Ministerio de Economía y Finanzas
GONZALEZ PONCE Manuel Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 16:02:37
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 08038-4-2026

EXPEDIENTE N°	:	12974-2023
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 14 de agosto de 2026

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución N° 249 de 30 de junio de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 210 a 221, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2020, y las Resoluciones de Multa N° 980 a 982, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que realizó operaciones de compraventa de conserva de pescado exclusivamente con los proveedores . (actualmente, " .") y , y que procedió a anotar las facturas que le emitieron en su Registro de Compras, agregando que ambos proveedores constituyen un grupo económico relacionado entre sí y que mediante contratos de cesión de créditos celebrados con aquellos se estableció que , cedería en favor de la deuda que la recurrente mantenía con el primero, convirtiéndose el segundo en su nuevo acreedor. Señala que adjuntó los citados contratos.

Que en cuanto al supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, alega que incurrió en un error material al consignar en el Libro de Inventarios y Balances, que el importe total de las cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 2020 ascendente a S/ 2 287 117,00 correspondía a los proveedores y . , cuando en realidad su único proveedor era , por lo que no existe un pasivo falso como señala la Administración, conforme se aprecia en la documentación presentada.

Que añade que los importes informados por los mencionados proveedores no corresponden a los montos reales, por cuanto como ha indicado, sus cuentas por pagar comerciales al cierre del ejercicio 2020 ascienden a S/ 2 287 117,00 y solo corresponden al proveedor

Que refiere que la Administración determinó ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado en aplicación del procedimiento contenido en el artículo 70 del Código Tributario; sin embargo, ello ha quedado desvirtuado con la documentación proporcionada, la que permite conocer en forma directa y veraz el hecho generador de la obligación tributaria, correspondiendo realizar su determinación sobre base cierta.

Que respecto del supuesto previsto en el numeral 5 del artículo 64 del aludido código, señala que el 17 de marzo de 2022 presentó las modificaciones o correcciones al Registro de Ventas de los periodos abril, mayo y junio de 2020, por lo que no existe diferencia respecto de los documentos emitidos en dichos periodos. En el mismo sentido, anota que el Registro de Compras del mes de febrero de 2020 fue modificado el 17 de marzo de 2022, con lo cual se elimina la diferencia detectada respecto de los comprobantes de pago emitidos, por lo que la determinación sobre base presunta es arbitraria.

Ministerio de Economía y Finanzas
FLORES TALAVERA Ada Maria Tarcila FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 13:21:35
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
IZAGUIRRE LLAMPASI Rossana FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 10:37:32
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/08/2026 09:45:33
Motivo: Soy el autor del documento

Que con relación al supuesto previsto en el numeral 8 del artículo 64 del mismo código, señala que resulta de aplicación la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 000016-2020-SUNAT/700000, no correspondiendo que se la sancione por la infracción tipificada en el numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario ni se le aplique la causal prevista en el numeral 8 del citado artículo 64.

Que anota que la documentación proporcionada en el procedimiento de fiscalización contiene elementos que permiten conocer en forma directa y veraz el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, constituyéndose sobre base cierta y no presunta, asimismo, refiere que la Administración al aplicar el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad.

Que en el caso del reparo al crédito fiscal por no acreditar la utilización de medios de pago, afirma que mediante las Operaciones N° 00002110, 00002301, 00002335, 00002493, 00002562, 00002579, 0000993065 y 0001704 se cancelaron las facturas observadas, y agrega que en su escrito de reclamación adjuntó la autorización enviada por el proveedor para que los pagos de sus facturas sean depositados en la cuenta corriente en moneda nacional del Banco Continental de

Que con relación al reparo al crédito fiscal por no tener disgregado el IGV en el comprobante de pago, señala que este resulta procedente.

Que en cuanto a la multa por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, refiere que por error indicó que no contaba con estados de cuenta del Banco de la Nación, cuando sí tenía cuenta en el referido banco y que no presentó los estados de cuenta solicitados al no haberse efectuado depósitos de detracciones, agregando que presentó los comprobantes de pago que sustentan los importes consignados en las casillas 461 y 464 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, por lo que la resolución de multa impugnada es nula.

Que de otro lado, señala que la Administración al determinar la obligación tributaria sobre base presunta vulnera el principio de no confiscatoriedad, y cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2727-2002-AA/TC y 0041-2004-AI/TC.

Que por su parte, la Administración refiere que la recurrente incurrió en las causales previstas en los numerales 2, 5 y 8 del artículo 64 del Código Tributario, por lo que se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria correspondiente al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020 sobre base presunta, por lo que en aplicación del procedimiento establecido en el artículo 70 del citado código, determinó ventas o ingresos omitidos en dichos periodos. Asimismo, efectuó reparos al crédito fiscal por no haberse acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas emitidas por el proveedor ., conforme con lo dispuesto en la Ley N° 28194, y por comprobante de pago que no tiene disgregado el Impuesto General a las Ventas, los cuales se encuentran arreglados a ley. Adicionalmente, determinó que la recurrente incurrió en las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 0-01-SUNAT y Requerimiento N° 104, de fojas 360, 361 y 365, notificados el 4 de marzo de 2022[1], la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial[2] por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020, ampliado a una definitiva mediante las Cartas N° 022-SUNAT/7N0920 y 0-02-SUNAT y el Requerimiento N° 630, de fojas 282 a 284 y 286, notificados el 12 y 18 de agosto de 2022[3]; como consecuencia del cual se emitieron los siguientes valores:

---

1 Según se aprecia de las constancias de notificación, de fojas 359 y 364, la mencionada carta y requerimiento fueron depositados el 3 de marzo de 2022, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, por lo que de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, debe considerarse que tales notificaciones se efectuaron el día hábil siguiente, esto es, el 4 de marzo de 2022.

2 Señalando como elemento del tributo a fiscalizar el débito fiscal de ventas y prestaciones de servicios y como aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar a las operaciones de ventas y prestaciones de servicios.

3 Según se aprecia de las constancias de notificación, de fojas 280, 281 y 285, las mencionadas cartas y requerimientos fueron depositados el 11 y 17 de agosto de 2022, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, por lo que de

- Resoluciones de Determinación N° 210 a 221, de fojas 165, 167, 169 a 175, 177, 179, 181, 183, 185, 187, 189, 191 y 193, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2020, al efectuarse los siguientes reparos: *(i)* Al *débito fiscal*, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado (enero a diciembre de 2020), y *(ii)* Al *crédito fiscal*, por no acreditar la utilización de medios de pago (enero y marzo a junio de 2020), y por comprobante de pago que no tiene disgregado el Impuesto General a las Ventas (agosto de 2020).

