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06136-9-2020 y 02440-11-2025.

Ministerio de Economía y Finanzas
JIMENEZ SUAREZ Erika Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2026 16:04:11
Motivo: Soy el autor del documento

similar pronunciamiento, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, y dejar sin efecto la precitada resolución de multa.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente expuestos en su recurso de apelación.

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 422/SUNAT de 17 de noviembre de 2021, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 414 y la Resolución de Multa N° 874.

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

FALCONÍ SINCHE	RAMÍREZ MÍO	JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora
JS/HR/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.