



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

EXPEDIENTE N° : 12990-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 18 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° 086-014-0006977 de 31 de julio de 2012, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013904 a 084-003-0013913, emitidas por Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 a febrero de 2011, y las Resoluciones de Multa N° 084-002-0030319 a 084-002-0030329, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto a los reparos por operaciones canceladas con tarjetas de crédito o débito por las que no se exhibieron comprobantes de pago y por las cuales no hay coincidencia exacta, que existen diferentes circunstancias que justifican la falta de coincidencia, como por ejemplo, que el monto del comprobante de pago haya sido parcialmente pagado con tarjeta de crédito o débito y la otra parte en efectivo, y que el monto del comprobante de pago haya sido dividido entre varios clientes que cancelaron cada uno parcialmente una parte de la cuenta con sus respectivas tarjetas de crédito o débito pero que por el total del consumo se emitió un solo comprobante de pago, por lo que no corresponde que se efectúen reparos por ventas omitidas.

Que sobre las operaciones no fehacientes, por la proveedora manifiesta que el auditor no presenta ningún documento que acredite el reparo ni ha indicado por qué la documentación presentada no resulta suficiente para sustentar la realidad de las operaciones, siendo que la compra de víveres fue inmediata, sin mediar contrato escrito, de cancelación en efectivo de manera inmediata y con entrega a domicilio, esto es, en las mismas instalaciones de su local. Además, el parentesco entre la proveedora y la recurrente no puede ser razón suficiente para sustentar su reparo, asimismo, resulta justificado el uso de los recibos de caja presentados dado que no se superó el monto establecido para bancarizarlos. En cuanto a los demás proveedores señala que no resulta necesaria la celebración de un contrato de compraventa por escrito, dado que la falta de utilización de dicha forma no está sancionada con nulidad, tampoco le resulta posible acreditar el traslado de los bienes comprados puesto que en la compraventa se pactó su entrega a domicilio, por lo que dicha prestación quedó a cargo de los proveedores, siendo de su cargo acreditar el traslado. En consecuencia, las deficiencias u omisiones de las guías de remisión por la falta de diligencia de sus proveedores no le son imputables. Al respecto, cita las Resoluciones N° 01759-5-2003 y 03530-1-2010.

Que en cuanto al principio de causalidad refiere que las medicinas fueron adquiridas para la recurrente a fin de preservar su salud, mientras que los servicios de distribución de documentos o mensajería resultan necesarios porque permiten promocionar y publicitar el negocio a través del envío de encartes promocionales, propaganda, volantes y todo tipo de publicidad gráfica que haga conocido al negocio, para lo cual cita la Resolución N° 214-5-2000.

Que en relación con la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario, indica que no presentó los estados de cuenta bancarios dentro del plazo requerido dado que la entidad bancaria a la que le solicitó demoró su entrega a la recurrente, por lo que no incurrió en infracción. Tampoco resulta correcta la imposición de dos multas por un mismo hecho (falta de entrega de los estados de cuenta), pues vulnera el principio del *non bis in idem*, siendo que de aplicarse una



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

sanción correspondería la establecida por el citado numeral 5 del artículo 177°, dado que ésta se encuentra referida a documentación vinculada a terceros, por ende, al no haberse determinado correctamente cuál es la infracción cometida, procede que se dejen sin efecto las resoluciones de multa giradas por las infracciones señaladas.

Que por su parte, la Administración señala que reparó ingresos no declarados obtenidos mediante pagos realizados con tarjetas de crédito y/o débito, al haber detectado operaciones canceladas a través de los referidos medios, por las cuales la recurrente no acreditó fehacientemente haber emitido el respectivo comprobante de pago. Agrega que también reparó el crédito fiscal dada la falta de causalidad de algunos gastos, por operaciones no reales y por haber utilizado crédito fiscal por operaciones exoneradas del impuesto.

Que afirma que se acreditó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 110083246820-01 SUNAT y Requerimiento N° 0821110000250, notificados el 15 de setiembre de 2011, con arreglo a ley (fojas 850, 851 y 860), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 a abril de 2011, solicitándole diversa documentación contable y tributaria.