- Resoluciones de Multa N° 980 y 982, de fojas 195, 196 y 201, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de julio y agosto de 2020.

- Resolución de Multa N° 981, de fojas 198 y 199, por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en consecuencia, la materia en controversia consiste en determinar si los valores antes mencionados se encuentran arreglados a ley.

1. Resoluciones de Determinación N° 210 a 221

Reparo al débito fiscal

- **Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado**

Que del Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° 210 a 221, de foja 173, se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 70 del Código Tributario, al configurarse los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta establecidos en los numerales 2, 5 y 8 del artículo 64 del Código Tributario, sustentándose en el punto 1.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 885 y su respectivo resultado.

Que mediante el punto 1.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 885, de fojas 264 a 274, la Administración indicó que, entre otros, de la revisión del detalle del saldo de la cuenta 42 – Proveedores de su Libro de Inventario y Balances N° 1, presentado por la recurrente, se aprecia que consignó como saldo al cierre del ejercicio 2020 la suma de S/ 2 287 117,00, correspondiente a los proveedores S.A. (S/ 785 579,00) y (S/ 1 501 538,00); agregando que dicha suma de S/ 2 287 117,00 también figura en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, presentada mediante Formulario PDT 710 N° 972 de 21 de junio de 2022, consignándose en el detalle de la casilla 404 – Cuentas por pagar comerciales – terceros, el importe de S/ 2 287 117,00.

Que señaló que, con la finalidad de verificar dicho importe, realizó cruces de información con los mencionados proveedores, obteniendo los siguientes resultados:

- (antes,), presentó información como archivos Excel con el detalle de los comprobantes de pago emitidos, cuentas por pagar y asientos contables, así como constancias de presentación del Libro Diario y contratos, e informó que el importe total de las cuentas por cobrar a la recurrente al cierre del ejercicio 2020 asciende a S/ 2 087 532,00.
- , presentó en archivo Excel el detalle de los comprobantes de pago emitidos, archivo PDF con el detalle de sus ventas, Libro Diario, ingreso de bancos y movimientos de sus estados de cuenta sobre los comprobantes emitidos a la recurrente, constancia de presentación y archivo Excel del detalle del Libro de Inventarios y Balances, e informó que el importe total de las cuentas por cobrar a la recurrente al cierre del ejercicio 2020 asciende a S/ 12 009,70.

conformidad con el inciso b) del artículo 104 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, debe considerarse que tales notificaciones se efectuaron el día hábil siguiente, esto es, el 12 y 18 de agosto de 2022.

Que en ese sentido, consideró que el importe total de cuentas por pagar que la recurrente mantenía como pendiente de pago al cierre del ejercicio 2020 ascendía a S/ 2 099 541,70 (S/ 2 087 532,00 + S/ 12 009,70) y no a la suma de S/ 2 287 117,00 como aquella consignó en su Libro de Inventarios y Balances, estableciendo una diferencia de S/ 187 575,00, y al considerar la existencia de un registro de pasivo inexistente (en las cuentas por pagar comerciales), se configuró el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, encontrándose la Administración facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, procediendo a aplicar la presunción establecida en el artículo 70 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 65-A del mismo código y determinó ventas o ingresos omitidos por los periodos de enero a diciembre de 2020 por los importes de S/ 68 935,39, S/ 64 001,51, S/ 56 927,66, S/ 47 486,47, S/ 158 708,50, S/ 104 990,22, S/ 186 263,22, S/ 68 903,57, S/ 58 450,48, S/ 29 476,51, S/ 9 423,51 y S/ 176 200,97, conforme se detalla en el Cuadro N° 4 del citado requerimiento, de foja 265.

Que en consecuencia, solicitó a la recurrente que explicara con la base legal y documentación fehaciente, los motivos por los cuales registró cuentas por pagar comerciales al cierre del ejercicio 2020 por el importe de S/ 2 287 117,00, mayor al informado por sus proveedores y . que totalizan S/ 2 099 541,70; solicitó asimismo, el detalle de los comprobantes de pago de compras pendientes de pago al cierre del ejercicio 2020 (indicando el periodo anotado en el Registro de Compras Electrónico, fecha de emisión, serie y número de comprobante de pago, datos del proveedor, importe y fecha de cancelación) y de los comprobantes de pago cancelados en el citado ejercicio respecto de los mencionados proveedores (indicando el periodo anotado en el Registro de Compras Electrónico, datos del comprobante de pago y del medio de pago).

Que en respuesta, la recurrente presentó el Expediente N° 1243 de 14 de diciembre de 2022, contenido en el medio magnético (CD) de foja 366, en el cual indicó que durante el ejercicio 2020, realizó operaciones de compraventa de conserva de pescado exclusivamente con los proveedores . (actualmente, ".") y , y que procedió a anotar las facturas que ellos le emitieron en su Registro de Compras, siendo que ninguna factura ha sido emitida con el nombre de ".".

Que asimismo, indicó que ambos proveedores constituyen un grupo económico relacionado entre sí y que mediante contratos de cesión de créditos celebrados con ellos se estableció que . cedería en favor de la deuda que la recurrente mantenía con el primero, convirtiéndose el segundo en su nuevo acreedor; agregando que adjunta dichos contratos.

Que a su vez, señaló que incurrió en error material al momento de anotar en su Libro de Inventarios y Balances que el importe total de sus cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 2020 (S/ 2 287 117,00) comprendía a los proveedores (S/ 785 579,00) y (S/ 1 501 538,00), cuando en realidad solo corresponde al proveedor ., por lo que no existe un pasivo falso como señala la Administración ni la suma de S/ 2 287 117,00 ha perdido su condición de cuenta pendiente por pagar al cierre del ejercicio 2020, conforme se aprecia en la documentación adjuntada. Añade que los importes informados por los mencionados proveedores en los cruces de información no corresponden a los montos reales.

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 885, de fojas 226 a 250, la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- ✓ Respecto del error material que la recurrente afirma haber incurrido al anotar las cuentas por pagar comerciales en su Libro de Inventarios y Balances, el cual -según indica- debía mostrar como único acreedor a con el importe de S/ 2 287 117,00, aquella no adjuntó ningún documento contable u otro documento fehaciente que acredite la corrección del supuesto error material.
- ✓ La recurrente señala que al 31 de diciembre de 2020 solo mantenía cuentas por pagar de S/ 2 287 117,00 respecto del proveedor y que no tendría deuda alguna con (actualmente,); sin embargo, de la revisión de dos de los contratos de cesión de créditos presentados sin legalizar o sin fecha cierta, se aprecia que la recurrente

mantenía al 31 de diciembre de 2020 cuentas por pagar a favor de , por lo que carece de sustento su dicho en cuanto a que solo tenía cuentas por pagar a favor de uno de ellos. Añade que el otro contrato de cesión de créditos no cuenta con legalización ni fecha cierta ni las firmas de los representantes de y

- ✓ Con relación a los cruces de información, verificó que los importes informados por los mencionados proveedores como cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2020 respecto de la recurrente ascienden al monto de S/ 2 099 541,70, que han sido sustentados con documentación fehaciente.

