



Tribunal Fiscal

N° 05429-5-2017

EXPEDIENTE N° : 175-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 23 de junio de 2017

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C N°),
contra la Resolución de Intendencia N° 0860140010123 de 31 de marzo de 2016, emitida por la
Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –
SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 084-002-
0042369, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que cumplió con exhibir la totalidad de la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0821150000393 y que a través del Requerimiento N° 0822150001208 se le solicitó acreditar la fehaciencia de la operación realizada con su proveedor Silva Reyes Santos Julio, habiendo presentado diversos contratos suscritos con su proveedor así como medios de pago utilizados para la cancelación de dicha operación comercial y Guías de Remisión Remitente y Transportista.

Que indica que canceló a su proveedor con depósitos en cuenta y si bien ello no constituye medio de pago establecido por las normas de la materia, en su caso se trata de una operación real, siendo que tales depósitos acreditan fehacientemente el pago a su proveedor, y que la auditora realizó visitas a su proveedor, habiendo encontrado en su almacén los bienes materia de transacción (Paprika, grano seco al natural), asimismo, éste le comunicó la realización de operaciones, situación que no fue consignada en los resultados de requerimiento, lo que no puede perjudicarlo y cita las Resoluciones N° 06440-5-2005, 01229-1-97, 00238-2-98, 00256-3-99 y 2289-4-2003.

Que la Administración señala que reparó con arreglo a ley el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, por no haberse utilizado los medios de pago señalados en el inciso b) del numeral 15.4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas para el supuesto de operaciones no reales previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del mencionado tributo, por lo que emitió la resolución de determinación correspondiente y la resolución de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo ésta última materia de impugnación, por lo que declaró infundada la reclamación.

Que de acuerdo al numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06504-2-2002, 05111-1-2003, 03947-1-2003, 05349-3-2005 y 12224-4-2011, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.



Tribunal Fiscal

Nº 05429-5-2017

Que este Tribunal en la Resolución Nº 04170-1-2011, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha señalado que procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que mediante la Carta Nº 15008337600-01 SUNAT (foja 99) y los Requerimientos Nº 0821150000393 (fojas 92 y 93) y 0822150001208¹ (fojas 95 y 96), la Administración llevó a cabo un procedimiento de fiscalización parcial a la recurrente con relación al Impuesto General a las Ventas de julio a setiembre de 2015, teniendo como elemento a fiscalizar el crédito fiscal de adquisiciones y compras; habiendo, como resultado de ello, reparado el crédito fiscal de setiembre de 2015² por operaciones no reales, emitiendo, en consecuencia, la Resolución de Determinación Nº 084-003-0020351 por el anotado tributo y período (fojas 187 a 195 y 198) y la Resolución de Multa Nº 084-002-0042369 (foja 134 y 135).

Que la anotada Resolución de Multa Nº 084-002-0042369 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; la misma que se encuentra sustentada en el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 que sustenta le emisión de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0020351.

Que la mencionada resolución de determinación no ha sido impugnada por la recurrente³, por lo que conforme con el criterio de este Tribunal señalado en la Resolución Nº 4170-1-2011 antes citada, corresponde emitir pronunciamiento sobre si el anotado reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, a efecto de determinar la procedencia de la sanción de multa contenida en la Resolución de Multa Nº 084-002-0042369 materia de impugnación.

Operaciones no reales

Que según los Anexos 1 y 2 a la Resolución de Determinación Nº 084-003-0020351 (fojas 1188 a 195), la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, por operaciones no reales, sobre la base de lo normado en el artículo 44º inciso b) de la Ley del Impuesto General a las Ventas, teniendo como sustento el Resultado del Requerimiento Nº 0822150001208⁴.

Que de acuerdo al artículo 18º 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, constituye crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción 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,

¹ Notificados con acuse de recibo, de conformidad con lo normado en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (fojas 92 y 93/reverso, 95 y 96/reverso y 99/reverso).

² Entre otros periodos que no son materia en el presente procedimiento contencioso.