Que como consecuencia de dicha fiscalización, la Administración determinó reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por ventas gravadas proveniente de los abonos de dinero en cuenta corriente por pagos de clientes realizados con tarjetas de crédito y/o débito, por las cuales la recurrente no acreditó fehacientemente haber emitido el respectivo comprobante de pago, en cuanto al crédito fiscal determinó reparos por adquisiciones que carecían de causalidad así como de fehaciencia, y por hacer uso de crédito fiscal por compras exoneradas de alimentos, producto de los cuales estableció la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. De otro lado, verificó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario.

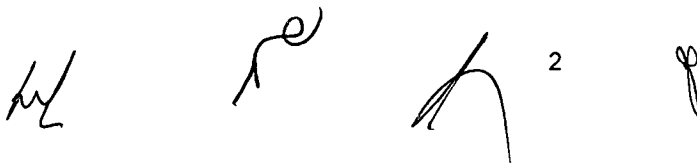
Ventas gravadas provenientes de los abonos de dinero en cuenta corriente por pagos de clientes realizados con tarjetas de crédito y/o débito

Que del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013904 a 084-003-0013913 (fojas 883 y 885 a 894), giradas por Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 a febrero de 2011, se aprecia que la Administración efectuó reparos por ingresos no declarados obtenidos mediante pagos realizados con tarjetas de crédito y/o débito, consignando como base legal los artículos 1°, 3°, 4° y 13° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 0822120000062.

Que en el punto 01 del Requerimiento N° 0822120000062 (foja 840), la Administración indicó a la recurrente que de la información proporcionada por las empresas VISANET,

determinó que había realizado operaciones de venta que fueron canceladas con tarjetas de crédito y/o débito en su establecimiento comercial; por dicho motivo, le requirió que exhiba el original de la factura o boleta de venta emitidas por las operaciones que fueron canceladas por sus clientes con tarjetas de crédito y/o débito, indicando la fecha, tipo de comprobante de pago emitido, número e importe del comprobante de pago, que correspondían a las operaciones de mayo de 2010 a febrero de 2011 detalladas en los Anexos 01 y 02 del citado requerimiento (fojas 714 a 838), siendo que de no exhibir los comprobantes de pago, procedería a gravar como ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas las referidas operaciones.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 28 de febrero de 2012 (fojas 300 y 301), en el que señaló, entre otros, que puso a disposición la documentación solicitada por la Administración.

 2



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que en el punto 01 del Resultado de Requerimiento N° 0822120000062 (foja 706), la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que la información proporcionada por la recurrente no puede sustentar que las ventas por los meses de diciembre de 2010 a febrero de 2011 no le corresponden, determinando ventas omitidas conforme a lo detallado en los Anexos 01 y 02 adjuntos a dicho resultado (fojas 660 a 704).

Que el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispuso que durante el período de prescripción, la Administración podría determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan 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, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 02271-4-2006, respecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta citando a Héctor Villegas: *"la determinación es sobre base cierta cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación"; precisando que "No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información"*.

Que añadió que para Carlos M. Giuliani Fonrouge *"Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles"*.

Que asimismo se indicó que según Horacio Ziccardi *"La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente"*.

Que este Tribunal en la Resolución N° 0602-5-2001 ha dejado establecido que en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el Fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que además, según el criterio expuesto, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9826-3-2001 y 12356-2-2007, la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Que de acuerdo con lo establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 602-5-2001 y 12253-2-2007, en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, la Administración conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber tomado conocimiento de los elementos informativos del deudor o responsables tributarios, de terceros o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que de conformidad con lo expuesto, para efectuar una determinación sobre base cierta la Administración debe acreditar el hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad o el momento en el que se produjo y la cuantía de dicha obligación.

Que el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF prescribe que dicho impuesto grava la venta en el país de bienes muebles.

Que según el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la citada ley, para efecto de la aplicación del impuesto, se entiende por venta, todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que el artículo 29° de la referida ley, modificada por Decreto Legislativo N° 950, contempla que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido, y determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del período respectivo.

Que en el caso de autos, la Administración efectuó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2010 a febrero de 2011, amparándose en los pagos realizados con tarjetas de crédito y/o débito, al considerar que éstos correspondían a operaciones de venta amparándose en el detalle de la información proporcionada por las administradoras de tarjetas de crédito.