Que por lo expuesto, concluyó que confirma la detección del registro de pasivos inexistentes (en las cuentas por pagar comerciales) en el Libro de Inventarios y Balances de la recurrente, y por ende, la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario[4], que no ha sido desvirtuada por la recurrente, por lo que mantuvo la observación efectuada como adición a la base imponible de las ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en aplicación del procedimiento establecido en el artículo 70 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 65-A del mismo código, determinándose ventas o ingresos omitidos en los periodos fiscalizados, conforme se detalla en el cuadro de foja 227.

Que el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que durante el período de prescripción, la Administración puede determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitieran conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y 2) base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitieran establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de conformidad con el artículo 64 del mencionado código, la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2).

Que el último párrafo del indicado artículo 64 señala que las presunciones a que se refiere el artículo 65 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el citado artículo 64.

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 00950-2-99, entre otras, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en una norma legal tributaria.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, entre otras, se ha interpretado que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias donde tenga que privilegiarse la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64 del citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66 al 72 del referido código.

Que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones N° 03677-3-2003, 04696-4-2003 y 08865-1-2004, ha señalado que cuando la Administración detecta que en los libros contables y declaración jurada del contribuyente figuran pasivos que al cierre del ejercicio, se encontraban cancelados o no existían, existen dudas respecto de la veracidad de las determinaciones efectuadas por el contribuyente, configurándose el supuesto a que se refiere el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario.

Que del mismo modo en la Resolución N° 05999-3-2011 ha señalado que la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario se explica por el hecho que los libros y registros contables deben brindar información fehaciente y confiable, pero cuando se determina que en

[4] Adicionalmente, la Administración invocó las causales establecidas en los numerales 5 y 8 del artículo 64 del Código Tributario.

éstos se han registrado obligaciones y pagos sin sustento, la información contenida en ellos pierde credibilidad y, por tanto, la determinación de la obligación tributaria que se hubiera efectuado en base a éstos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que así también, en diversas resoluciones de este Tribunal, como las Resoluciones N° 12359-3-2007 y 09309-3-2004, se ha establecido que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar todas sus operaciones con contenido económico, y los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa, y brindar información fehaciente y confiable.

Que por otra parte, el numeral 5 del artículo 65 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.

Que el artículo 65-A del citado código prescribe que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta: a) para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados; y b) tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos del Régimen MYPE Tributario, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda[5], y no procederá la deducción del costo computable; y la determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente: cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.

Que el artículo 70 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 941, señala que cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados, precisando que el monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión. Agrega que las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial y que el monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

Que al respecto, para la determinación sobre base presunta por patrimonio no declarado o no registrado contenida en el artículo 70 del Código Tributario, se debe establecer previamente el patrimonio del contribuyente, lo que para el caso de empresas se obtiene de un Balance General al cierre del ejercicio, criterio que ha sido señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02640-3-2008 y 12354-2-2007, entre otras.

Que según Guillermo Cabanellas, el patrimonio debe entenderse como *"el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica"*.[6]

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 499-3-2001 y 2410-3-2005, los pasivos inexistentes declarados por el contribuyente corresponden a un patrimonio no declarado, por lo que constituyen ingresos gravados conforme con el artículo 70 del Código Tributario.

---

[5] Párrafo modificado por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20 de diciembre de 2016, y vigente a partir del 1 de enero de 2017.

[6] Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI. 21° Edición Buenos Aires, Editorial Heliasta, Página 152.

Que en la misma línea, en la Resolución N° 02139-1-2006 se ha señalado que la existencia de pasivos falsos implica la determinación de un patrimonio no declarado ni registrado.

Que en atención a lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 09309-3-2004 y 03791-5-2005, cuando la citada norma se refiere a un patrimonio no declarado, se refiere a bienes y derechos (activos) no declarados por el deudor tributario o a obligaciones (pasivos) irreales, y para los casos donde se encuentren obligados a anotar sus operaciones en registros contables, el patrimonio no registrado se da cuando un contribuyente posee bienes y derechos (activos) que no figuran anotados en sus libros contables, o cuando en las cuentas del pasivo se muestren obligaciones inexistentes, evidenciándose así que la presunción de ingresos por patrimonio no declarado o no registrado, está directamente vinculada al análisis de las cuentas del activo y pasivo del contribuyente.

Que asimismo debe tenerse presente que la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto, conocido y debidamente probado, por lo que, en el caso de autos, el hecho cierto de la presunción lo constituye el patrimonio no declarado o no registrado, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 09309-3-2004.

Que por consiguiente, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, se debe verificar si está acreditada alguna de las causales invocadas por la Administración que la faculta a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

a) Causal – Numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario

Que según se aprecia en autos, la recurrente registró como saldo pendiente de pago al 31 de diciembre de 2020 en la Cuenta 42 – Proveedores del Libro de Inventario y Balances, de fojas 242 y 271, el importe de S/ 2 287 117,00, que fue consignado asimismo en la casilla 404 – Detalle de cuentas por pagar comerciales – terceros de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, presentada mediante Formulario PDT 710 N° 972 de 21 de junio de 2022, de foja 144; apreciándose en el detalle de la referida casilla 404 que el importe de S/ 2 287 117,00 se encuentra conformado de la siguiente manera:

Número de RUC	Nombre o razón social	Saldo al 31/12/2020 S/
	[7]	1 501 538,00
		785 579,00
TOTAL		**2 287 117,00**

Que respecto de lo registrado en la Cuenta 42 – Proveedores del citado libro y lo consignado en la mencionada declaración jurada, la Administración señala que el importe de S/ 2 287 117,00 difiere del informado por los proveedores y . ascendente en total a S/ 2 099 542,00 (S/ 2 087 532,00 + S/ 12 009,70), estableciendo una diferencia de S/ 187 575,00.