³ Mediante Informe Nº 0158-2016-610400 (foja 161 a 167), que forma parte de la apelada, la Administración señala que la Resolución de Determinación Nº 084-003-0020351, que sirvió de sustento a la resolución de multa materia de autos, no ha sido materia de impugnación por la recurrente, lo que se verifica, asimismo, en autos (fojas 140 a 146).

⁴ Durante el procedimiento de fiscalización la Administración emitió únicamente Requerimientos Nº 0821150000393 (fojas 92 y 93) y 0822150001208, no conteniendo el primero de los mencionados, observación efectuada por la Administración que sustente el reparo materia de pronunciamiento.



Tribunal Fiscal

Nº 05429-5-2017

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

Que según el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo Nº 950, 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, siendo que aquél 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 dicha norma 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; b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo 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.

Que de acuerdo con las normas glosadas a efecto de tener derecho al crédito fiscal no es suficiente que se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones reales, criterio que ha sido recogido, entre otras, en las Resoluciones Nº 0057-3-2000, 01218-5-2002, 01923-4-2004 y 01145-1-2005.

Que asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Nº 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99, que si efectuado un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, y en la misma línea, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06440-5-2005, si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de un contribuyente ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por estos.

Que de acuerdo al inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF, incorporado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, establece que en las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44º de la citada ley, el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente: i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del aludido artículo 6º, ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago, y iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor. Además, se precisa que aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

Que el numeral 2.3 del mencionado artículo 6º, modificado por Decretos Supremos Nº 137-2011-EF y 047-2011-EF, dispone que para sustentar el crédito fiscal se deberá usar los siguientes medios de pago: i) Transferencia de fondos, ii) Cheques con la cláusula "no negociable, intransferible", "no a la orden" u otro equivalente, u iii) Orden de pago; siendo que en el caso de transferencia de fondos, esta debía cumplir con los siguientes requisitos: a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago, o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley Nº 29623, b) El total del monto consignado en



Tribunal Fiscal

N° 05429-5-2017

el comprobante de pago debe haber sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder, c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación, d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante, y e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Que conforme con los criterios antes mencionados, y tratándose de manera específica del inciso b) del precitado artículo 44°, los contribuyentes deben contar con la documentación que demuestre en forma fehaciente y razonable que las operaciones en efecto se han realizado; previéndose en las normas antes glosadas, respecto del anotado supuesto (inciso b) del artículo 44° en mención) que si las operaciones no fueron realizadas con aquel que figura como emisor en el comprobante de pago, el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal si hubiere cancelado la operación a dicho emisor a través de los medios de pago que señale el Reglamento, acreditación que será de cargo de los contribuyentes, debiéndose, asimismo, cumplir con las restantes exigencias previstas en el mencionado Reglamento⁵. No pudiendo la Administración sustentar el reparo efectuado al respecto, basándose únicamente en los resultados de los cruces de información realizados con los proveedores⁶.

Que se verifica en autos que mediante Requerimiento N° 0822150001208 (fojas 95 y 96), la Administración le solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la realización de la compra de 1920 sacos de Paprika, Grano Seco al Natural (semilla de pimienta no siembra) correspondiente a la Factura 003 N° 0000001 (foja 131) emitida por , y que para lo cual debía presentar la información pertinente consistente en cotizaciones, proformas, presupuestos, correspondencia comercial, guía de remisión, entre otra documentación.

Que en el Resultado del anotado requerimiento (fojas 97 y 98), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó diversa documentación, tales como, copia del Contrato de Proveeduría suscrita con y del Contrato suscrito con uno de sus clientes en el exterior del país, seis (6) vouchers de depósitos en cuenta corriente del a nombre de las Guías de Remisión Remitente 0001 N° 0001 y 0003 de fechas 15 de setiembre de 2015 y la Guías de Transportista 0001 N° 2112 y 001 N° 0076 de fechas de inicio de traslado 15 de setiembre de 2015.