Que sin embargo, en atención a los criterios expuestos y a lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario, ello no constituye un elemento suficiente que permita conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación, siendo que para determinar dicha obligación sobre base cierta se debe disponer de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el Fisco debe conocer con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que en ese sentido, siendo que en el caso de autos la Administración realizó reparos sobre base cierta sin contar con los elementos suficientes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, si se trataba de ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y tomando en consideración el criterio contenido en las Resoluciones N° 02271-4-2006, 14619-10-2012 y 00843-3-2014, corresponde levantar el reparo materia de análisis, revocar la resolución apelada en este extremo, reliquidar las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013904 a 084-003-0013909, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013910 a 084-003-0013913.

Que estando al sentido del fallo, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Reparos por falta de causalidad

Que de los Anexos N° 03 a 05 a las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013904, 084-003-0013905 y 084-003-0013907 (fojas 878/vuelta, 881, 882, 891, 893 y 894), giradas por Impuesto General a las Ventas de mayo, junio y agosto de 2010, se aprecia que la Administración efectuó reparos por adquisiciones que no cumplían con el principio de causalidad, amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 0822120000062.

 4



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que en el punto 03 del Requerimiento N° 0822120000062 (foja 840), la Administración solicitó a la recurrente que sustente fehacientemente la causalidad de las adquisiciones detalladas en el Anexo 05 adjunto, referido a la compra de medicinas, camisas y sandalias, servicios de distribución de documentos, tipeos, impresiones, servicio de pintado, chapas, baldes de latex, luces de emergencia, tapers platos descartables (foja 708).

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 28 de febrero de 2012 (fojas 300 y 301), en el que señaló que al ser una persona natural con negocio, la compra de medicinas guardaba relación con la persona titular del negocio, la que de por sí se constituye en parte importante y fundamental de la fuente productora de riqueza, de forma tal que si se pone en riesgo la vida o su salud, se afecta considerablemente la fuente productora de riqueza y en consecuencia, se genera un grave riesgo para el negocio, por ende, los gastos en medicina responden al principio de causalidad.

Que respecto a la Factura 001 - N° 000089 por distribución de documentos, menciona que este gasto responde al principio de causalidad debido a que los eventos, promociones, actividades, descuentos y demás acciones de difusión y marketing requieren ser transmitidos y distribuidos, siendo que la distribución de flyers, cartas de invitación, entre otros, requieren la contratación de estos servicios.

Que en el punto 03 del Resultado de Requerimiento N° 0822120000062 (foja 706), la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que la recurrente no sustentó con documentación pertinente la causalidad de las operaciones detalladas en el Anexo 05 adjunto (foja 708) referidas a compra de medicinas, distribución de documentos, tipeos e impresiones, compra de camisas y sandalias, precisando que las compras de medicinas y sandalias no guardan relación con la actividad económica. Sobre los servicios por repartición de documentos e impresiones, la recurrente no indica detalladamente los tipos de documentos que se han distribuido ni los que se han impreso, no acreditando la causalidad de los servicios, mientras que respecto de las compras de chapas, pintura, luces y otro coinciden que corresponden a gastos de la empresa.

Que según el segundo párrafo del 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° 950 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, y tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por dicha ley.

Que el inciso II) del referido artículo señala que son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que por su parte, de acuerdo con el inciso I) del mismo artículo, son deducibles para la determinación de la renta neta, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que agrega el aludido artículo 37° para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada,

5



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) del mismo; entre otros.

Que por su parte, los incisos a) y d) del artículo 44° de la citada Ley del Impuesto a la Renta establecen que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares (inciso a), y las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie (inciso d).

Que como se advierte de las normas glosadas, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción otorguen derecho a crédito fiscal, es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, y de conformidad con ésta última, son deducibles -entre otros requisitos- los gastos que cumplan con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 00556-2-2008, 00692-5-2005 y 07707-4-2004, este Tribunal ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto producido y la renta generada, asimismo, que la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no.

Que en el Informe N° 0448-2012/2M0200 y Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 855 y 857) se indica que la recurrente es una persona natural con negocio (empresa unipersonal) y tiene como actividades principales las de restaurante, bares y cantinas, y como secundarias la venta de alimentos, bebidas y tabaco.