Que al respecto, la recurrente afirma que el importe registrado y declarado de S/ 2 287 117,00 corresponde únicamente al proveedor , y que por error habría incluido a , por lo que no existe ningún pasivo falso y que a fin de sustentar su afirmación presentó la información que obra en el medio magnético (CD) de foja 366, la cual se detalla a continuación:

- Cuadro denominado "Anexo N° 1 – Detalle de los comprobantes de pago de compra pendientes de pago al cierre del ejercicio 2020"[8], en el que se describe el mes de registro, número y serie de la factura emitida por el proveedor ., fecha de emisión, monto pendiente de pago al 31 de diciembre de 2020 y fecha de cancelación, indicándose que el monto total adeudado al cierre del citado ejercicio era de S/ 2 287 117,00.

---

[7] Cuya anterior razón social era " .", la cual fue dada de baja el 4 de marzo de 2021, según la Consulta RUC efectuada en la página web de la Administración. Al respecto, véase en: https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias

[8] Contenido en el archivo denominado "02 FACTURAS PENDIENTES POR PAGAR AL 31-12-2020, NOTAS DE CREDITO Y MEDIOS DE PAGO" (Pág. 26) que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

- Copias de las Facturas Electrónicas N° -00000705, -00001804, -00001880, -00001912 a -00001914, -00002004 a -00002006, -00002009 a -00002013, -00002016 y -00002021 a -00002024[9], detalladas en el aludido Anexo N° 1, emitidas por Océano Seafood S.A. en los meses de setiembre a diciembre de 2020, por la venta de conservas de pescado, por los importes de S/ 921 978,00, S/ 830 622,00, S/ 1 173 552,00, S/ 2 271,50, S/ 28 556,00, S/ 39 848,60, S/ 7 750,14, S/ 9 475,40, S/ 174,40, S/ 1 183,00, S/ 3 669,56, S/ 4 754,14, S/ 278,52, S/ 843,70, S/ 2 203,90, S/ 2 978,64, S/ 3 275,89, S/ 1 076,25 y S/ 2 116,00, respectivamente. En el Anexo N° 1 antes referido, dichos importes figuran como pendientes de pago al 31 de diciembre de 2020, a excepción de la Factura Electrónica N° -00001804 emitida por S/ 921 978,00, respecto de la cual solo se consideró como pendiente de pago a dicha fecha la suma de S/ 172 486,92.
- Copias de las Notas de Crédito Electrónicas N° -00000265, -00000266, -00000139 y -00000284[10] emitidas el 14 y 27 de abril y 31 de mayo de 2021 por por concepto de devolución de la mercadería, asociadas a las Facturas Electrónicas N° -00001804, -00001880 y -00000705, antes aludidas. Es del caso anotar que dichas notas de crédito fueron emitidas con posterioridad a los periodos fiscalizados, por lo que los importes por los que fueron emitidas las citadas facturas aún se mantenían pendientes de pago al cierre del ejercicio 2020.
- Copias de los documentos denominados "Contrato de cesión de créditos" de fechas 1 de enero y 21 de abril de 2021[11], mediante los cuales la recurrente y los proveedores y acordaron que cedería a favor de las deudas que la recurrente mantiene con aquel, convirtiéndose este último en su nuevo acreedor; asimismo, las partes establecieron que la cesión es de carácter gratuito y que la intervención de la recurrente tiene como fin autorizar y aceptar la cesión efectuada por a favor de . En cuanto a los efectos de la cesión, las partes estipularon que se apartaba de la relación jurídica establecida en virtud de la deuda y que, por consiguiente, asumía todos los derechos de cobro que le correspondían a en virtud de la misma.
- Copias de constancias de traspaso de cuenta a cuenta del 21, 22 y 30 de enero y 17 de febrero de 2021[12], correspondientes a transferencias de fondos desde las cuentas de la recurrente a la cuenta del proveedor , y cuadros indicando las facturas que fueron canceladas con dichas transferencias, como las Facturas Electrónicas N° -00001804, -00000705, -00001880, -00001912 a -00001914, -00002004 a -00002006, -00002009 a -00002013, -00002016 y -00002021 a -00002024.
- Cuadro denominado "Anexo N° 2 – Detalle de los comprobantes de pago cancelados en el ejercicio 2020"[13], que detallan las facturas emitidas por y que se encontrarían canceladas al cierre del ejercicio 2020, asimismo, se observa que, entre otras, las Facturas Electrónicas N° -00001804, -00000705, -00001880, -00001912 a -00001914, -00002004 a 00002006, -00002009 a -00002013, -00002016 y -00002021 a -00002024 no figuran como canceladas al cierre de dicho ejercicio.

Que de otro lado, obra en el medio magnético (CD) de foja 557, información obtenida de los mencionados proveedores, la cual se detalla a continuación:

a) Respecto del proveedor *(antes, .)*, se tiene lo siguiente:

---

9 Contenido en el archivo denominado "02 FACTURAS PENDIENTES POR PAGAR AL 31-12-2020, NOTAS DE CREDITO Y MEDIOS DE PAGO" que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

10 Contenido en el archivo denominado "02 FACTURAS PENDIENTES POR PAGAR AL 31-12-2020, NOTAS DE CREDITO Y MEDIOS DE PAGO" que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

11 Contenidos en el archivo denominado "05 CONTRATOS DE CESION DE CREDITOS, CONSTANCIA DE RECEPCION DE LIBROS ELECTRONICOS" que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

12 Contenido en el archivo denominado "02 FACTURAS PENDIENTES POR PAGAR AL 31-12-2020, NOTAS DE CREDITO Y MEDIOS DE PAGO" que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

13 Contenido en el archivo denominado "03 ANEXO 02 DETALLE DE LAS FACTURAS DE COMPRAS CANCELADAS Y MEDIOS DE PAGO" que obra en el medio magnético (CD) de foja 366.

- Carta de 22 de noviembre de 2022, mediante la cual dio cuenta que realizó operaciones de venta con la recurrente en el ejercicio 2020, y que el importe total de las cuentas por cobrar al cierre del ejercicio 2020 ascendía a S/ 2 087 532,00.
- Archivo PDF denominado "ANEXO 2: DETALLE DE CXC AL CIERRE DEL EJERCICIO 2020", en el cual se aprecia que el saldo de las cuentas por cobrar a la recurrente al 31 de diciembre de 2020 asciende a S/ 2 087 532,00, el cual se compone por el saldo inicial al 1 de enero de 2020 de S/ 586 041,00 y las cuentas por cobrar generadas en el periodo 2020 por un total de S/ 1 501 491,00 (que corresponde a las Facturas N° -709, -719, -720, -725, -726, -727, -728, -729, -736, -737, -743, -751, -752, -753, -756, -757, -758, -759, -760, -761, -762, -764, -765, -766, -767, -775, -776, -783, -784, -785, -786, -788, -792, -793, -794, -795, -796, -797, -798, -799, -802, -803, -806, -807, -808, -809, -810, -811, -812, -813 y -814.
- Archivo Excel denominado "Anexo 3. Asientos contables - Libro Diario", conteniendo un detalle de los comprobantes emitidos en el periodo fiscalizado; asimismo, en la pestaña "Detalle Contable" se señala el periodo, código único de operación, código de la Cuenta (1212101), moneda, tipo, serie y número del comprobante, fecha de emisión, glosa y descripción, referencia y observación "pendiente".
- Documentos denominados "Contrato de cesión de crédito" de 1 de enero y 21 de abril de 2021, suscritos por la recurrente y los proveedores antes mencionados, con similar contenido que los presentados por la recurrente, descrito precedentemente.
- Archivo PDF denominado "Anexo 1 Detalle de comprobantes", en el que se indica que el importe de la deuda cedida asciende a S/ 1 501 491,00.
- Constancias de recepción de la información del libro o registro electrónico, relacionados al Libro Diario de los periodos enero a agosto de 2020.