Que de otro lado, determinó que del cruce de información realizado al proveedor éste no acreditó la realización de las operaciones que dieron lugar a la venta efectuada a la recurrente y que se limitó únicamente a presentar copias de las facturas de compra de semillas, sin ningún sustento adicional que acredite la propiedad y traslado del producto, así tampoco cómo se vinculó con cada uno de sus proveedores ni la dirección exacta donde fueron entregados los bienes adquiridos, ni los estados de cuenta bancarios respectivos, en los que se aprecie el depósito efectuado por la venta de grano a la recurrente, entre otros; concluyendo que la recurrente no adquirió paprika grano seco al natural de dicho proveedor, por lo que tales operaciones resultaban no reales al amparo de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y, en tal sentido, si bien la recurrente presentó pagos efectuados mediante depósitos en cuenta, tal forma de pago no se encuentra incluida en el inciso b) del numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que no podía mantener el derecho al crédito fiscal.

Que conforme se aprecia de lo antes mencionado, la Administración determinó observaciones a la compra realizada por la recurrente al proveedor Factura 003 N° 0000001 de 22 de noviembre de 2015 (foja 131), por la adquisición de Paprika Grano seco al natural (semilla de pimienta, no siembra).

⁵ Similar criterio ha sido señalado en la Resolución N° 2104-5-2017.

⁶ Criterio que resulta también de aplicación tratándose de reparos formulados por operaciones no reales sobre la base del inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 05429-5-2017

Que si bien la Administración mediante el Requerimiento Nº 0822150001208 (fojas 95 y 96) le solicitó a la recurrente que acreditara la realización de la mencionada operación, la cual presentó diversos medios probatorios, de los cuales la Administración dejó constancia en el Resultado del anotado requerimiento, consistente en copia del Contrato de Proveeduría suscrita con y del Contrato suscrito con uno de sus clientes en el exterior del país, seis (6) vouchers de depósitos en cuenta corriente del banco Interbank a nombre de las Guías de Remisión Remitente 0001 Nº 0001 y 0003 de fechas 15 de setiembre de 2015 y la Guías de Transportista 0001 Nº 2112 y 001 Nº 0076 de fechas de inicio de traslado 15 de setiembre de 2015, no se verifica en autos que la Administración hubiera procedido al análisis de la citada documentación.

Que en efecto, en el Resultado del Requerimiento Nº 0822150001208 (fojas 97 y 98) se constata que la Administración se sustenta únicamente en el cruce de información realizado al proveedor y el incumplimiento de éste, a fin de determinar que la operación objeto de reparo corresponde a una no real al amparo del inciso b) del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que conforme el criterio establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Nº 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99, no resulta arreglado a ley.

Que en tal sentido al no encontrarse el reparo efectuado por la Administración debidamente sustentado, no corresponde la aplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario contenida en la Resolución de Multa Nº 084-002-0042369 y en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el mencionado valor.

Que estando al sentido del fallo, resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los restantes argumentos expuestos por la recurrente destinados a cuestionar el mencionado valor.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente (fojas 211 a 215) respecto a que la apelación formulada se encuentra referida también a las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0020349 y 084-003-0020351, cabe señalar que, contrario a lo alegado por la recurrente, ésta en su recurso de reclamación sólo impugnó la Resolución de Multa Nº 084-002-0042369, por lo que el presente procedimiento contencioso tributario sólo se encuentra referido a éste último valor, no siendo procedente que el recurrente en la instancia de apelación incluya valores que no fueron impugnados en la instancia de reclamación, por lo que no procede emitir pronunciamiento con relación a las anotadas resoluciones de determinación y alegatos formulados al respecto por la recurrente; dejándose a salvo el derecho de la recurrente de interponer, de considerarlo conveniente, recurso de reclamación contra las anotadas resoluciones de determinación, previo cumplimiento de los requisitos de admisibilidad.

Con las vocales Barrantes Takata y Terry Ramos, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0860140010123 de 31 de marzo de 2016.

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

MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

BARRANTES TAKATA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
MP/JS/jcs.