Que en relación con los gastos por concepto de adquisición de medicamentos, cabe indicar que la recurrente en etapa de fiscalización precisó que los medicamentos sirvieron para el beneficio de su salud, lo cual no ha sido controvertido por la Administración en dicha etapa.

Que al respecto, debe tenerse en cuenta el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05732-1-2005 y 03804-1-2009, en el sentido que la anotada Ley del Impuesto a la Renta admite como gasto que se vincula al mantenimiento de la fuente generadora de renta los vinculados a los gastos de salud, conforme con lo dispuesto en su inciso II) del artículo 37°, que establece que son deducibles de la renta bruta los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, supuesto que resulta aplicable al recurrente como titular de una empresa unipersonal.

Que teniéndose en cuenta el criterio señalado en el considerando precedente y habida cuenta que la Administración no ha desvirtuado la causalidad de tales egresos con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, siendo que no explica en el Resultado del Requerimiento N° 0822120000062 cómo así las adquisiciones de los medicamentos para la recurrente (titular de una empresa unipersonal) son reparables, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto el presente reparo¹, más aun cuando los importes por las adquisiciones de medicina resultan razonables (foja 708).

¹ Similar criterio fue establecido en la Resolución N° 06247-10-2013.



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que al no haberse desvirtuado el destino de los medicamentos en beneficio de la salud de la recurrente, carece de pertinencia el argumento de la Administración en el sentido que las adquisiciones de medicamentos no guardan relación con la actividad económica.

Que respecto a la adquisición de camisas y sandalias, cabe indicar que ésta no tiene relación alguna con el giro del negocio, siendo que respecto de la distribución de documentos, la recurrente no ha acreditado la forma en que dicha adquisición se encontraría vinculada a la generación de la rentas o al mantenimiento de la fuente productora, no habiendo adjuntando documentación al respecto que acredite sus afirmaciones, dado que si bien indica que obedecen a gastos de propaganda ello no fue acreditado en autos. En cuanto a los tipeos e impresiones no indicó argumento alguno que justifique y/o acredite su causalidad, como por ejemplo para qué fueron utilizados tales servicios y/o adquisiciones, según corresponda, entre otros.

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado que las adquisiciones materia de reparo cumplieran con el principio de causalidad del gasto, corresponde mantener el reparo para efecto del Impuesto General a las Ventas y confirmar la apelada en tal extremo.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000 invocada por la recurrente, se encuentra referida a la causalidad de gastos de representación, tema que no es materia de análisis, por lo que no resulta aplicable.

Reparos por falta de fehaciencia

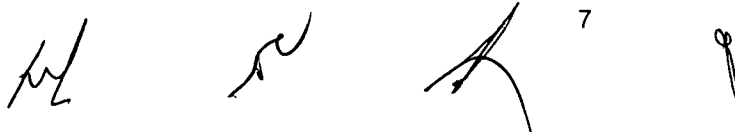
Que de los Anexos 03 a 05 a las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013904 a 084-003-0013909 (fojas 879 a 882 y 889 a 894), giradas por Impuesto General a las Ventas de mayo a octubre de 2010, se aprecia que la Administración efectuó reparos por adquisiciones que resultaban fehacientes, amparándose en el resultado del Requerimiento N° 0822120000062.

Que en el punto 02 y Anexo N° 03 del Requerimiento N° 0822120000062 (fojas 712, 713 y 840), la Administración solicitó a la recurrente que sustente fehacientemente la realización de las operaciones de compra detalladas en el Anexo 04 adjunto (fojas 709 a 711), siendo además que debía presentar contratos de fecha cierta y adendas por los bienes y/o servicios recibidos de sus proveedores -indicando por escrito en qué lugares y en presencia de quién o quiénes se firmaron estos-, presupuestos, requerimientos de compra, entre otros (siendo que de no emitirlos debía comunicarlo por escrito), cotizaciones, proformas, cartas comerciales o cualquier correspondencia vinculada con las operaciones recibidas de sus proveedores (de no haberlos recibido debía comunicarlo por escrito), documentos que especifiquen y acrediten la conformidad de la recepción de los bienes, guías de remisión del traslado de los bienes transferidos, etc.