b) Respecto del proveedor ., se tiene lo siguiente:

- Carta N° 022-SUNAT/7D0300, mediante la cual la Administración solicitó a información relacionada con sus operaciones de venta con la recurrente.
- Escrito de 24 de noviembre de 2022, en el cual informó a la Administración que realizó operaciones de venta con la recurrente en el ejercicio 2020 y que el importe total de las cuentas por cobrar al cierre del ejercicio 2020 era de S/ 12 009,70, originado por las operaciones contenidas en las Facturas N° -0002004, -0002005, -0002006, -0002009, -0002010, -0002011, -0002012, -0002013, -0002016, -0002021, -0002022, -0002023, -0002024 y -0000813, y las Notas de Crédito N° -0000206 y -0000207.
- Archivo Excel denominado "Anexo N 1 (1)", que detalla las facturas emitidas a la recurrente, entre las cuales se encuentran las facturas y notas de crédito citadas precedentemente, indicándose el tipo, serie y número de comprobante de pago, descripción de los bienes vendidos, moneda, valor de venta, IGV, precio de venta, número de guía de remisión asociada, forma de pago, entre otros.
- Archivos PDF denominados "FT -0001438, FT -0001461, FT -0001479, FT -0001480, FT -0001481, FT -0001482, FT -0001483, FT -0001484, FT -0001485, FT -0001486, FT -0001487, FT -0001488, FT -0001489, FT -0001490, FT -0001612, FT -0001624, FT -0001625, FT -0001656, FT -0001738, FT -0001804, FT -0001880, FT -0001912, FT -0001913, FT -0001914, FT -0002011, FT -0000303, FT -0000391, FT -0000392, FT -0000393, FT -0000399, FT -000557, FT -000558, FT -000559, FT -000561, FT 000562, FT -000563, FT -000564, FT -000690 y FT -000705"[14], en los cuales se muestra información sobre la cancelación de las citadas facturas, tal como: *(i)* el asiento contable del Libro Contable: 02 – VENTAS en el que se anota la factura emitida a la recurrente, así como su importe en dólares y soles, *(ii)* el asiento contable del Libro Contable:

[14] Ver en: "T:\LVasquez VQ\ - Rpta a Proveído 0280-4-2026\2.1_ /" y "T:\LVasquez VQ\ - Rpta a Proveído 0280-4-2026\2.2_ /".

03 - INGRESOS BANCOS en el que se muestra el cobro efectuado por cada comprobante de pago, y *(iii)* los estados de cuenta del Banco BBVA Continental en el que se aprecia el abono efectuado en la cuenta del proveedor por parte de la recurrente.

- Archivos TXT, XPLE y Reporte de información consistente del Formato 3.3: "LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES – DETALLE DEL SALDO DE LA CUENTA 12 – CLIENTES", así como la constancia de recepción de la información del libro o registro electrónico y la constancia del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2020.

Que como puede advertirse de la documentación antes descrita, en el caso del proveedor ., el monto que este refiere como cuenta por cobrar a la recurrente al 31 de diciembre de 2020 es de S/ 2 087 532,00[15]; en tanto que el proveedor reconoció como cuenta por cobrar a la recurrente al 31 de diciembre de 2020 la suma de S/ 12 009,70, resultando así una deuda total de S/ 2 099 541,70 que la recurrente mantenía con dichos proveedores al cierre del ejercicio 2020, y no de S/ 2 287 117,00 como había considerado en su contabilidad y declaración determinativa.

Que si bien, la recurrente menciona que (antes,) y conforman un grupo económico y que, mediante contratos de cesión de créditos celebrados con aquellos, cedió a favor de la deuda que la recurrente mantenía con el primero, convirtiéndose el segundo en su nuevo acreedor; cabe indicar que, conforme se dio cuenta precedentemente, los contratos de cesión de créditos presentados fueron celebrados el 1 de enero y el 22 de abril de 2021, en los que se indica que asume los derechos de cobro de .; por lo que no es correcto afirmar que al 31 de diciembre de 2020, esto es, con anterioridad a la celebración de dichos acuerdos, la recurrente tenía como único acreedor a , como ella sostiene, toda vez que se trataría de un evento ocurrido con posterioridad al ejercicio fiscalizado, siendo del caso añadir que lo expuesto en nada enervaría la existencia de una diferencia entre el monto considerado por la recurrente como deuda con los indicados proveedores y los que ellos han reportado.

Que en este orden de ideas, se tiene que recurrente no ha proporcionado documentación suficiente que acredite la diferencia no sustentada del importe del pasivo con sus proveedores al 31 de diciembre de 2020; por tanto, queda acreditada la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del citado Código Tributario, por lo que carece de relevancia efectuar el análisis de las otras causales invocadas por la Administración, correspondiendo establecer si el procedimiento seguido para determinar las ventas omitidas presuntas se ajusta a lo dispuesto por el artículo 70 del Código Tributario, norma en que se sustenta la determinación.

b) ***Procedimiento de determinación sobre base presunta***

Que como se indicó, la recurrente registró como saldo pendiente de pago al 31 de diciembre de 2020 en la Cuenta 42 – Proveedores del Libro de Inventario y Balances, de fojas 242 y 271, el importe de S/ 2 287 117,00, que fue consignado en la casilla 404 - Cuenta por pagar comerciales según el Balance General de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, de foja 87, sin embargo, dicho importe es mayor al informado por sus proveedores, ascendente a S/ 2 099 542,00, estableciéndose una diferencia de S/ 187 575,00, que tiene incidencia en la determinación del patrimonio, atendiéndose a la ecuación contable donde el activo menos el pasivo es igual al patrimonio.

Que conforme se aprecia a foja 232, la Administración determinó ventas o ingresos omitidos por S/ 1 029 768,00 aplicando sobre el referido patrimonio omitido o no declarado de S/ 187 575,00 el coeficiente de 5,4899, obtenido de dividir las ventas declaradas del ejercicio fiscalizado por S/ 16 604 006,00 entre el saldo de las existencias al final de dicho ejercicio ascendente a S/ 3 024 460,00 según el Libro de Inventarios y Balances, conforme se muestra a continuación:

---

[15] Cabe advertir que el monto de S/ 2 087 532,00 difiere del importe registrado y declarado (S/ 1 501 491,00) por la recurrente respecto del proveedor (antes, .), debido a que no consideró la deuda existente al 1 de enero de 2020 por S/ 586 041,00, sino únicamente los importes de las operaciones realizadas en el ejercicio 2020 (S/ 1 501 491,00).

Concepto	Importe S/
Patrimonio omitido	187 575,00
Ventas declaradas	16 604 006,00
Valor de existencias registradas	3 024 460,00
Coeficiente (ventas registradas/valor de patrimonio neto)	5,4899
Ventas omitidas (patrimonio omitido x coeficiente)	**1 029 768,00**

Que a fin de establecer el importe del patrimonio omitido ascendente a S/ 187 575,00, la Administración consideró la diferencia entre "cuentas por pagar comerciales terceros" declaradas por la recurrente y la determinada de acuerdo con la información obtenida de los proveedores y

.

Que para la determinación de las ventas omitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2020, la Administración distribuyó el total de las ventas omitidas, ascendentes a S/ 1 029 768,00, entre los meses de enero a diciembre de 2020 de modo proporcional a las ventas declaradas, conforme se aprecia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 885, de foja 231:

Periodo Tributario	Formulario PDT 621 N°	Ventas declaradas S/	Porcentaje	Ventas omitidas S/	IGV omitido S/
Ene-2020	927	1 111 516,00	6.69%	68 935,39	12 408,00
Feb-2020	268	1 031 962,00	6.22%	64 001,51	11 520,00
Mar-2020	599	917 903,00	5.53%	56 927,66	10 247,00
Abr-2020	343	765 673,00	4.61%	47 486,47	8 548,00
May-2020	696	2 559 020,00	15.41%	158 708,50	28 568,00
Jun-2020	976	1 692 865,00	10.20%	104 990,22	18 898,00
Jul-2020	768	3 003 313,00	18.09%	186 263,22	33 527,00
Ago-2020	448	1 111 003,00	6.69%	68 903,57	12 403,00
Set-2020	070	942 457,00	5.68%	58 450,48	10 521,00
Oct-2020	493	475 280,00	2.86%	29 476,51	5 306,00
Nov-2020	098	151 945,00	0.92%	9 423,51	1 696,00
Dic-2020	398	2 841 069,00	17.11%	176 200,97	31 716,00
TOTAL		**16 604 006,00**	**100%**	**1 029 768,00**	**185 358,00**

Que en consecuencia, al haberse acreditado en autos que la Administración siguió el procedimiento establecido en el artículo 70 del Código Tributario, el reparo efectuado por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado se encuentra arreglado a ley, careciendo de sustento lo argumentado en sentido contrario por la recurrente, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la documentación proporcionada en el procedimiento de fiscalización contiene elementos que permiten conocer en forma directa y veraz el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, correspondiendo efectuar la determinación sobre base cierta y no base presunta, debe indicarse que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 01489-3-2003, 03066-1-2005, 04401-1-2006, 01104-2-2007 y 9007-3-2007, ha indicado que el Código Tributario no establece un orden de prelación entre la determinación de la obligación sobre base cierta y base presunta, o un orden de prelación que deba observarse a efectos de la determinación de la obligación tributaria en virtud al cual tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta; así, la Administración Tributaria está facultada a determinar directamente la obligación tributaria sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas por el artículo 64 del aludido código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación contemplados en los numerales 1 a 13 del artículo 65 del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo alegado en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que Administración al aplicar el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad, carece de sustento, pues conforme se ha indicado, la determinación se realizó conforme a ley, dentro de un procedimiento de fiscalización que garantizó el derecho de defensa, utilizando información registrada por la propia recurrente en sus registros contables y cuentas bancarias, no siendo atendible lo señalado en ese sentido, por cuanto no ha acreditado en autos tal transgresión ni la vulneración del principio de no confiscatoriedad, que invoca.

Reparos al crédito fiscal

- **No acreditar la utilización de medios de pago**

Que de los Anexos N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° 211, 212 y 218 a 220, de fojas 169, 170 y 172, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a junio de 2020, por no acreditarse la utilización de medios de pago, sustentándose en el punto 2.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 885 y su resultado, consignando como base legal los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194.

Que de acuerdo con el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha Contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley Nº 28194, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1388, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deben pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que conforme con el artículo 4 de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, el monto a partir del cual se debe utilizar medios de pago es de S/ 3 500,00 ó US$ 1 000,00.

Que el artículo 5 de la misma ley, modificado por Ley N° 30730, prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuenta, b) Giros, c) Transferencia de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas, g) Cheques, h) Remesas, e i) Cartas de crédito.

Que el artículo 8 de la anotada ley señala que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, a cuyo efecto el inciso b) del citado artículo dispone que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago cuando se esté obligado a ello, no darán derecho a deducir crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas, entre otros conceptos.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 16405-4-2013 y 00557-3-2016, que la Ley N° 28194 no ha establecido como requisito para el cumplimiento de la utilización de medios de pago, que el pago se realice directamente al emisor del comprobante de pago, por lo que resulta valido que el pago sea realizado a un tercero, siempre que el emisor del comprobante de pago haya otorgado la autorización para ello.

Que mediante el punto 2.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 885, de fojas 262 y 263, la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o proporcionara el escaneado refrendado por el representante legal, de los medios de pago utilizados a través de empresas del sistema financiero y/o la documentación fehaciente que acredite la cancelación de las operaciones de compra detalladas en el Anexo N° 6 adjunto al citado requerimiento, de foja 255.

Que el 14 de diciembre de 2022, la recurrente presentó el Expediente N° 243, contenido en el medio magnético (CD) de foja 366, en el cual indicó que adjunta los medios de pago respecto de los comprobantes de pago observados.