Que las operaciones de compra y servicios por las que se solicitó sustentar la fehaciencia corresponden, entre otras², a las siguientes:

Período	Factura N°	Proveedor	Concepto
2010-05	001-03233	1	Galletas, detergente
	001-03234		Detergente, aceite, jabón
	001-03235		Cigarros, sillao
	001-03236		Caldo de gallina, grated
	001-03247		Papel higiénico, sal de mesa
	001-03248		Fideos, aceite, jugos
	001-03249		Filete de atún, avena
	004-01792		Reparación e instalaciones elect.
2010-06	002-04978		Galleta, vino, grated
	002-04979		Cocoa, leche Gloria
	002-04980		Lejía, Nescafé, vinagre

² Las otras no fueron materia de reparo, según consta del Anexo N° 05 al valor (879 y 880).





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

2010-07	002-04981	Eco, cigarros, sillao, vinagre
	002-04982	Fideos, gelatina, mazamorra
	002-04983	Aceite, leche, jabón
	002-04984	Aceite, vinagre, leche
	002-025	Pechugas de pollo
2010-08	002-043	Carnes
	002-045	Carne de pollo
2010-08	002-089	Carne de pollo
	002-090	Carne de pollo
	002-098	Carne de pollo
	002-099	Carne de pollo
	002-0116	Carne de pollo
	002-0100	Carne de pollo
	002-0104	Carnes
	002-0105	Carne de pollo
	002-0106	Carnes
	002-0117	Carne de pollo
	002-0118	Carne de pollo
	002-0121	Carne de pollo
	002-0125	Carne de pollo
2010-09	002-0142	Carnes
	002-0143	Carnes
	002-0144	Carnes
	002-0145	Carnes
	002-0146	Carne de pollo
	002-0162	Carnes
	002-0163	Carne de pollo
	002-0164	Carne de pollo
	002-0172	Carne de pollo
	002-0174	Carne de pollo
	002-0175	Carne de pollo
	002-0187	Carne de pollo
	002-0189	Carne de pollo
2010-10	002-0212	Carnes
	002-0213	Carnes
	002-0214	Carnes
	002-0215	Carnes
	002-0216	Carnes
	002-0217	Carnes
	002-0219	Carnes
	002-0220	Carnes
	002-0221	Carnes
	002-0222	Carnes
	002-0223	Carnes
	002-0236	Carnes
	002-0237	Carne de pollo
	002-0238	Carnes
	002-0239	Carnes
	002-0240	Carne de pollo
	002-0241	Carnes
	002-0242	Carne de pollo
	002-0243	Carne de pollo
	002-0256	Carnes
	002-0257	Carnes
	002-0258	Carnes
	002-0259	Carnes
	002-0260	Carnes
	002-0261	Carnes
	002-0262	Carnes
002-0263	Carnes	
002-0264	Carnes	





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

002-0265	Cames
002-0266	Cames
002-0267	Cames
002-0268	Cames
002-0269	Cames
002-0270	Cames
002-022018	Tanque elevado, lámparas
002-022021	Tanque elevado, temple
002-022022	Bisagras, barniz marino

Que en el escrito de 28 de febrero de 2012 (fojas 300 y 301), la recurrente indicó que adjuntaba los contratos de suministro respectivos, así como las cartas y correspondencia cursada con los proveedores donde se indicaba el modo, forma, obligaciones de las partes y los lugares donde se debieron entregar los productos directamente por los proveedores, esto es, en sus locales de acuerdo al requerimiento de negocios.

Que en el punto 02 y Anexo N° 03 Resultado de Requerimiento N° 0822120000062 (fojas 657 a 659 y 706), la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que la recurrente no presentó documento alguno que acredite la efectiva realización de las operaciones de compra y servicios, siendo que al ser la actividad económica de la recurrente la de restaurante, resulta necesario que se lleve un control de alimentos adquiridos y utilizados, lo que amerita la utilización de kárdex y otros documentos de control interno que no han sido presentados. No demuestra el pago efectuado a los proveedores por la cancelación de las facturas, tampoco demuestra el traslado de los bienes supuestamente adquiridos con la presentación de guías de remisión, y si bien en el caso de los proveedores con domicilio fiscal en Talara, mencionó que los materiales le fueron entregados en el mismo lugar de la obra, omitió indicar el lugar donde se realizaron las obras. Adicionalmente, se verificó en el DAOT-COSTOS presentado por la recurrente, que no declaró haber realizado operaciones con la empresa

, y en el caso de
declara haberle efectuado compras por S/. 23,441.00, importe menor al valor de venta total de las facturas S/. 54,758.78.

Que de acuerdo a lo mencionado anteriormente, en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, se establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción 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, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 44° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, contempla que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que dicho artículo agrega que para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que además, precisa que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones N° 00057-3-2000, 00120-5-2002, 01218-5-2002, 1923-4-2004, 01807-4-2004 y 00325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y gastos para efectos del Impuesto a la Renta en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y/o el Reglamento de Comprobantes de Pago y demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que estos correspondan a operaciones reales, toda vez que si bien constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias.

Que en ese sentido, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho al crédito fiscal y/o gasto correspondan a operaciones reales, por lo que resulta pertinente verificar los medios probatorios presentados por la recurrente para acreditar la efectiva realización de las operaciones descritas en las facturas observadas.

Que asimismo, se ha indicado en múltiples pronunciamientos, como en la Resolución N° 05979-4-2016, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haberse adquirido.

Que conforme al criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) ó de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que si bien en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006, se ha señalado que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal y/o la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil, en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, se ha dejado establecido que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que de los criterios antes expuestos, resulta claro que este Tribunal, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, ha fijado como criterio general que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, pudiendo la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar la inexistencia de estas, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que si bien mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99 se ha indicado que si los proveedores no cumplieren con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información, éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02289-4-2003, se ha expresado que el criterio de la resolución antes citada no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que al respecto, cabe indicar que conforme a los criterios antes referidos, corresponde que la recurrente cuente con nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho al crédito fiscal y/o gasto correspondan a operaciones reales, no obstante, si bien indica que los bienes que habrían sido adquiridos fueron trasladados hasta sus locales, no sustenta su dicho con documentación que acredite la recepción de los bienes o insumos, como podría ser documentos de control interno, kárdex, etc. en los que se identifiquen los bienes.

Que asimismo, en cuanto al servicio por reparaciones e instalaciones eléctricas no se ha presentado documentación alguna que acredite la efectiva realización del mismo.

Que de lo expuesto, no se advierte que la recurrente haya realizado la compra de los bienes o insumos o recibido el servicio mencionado dado que no acreditó con documentación fehaciente el ingreso a sus locales de la mercadería o insumos supuestamente adquiridos ni la recepción de los servicios, a pesar de haber sido requerida expresamente para acreditar la fehaciencia de dichas operaciones, lo que se subsume en el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, careciendo de sustento todo lo alegado en contrario por aquélla, por lo cual procede mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que se ha cumplido con uno de los supuestos establecidos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, a fin de acreditar la inexistencia de las operaciones, conforme a lo indicado en el considerando precedente.

Que en el análisis efectuado precedentemente, no se han considerado omisiones o deficiencias de los proveedores para determinar la inexistencia de las operaciones, sino aquellas que son propias de la recurrente dado que ella es quien debió mantener un nivel mínimo de pruebas que acrediten la realización de las operaciones, por lo que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03530-1-2010 en ese sentido.

Que el sólo pago o registro de comprobantes de pago en la contabilidad de la recurrente no acredita la efectiva realización de las operaciones de compra o servicio.

Reparo por hacer uso de crédito fiscal por compras exoneradas de alimentos

Que del Anexo N° 03 a la Resolución de Determinación N° 084-003-0013904 (fojas 882 y 894), girada por Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010, se aprecia que la Administración efectuó reparo por hacer uso de crédito fiscal por compras exoneradas de alimentos, amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 0822120000062, y siendo que ello se encuentra arreglado a ley, procede confirmar en este extremo la apelada.

Resoluciones de Multa N° 084-002-0030320 a 084-002-0030328

Que las Resoluciones de Multa N° 084-002-0030320 a 084-002-0030328 (fojas 897 a 906), han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con los reparos al Impuesto General a las Ventas de mayo de 2010 a enero de 2011.

11



Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituía 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.

Que debido a que los reparos por ventas omitidas y compra de medicinas han sido levantados, corresponde que se revoque la apelada en este extremo y se dejen sin efectos las Resoluciones de Multa N° 084-002-0030326 a 084-002-0030328, mientras que respecto a las demás resoluciones de multa, procede que la Administración reliquide el importe contenido en ellas, debiendo tenerse en cuenta que los demás reparos han sido mantenidos en la presente instancia.

Resolución de Multa N° 084-002-0030319

Que la Resolución de Multa N° 084-002-0030319 (fojas 895 y 907) fue emitida por la comisión de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario debido a que no exhibió los estados de cuenta bancarios dentro del plazo previsto en el Requerimiento N° 0821110000250.

Que de acuerdo con lo previsto por el numeral 1 del artículo 177° del citado código, constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

Que mediante Requerimiento N° 0821110000250 (foja 851), notificado el 15 de setiembre de 2011 (foja 851/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, los estados de cuenta proporcionados por las instituciones del sistema financiero, lo que no fue cumplido en su totalidad por esta dentro del plazo otorgado, según se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (fojas 848 y 849), por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que conforme con lo expuesto anteriormente, habiéndose verificado que la recurrente no exhibió la documentación solicitada dentro del plazo otorgado para ello en el Requerimiento N° 0821110000250, se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177°, antes señalada, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

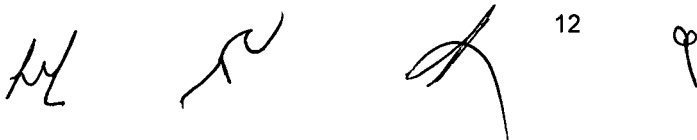
Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la no presentación de los estados de cuenta en mención se haya debido a causa imputable a las entidades bancarias, debe indicarse que de los actuados se aprecia que ésta no ha acreditado tal afirmación con la documentación pertinente, tal como cartas expedidas por cada una de entidades bancarias en las que contaba con cuentas o depósitos bancarios, con los que podría haber justificado la omisión en la entrega oportuna de la documentación requerida, por lo que procede desestimar el referido alegato³.

Resolución de Multa N° 084-002-0030329

Que de otro lado, la Resolución de Multa N° 084-002-0030329 (fojas 895 y 896) ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que no exhibió las conciliaciones bancarias solicitadas dentro del plazo previsto en el Requerimiento N° 0821110000250.

Que el numeral 6 del artículo 87° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece la obligación de los administrados de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, y en especial, deberán proporcionarle la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

³ Similar criterio se expuso en la Resolución N° 10238-3-2010.





Tribunal Fiscal

N° 03276-1-2017

Que según el numeral 5 del artículo 177° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción el no proporcionar la información o documentos 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 ésta establezca.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, como los vertidos en las Resoluciones N° 05319-1-2007 y 08975-3-2009, se ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° 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 aquélla.

Que mediante Requerimiento N° 0821110000250 (foja 851), notificado el 15 de setiembre de 2011 (foja 851/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara, entre otros, las conciliaciones bancarias, lo que no fue cumplido por ésta dentro del plazo otorgado, según se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (fojas 848 y 849), por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en tal sentido, habiéndose verificado que la recurrente no cumplió con proporcionar la información antes señalada dentro del plazo otorgado para ello en el Requerimiento N° 0821110000250, se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177°, antes descrita, por lo que corresponde confirmar este extremo de la resolución apelada.

Que conforme a lo mencionado previamente, no se aprecia que se haya tomado en cuenta únicamente un solo hecho para imputar las infracciones antes analizadas, sino que obedecen a hechos distintos, uno por no exhibir la totalidad de los estados de cuenta bancarios y el otro por no exhibir y/o presentar las conciliaciones bancarias, por lo que todo lo alegado al respecto carece de sentido.

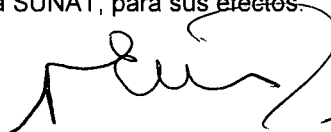
Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 086-014-0006977 de 31 de julio de 2012 en el extremo referido al reparo por ventas omitidas y compra de medicinas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0013910 a 084-003-0013913 y las Resoluciones de Multa N° 084-002-0030326 a 084-002-0030328, y **CONFIRMAR** la resolución de intendencia en lo demás que contiene.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Charca Huasupe
Secretario Relator
RM/CH/CN/rmh.