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 885, de fojas 220 a 226, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, así como de la documentación y/o

información presentada por esta; y luego de su evaluación, señaló que respecto de las facturas electrónicas emitidas por ., aquella presentó medios de pago que corresponden a traspasos que la recurrente tenía con dicha empresa en favor de ; asimismo, indicó que los tres contratos de cesión de créditos presentados no se encuentran legalizados o carecen de fecha cierta y que el segundo no cuenta con las firmas del representante de . ni de , analizando el primer y tercer contrato, de cuya revisión se aprecia fueron celebrados en el ejercicio 2021, sin embargo, no señalan o no constituyen autorización o instrucción por parte del proveedor para que la recurrente realice el pago de las facturas observadas a favor de , siendo además que tales documentos fueron emitidos con posterioridad a las transferencias realizadas.

Que en ese sentido, concluyó que dado que la recurrente no presentó y/o proporcionó documentación en el que el proveedor autorizara o diera la instrucción para realizar el pago a la empresa ., mantuvo la observación formulada, respecto de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 6 del citado resultado de requerimiento, de foja 212.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a junio de 2020 correspondiente a las Facturas Electrónicas N° -743, -751, -753, -756 a -762, -764 a -767, -775, -776, -783 a -786, -788, -792 a -799, -802, -806, -807, -808, -809, -810 y -812, al considerar que la recurrente no acreditó la utilización de los medios de pago en la cancelación de dichos comprobantes de pago.

Que de la revisión de los mencionadas facturas, contenidas en el medio magnético (CD) de foja 366, se aprecia que fueron emitidas a la recurrente por el proveedor (actualmente,), por los importes de S/ 17 700,00, S/ 80 229,80, S/ 121 705,20, S/ 28 616,59, S/ 99 057,41, S/ 130 700,75, S/ 177 000,00, S/ 171 336,00, S/ 116 820,00, S/ 59 000,00, S/ 65 844,00, S/ 37 760,00, S/ 40 290,06, S/ 35 649,05, S/ 24 750,00, S/ 45 000,00, S/ 83 160,00, S/ 56 385,00, S/ 87 885,00, S/ 57 960,00, S/ 43 785,00, S/ 47 700,00, S/ 54 000,00, S/ 53 145,00, S/ 53 550,00, S/ 51 750,00, S/ 9 720,00, S/ 31 500,00, S/ 52 245,00, S/ 55 215,00, S/ 101 835,00, S/ 26 505,00, S/ 43 650,00, S/ 13 860,00, S/ 6 705,00 y S/ 24 255,00, respectivamente, los que superan el monto de S/ 3 500,00 previsto en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a realizar la cancelación de dichas facturas utilizando los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la citada ley, lo que no ocurrió en el presente caso.

Que de lo expuesto, se verifica que la recurrente no cumplió con acreditar la utilización de alguno de los medios de pago a que se refiere el citado artículo 5 de la Ley Nº 28194 para la cancelación de los comprobantes de pago reparados que sustentaron el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a junio de 2020, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto a que habría cumplido con sustentar la utilización de medios de pago, por cuanto si bien presentó los documentos denominados “Traspasos de cuenta a cuenta”, estos no pueden relacionarse con las operaciones contenidas en las facturas de las operaciones antes detalladas.

- **Comprobante de pago que no tiene disgregado el IGV**

Que de los Anexos N° 3 y 5 de la Resolución de Determinación N° 213, de fojas 169 y 172, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2020, por comprobante de pago que no tiene disgregado el citado impuesto, sustentándose en el punto 2.2 del Requerimiento N° 885 y su resultado, señalando como base legal el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con el artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Ley N°

29214, para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 18 se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de compra del bien, del servicio afecto, del contrato de construcción, o de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por ADUANAS, que acrediten el pago del Impuesto en la importación de bienes, y precisa que los comprobantes a que se hace referencia en el párrafo anterior son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; y, c) 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 cual deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Que mediante el punto 2.2 del Requerimiento N° 885, de fojas 261 y 262, la Administración indicó a la recurrente que, de la revisión del Registro de Compras de agosto de 2020, generado de manera electrónica, se aprecia la anotación de la Factura Electrónica N° -853 emitida por Empresa de , en la cual se consignó un crédito fiscal de S/ 6 667,67; sin embargo, de la revisión del citado comprobante de pago y de los sistemas de la Administración se verifica que este no tiene disgregado el importe del Impuesto General a las Ventas, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara contable y tributariamente el motivo por el cual registró dicho crédito fiscal.

Que el 14 de diciembre de 2022, la recurrente presentó el Expediente N° 243, contenido en el medio magnético (CD) de foja 366, en el cual manifestó que incurrió en error en la factura observada en el Registro de Compras del periodo agosto de 2020.

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 885, de fojas 218 y 219, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y concluyó que esta no sustentó contable ni tributariamente la observación formulada, por lo que la mantuvo y procedió a desconocer el crédito fiscal del periodo agosto de 2020 por el importe S/ 6 667,67.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas registrado en el periodo agosto de 2020 por el importe S/ 6 667,67, asociado a la Factura Electrónica N° -853, toda vez que el citado comprobante de pago no tiene disgregado dicho impuesto, incumpliéndose con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que además ha sido reconocido por la recurrente en la fiscalización y sus recursos impugnatorios, señalando al respecto que ello se trató de un error.

Que en ese sentido, dado que el reparo formulado se encuentra con arreglo a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente es pertinente anotar que si bien mediante escrito de 4 de marzo de 2025, presentado mediante Expediente N° 300, de fojas 549 y 550, la recurrente señaló que se desiste de la apelación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 213 y 216, dicho documento no consigna la firma legalizada de su representante legal ante Notario Público o fedatario de la Administración Tributaria, requisito del desistimiento establecido en el artículo 130 del Código Tributario, y no habiendo sido este subsanado, no obstante el requerimiento efectuado en esta instancia, se tiene que no procede aceptar el desistimiento formulado.

2. Resoluciones de Multa N° 980 y 982

Que las Resoluciones de Multa N° 980 y 982, de fojas 420, 421 y 426, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de julio y agosto 2020.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, 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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificado por el anotado decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario[16], la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° 982 se sustenta en el reparo efectuado respecto del Impuesto General a las Ventas de julio de 2020, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado, el cual ha sido mantenido en esta instancia, igualmente corresponde confirmar la mencionada resolución de multa.

Que asimismo, toda vez que la Resolución de Multa N° 980 se encuentra relacionada con los reparos efectuados respecto del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2020, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado y comprobante de pago que no tiene disgregado el Impuesto General a las Ventas, que han sido mantenidos en esta instancia, igualmente corresponde confirmar la mencionada resolución de multa.

3. Resolución de Multa N° 981

Que la Resolución de Multa N° 981, de fojas 198 y 199, fue girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por no haber cumplido la recurrente con proporcionar la información solicitada por la Administración mediante el Requerimiento N° 395, señalando como fecha de infracción el 30 de mayo de 2022.

Que conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 177 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1422[17], constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria; la misma que, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, modificada por el mencionado decreto legislativo, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, incluidas las del Régimen Mype Tributario[18], es sancionada con el 0.3% de los IN, precisando en su Nota 11, modificada por Decreto Legislativo N° 1372, que dicha sanción no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, respecto de la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, prevé que si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la Administración para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en

[16] Como es el caso de la recurrente, conforme se aprecia en el Comprobante de Información Registrada que obra a foja 524.
[17] Publicado el 13 de setiembre de 2018.
[18] Como es el caso de la recurrente, según se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 524.

infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 50% si no se efectúa el pago y del 70% si el pago de la multa se realiza.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 12189-3-2009 y 01326-8-2012, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que la Administración le pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la administración.

Que mediante los puntos 12 y 13 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 395, de fojas 338 y 339, la Administración solicitó a la recurrente que entre otros, proporcionara la siguiente información:

- La base de datos en formato Excel, con el detalle de los registros contables, así como los comprobantes de pago u otros documentos, que componen el importe consignado en la casilla 461 - Ventas netas o ingresos por servicios, informado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, presentada mediante PDT 710 N° 934 el 27 de julio de 2021; debiendo indicar las cuentas o subcuentas contables de la clase 7 (9 ó 10 dígitos, de corresponder). Asimismo, deben contener el periodo (por mes), número de asiento del Libro Diario, subcuenta contable, código y descripción del centro de costo (de corresponder), referencia de los comprobantes de pagos emitidos u otros documentos, fecha del documento o comprobante, descripción de la operación, importe de cargo y/o abono y otros conceptos relacionados.
- La base de datos en formato Excel, con el detalle de los registros contables, así como los comprobantes de pago u otros documentos, que componen el importe consignado en la casilla 464 – Costo de Ventas, informado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, antes aludida, debiendo contener, el detalle del cálculo del costo de ventas y el detalle de la documentación por cada periodo fiscalizado, número de asiento del Libro Diario, subcuenta contable, código y descripción del centro de costos (de corresponder). En cuanto a la documentación sustentatoria respecto de las compras, señalar todos los comprobantes de pago de compras involucrados; y en el caso del inventario inicial y final de mercadería o existencias, señalar la documentación que lo sustente.

Que en los puntos 12 y 13 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 395, de fojas 324 a 326, la Administración, entre otros, dejó constancia que la recurrente no cumplió con proporcionar el detalle de los registros contables, así como los comprobantes de pago u otros documentos que componen los importes consignados en las casillas 461 y 464 de la declaración jurada presentada mediante PDT 710 N° 934, y la documentación sustentatoria del inventario inicial y final de mercadería o existencias concluyendo que con ello se configuró la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante los numerales 2.12 y 2.13 del Punto II del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 463, de fojas 315 y 316, la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara la información anteriormente descrita, con la finalidad que se acogiera al Régimen de Gradualidad.

Que en los numerales 2.12 y 2.13 del Punto II del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 463, de fojas 296 a 299, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó archivos Excel denominados "VENTAS NETAS CASILLA 461-PUNTO 2.12 DEL ANEXO DEL REQUERIMIENTO" y "CASILLA 464 COSTO DE VENTA PUNTO 2.13 DEL ANEXO DEL REQUERIMIENTO", sin embargo, de su revisión se verifica que solo consigna un resumen mensual de los importes de las sub cuentas 7111000 y 6011, y el cálculo anual del costo de ventas, sin detallar la relación de comprobantes de pago u otros documentos emitidos por cada mes fiscalizado, ni la descripción de la operación, las fechas e importes de dichos comprobantes y/o documentos; por tanto, la recurrente no subsanó la infracción incurrida.

Que en tal sentido, al verificarse de autos que la recurrente no cumplió con proporcionar la información solicitada por la Administración en el plazo requerido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, y al no haber subsanado aquella dicha infracción, no le resulta aplicable la rebaja del Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto al monto de la sanción, se aprecia que la multa fue girada por el importe de S/ 55 200,00, más intereses, esto es, por el importe equivalente al 0,3% de los ingresos netos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2021, presentada con Formulario Virtual PDT 710 N° 370, por lo que la Resolución de Multa N° 981 ha sido emitida conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que presentó los comprobantes de pago que sustentan los importes consignados en las casillas 461 y 464 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, por lo que la resolución de multa impugnada es nula; por cuanto conforme se ha indicado en los considerandos anteriores, la recurrente no cumplió con proporcionar la información solicitada en la forma establecida por la Administración, por lo que la infracción atribuida se encuentra acreditada en autos, y no cumplió con subsanarla, no obstante haber sido requerida para ello.

Que asimismo, en nada enerva lo expuesto, lo señalado por la recurrente acerca de que por error manifestó que no contaba con estados de cuenta del Banco de la Nación, cuando sí tenía cuenta en el referido banco y que no presentó dichos estados de cuenta al no haberse efectuado depósitos de detracción, toda vez que la infracción materia de análisis también se sustenta en el incumplimiento de la recurrente de proporcionar la información relacionada con las ventas y costo de ventas declarados en las casillas 461 y 464 del Formulario PDT 710 N° 934, conforme se dejó constancia en los puntos 12 y 13 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 395.

Que finalmente, de la revisión de la resolución de multa impugnada se aprecia que ha sido emitida cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario, habiéndose indicado los fundamentos y disposiciones que amparan su emisión, así como la referencia a la infracción, el monto de la sanción y los intereses, por lo que la citada resolución se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose vicio alguno que enerve su validez, por lo que la nulidad alegada por la recurrente carece de asidero.

Que finalmente, en cuanto a la nulidad de la resolución apelada alegada, toda vez que de su revisión se aprecia que se encuentra debidamente motivada, en cuanto a los reparos que han sido confirmados en esta instancia, habiendo la Administración expresado los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su pronunciamiento y decidió sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de reclamación, en el extremo de dichos reparos confirmados, de acuerdo con lo previsto por el artículo 129 del Código Tributario, así como evaluado la documentación proporcionada por la recurrente en relación con las acotaciones impugnadas, se tiene que carece de sustento la nulidad alegada.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

1. **DENEGAR EL DESISTIMIENTO** de la apelación interpuesta.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 249 de 30 de junio de 2023.

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

FLORES TALAVERA **VOCAL PRESIDENTE**	**IZAGUIRRE LLAMPASI** **VOCAL**	**SÁNCHEZ GÓMEZ** **VOCAL**

González Ponce
Secretario Relator
FT/LA/VQ/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente