



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

EXPEDIENTE N° : 12104-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 3 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 9 de julio de 2018, emitida por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, y las infracciones tipificadas en el numeral 5 de los artículos 175 y 177, y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las cartas, requerimientos y sus resultados emitidos en el procedimiento de fiscalización, así como los valores girados como consecuencia de éste, son nulos, al no encontrarse debidamente motivados, incumpliendo con los requisitos para ser considerados actos administrativos válidos, y por no haber sido notificados conforme a ley. Agrega que la Administración le inició un procedimiento de fiscalización respecto de un tributo al que no está afecto.

Que añade que respecto de algunos de los periodos fiscalizados, por error del sistema, presentó su Registro de Compras en formato electrónico sin registros, y que para sustentar el crédito fiscal de dichos periodos cumplió como presentar el mismo registro en formato físico, debidamente legalizado ante Notario Público, lo que acredita que sí cumplió con anotar dentro de los plazos establecidos el crédito fiscal que se le pretende desconocer.

Que afirma que desconocerle el crédito fiscal por no existir certeza de que hubiera cumplido con anotar sus operaciones en su Registro de Compras con anterioridad al cierre del Requerimiento N° resulta desmedido y no acorde con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización parcial efectuada a la recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General de las Ventas de enero, marzo a octubre y diciembre de 2016, al haber verificado que anotó en forma extemporánea en su Registro de Compras Electrónico los comprobantes de pago que respaldan las adquisiciones efectuadas en dichos periodos, y si bien presentó un Registro de Compras físico, ello ocurrió con posterioridad a la notificación del requerimiento para su exhibición, por lo que no cumplió con lo establecido por el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 de los artículos 175 y 177, y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (fojas 455, 456 y 502)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, considerando como elemento del tributo a fiscalizar el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y como aspecto de tal elemento las

¹ Notificados el 25 de mayo de 2017 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 457 y 503).



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

operaciones de compras y adquisiciones², en el que emitió el Requerimiento N°
así como los Requerimientos N°
476 y 489 a 492)⁴.

(foja 461)³,
(fojas 468, 469, 473 a

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a octubre y diciembre de 2016, por no haber anotado los comprobantes de pago en su Registro de Compras en el plazo establecido en el artículo 2 de la Ley N° 29215, y de febrero de 2016 al haberse determinado que el contribuyente utilizó el crédito fiscal correspondiente a una factura electrónica que no existe de la revisión de los sistemas de la SUNAT y de los sistemas del emisor electrónico, emitiendo, como consecuencia, las Resoluciones de Determinación N°
por el referido tributo y períodos (fojas 577 a 602), y las Resoluciones de Multa N°

, por las infracciones tipificadas en el numeral 5 de los artículos 175 y 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 554 a 576).

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 607 a 618), se aprecia que la Administración declaró sin objeto la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N°
emitida por Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2016, al no contener reparos susceptibles de ser cuestionados, y dispuso la extinción de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N°
giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero y junio de 2016, en virtud de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1257.

Que conforme se indicó precedentemente, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N°
de 9 de julio de 2018 (fojas 621 a 628), en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°
y las Resoluciones de Multa N°

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los mencionados valores se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto de las nulidades alegadas por la recurrente.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Precisa que la fiscalización que realice la SUNAT podría ser definitiva o parcial.

Que según el numeral 5 del artículo 87 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1315, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y, en especial, deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos

² Cabe señalar que mediante Carta N°
(foja 504), notificada el 12 de julio de 2017 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme con lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 397), la Administración amplió el aspecto a fiscalizar a "Todos los Aspectos".

³ Notificado el 12 de julio de 2017 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 462).

⁴ Notificados el 10 y 22 de agosto y 21 de noviembre de 2017, mediante constancia administrativa, conforme con el inciso c) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 470, 477 y 493).



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, estableciéndose en el primer párrafo de su artículo 1, que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento, y que de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que respecto de los actos que emite SUNAT en el curso del procedimiento de fiscalización, el artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, señala que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas; siendo que los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) R.U.C.; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y h) La firma y nombre del trabajador de la SUNAT competente. Asimismo, la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, antes citado, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. Asimismo, dicho acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de R.U.C. del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación. La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

Que asimismo, el inciso c) del mismo artículo 104, modificado por Ley N° 30264, prevé que la notificación de los actos administrativos se realizará por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria y que el acuse de notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación.

Que cabe indicar que de acuerdo a reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como las Resoluciones N° 03126-4-2008 y 04537-3-2010, entre otras, la constancia de notificación que obra en los archivos de la Administración es el documento idóneo que acredita la realización de la diligencia, siendo responsabilidad de la entidad y de sus funcionarios verificar la veracidad de la información contenida en él, correspondiendo a este Tribunal merituar dichos documentos a fin de emitir pronunciamiento.

Que de autos se aprecia que las Cartas N° (fojas 502 y 504), los Requerimientos N°

(fojas 453 a 456, 461, 468, 469, 473 a 476 y 489 a 492) y sus resultados (fojas 458 a 460, 463, 471, 472, 478 a 487 y 494 a 499), emitidos a la recurrente en el procedimiento de fiscalización cumplen con los requisitos previstos en el artículo 2 del reglamento del procedimiento de fiscalización antes mencionado, pues consignan su nombre, domicilio fiscal, número de R.U.C., número de los documentos que le fueron emitidos, su fecha, objeto o contenido, así como la firma y nombre del funcionario de la Administración, y el carácter parcial de dicho procedimiento; además, de la revisión de tales actos se observa que se encuentran debidamente motivados en proporción a su contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, de acuerdo con las normas glosadas en el acápite siguiente; en consecuencia, son actos administrativos válidos, por lo que carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

Que de las constancias de notificación de las Cartas N° (fojas 397 y 503) y de los Requerimientos N° y el resultado del primero (fojas 457, 460 y 462), se tiene que fueron notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, en el que se dejó constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se realizó la diligencia, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. Por su parte, según las constancias de notificación de los Requerimientos N° , sus resultados y el resultado del Requerimiento N° (fojas 463, 470, 472, 477, 488, 493 y 500), tales actos fueron notificados en las oficinas de la Administración mediante constancia administrativa, señalándose que se utilizó esta forma de notificación conforme a lo previsto en el inciso c) del mismo artículo 104.

Que con relación al Resultado del Requerimiento N° (fojas 471 y 472), cabe indicar que éste no sustenta el reparo formulado ni las sanciones impuestas conforme con el análisis que será efectuado en la presente resolución, por lo que la supuesta falta de fehaciencia en su notificación no origina la nulidad total o parcial del referido procedimiento de fiscalización. Sin perjuicio de ello y conforme con lo señalado en el considerando precedente, dicho resultado fue válidamente notificado, teniendo en cuenta que tal notificación se produjo en la fecha de su emisión (22 de agosto de 2017), la cual además coincide con la fecha prevista en el Requerimiento N° (foja 469), y además el procedimiento de fiscalización practicado a la recurrente se inició el 2017, todos los documentos emitidos en éste fueron notificados en dicho año y tal procedimiento concluyó el mismo año con la emisión de los valores impugnados.

Que además, según se ha indicado precedentemente, los Resultados de los Requerimientos N° fueron notificados con arreglo a ley, por lo que carece de sustento lo argumentado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, del tenor de las Cartas Poder otorgadas por la recurrente a favor de (fojas 390 y 391), se advierte que éste se encontraba facultado, entre otros, a suscribir y recibir los documentos emitidos en el procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta N° careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario.

Que al haberse verificado que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, las Cartas N° los Requerimientos N° y sus resultados fueron emitidos y notificados con arreglo a ley, no corresponde amparar la nulidad invocada por la recurrente con relación a tales actos.

Nulidad de los valores impugnados.

Que la recurrente invoca la nulidad de los valores impugnados alegando que carecen de motivación y no han sido emitidos y notificados conforme a ley.

Que el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; y tratándose de las resoluciones de multa, que contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que cabe señalar que el artículo 103 del mismo código prevé que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que asimismo, el artículo 129 del código en mención, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y

4



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que conforme con el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁵, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6, modificado por Decreto Legislativo N° 1272⁶⁻⁷, que la motivación debía ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N°

y sus respectivos anexos (fojas 577 a 594, 601 y 602), giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, se aprecia que se encuentran sustentadas en los Requerimientos N°

y sus correspondientes resultados, verificándose que dichos valores contienen todos los requisitos contemplados en el referido artículo 77. Asimismo, se verifica que las Resoluciones de Multa N°

(fojas 554 a 576), emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 de los artículos 175 y 177, y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, contienen los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del aludido artículo 77, y hacen referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, tal como lo dispone dicho artículo.

Que además, teniendo en cuenta que los citados valores se sustentan en el procedimiento seguido por la Administración mediante la Carta N°

los Requerimientos N° y sus resultados, los que como se ha señalado precedentemente, han sido emitidos y notificados conforme a ley, se concluye que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, tales valores se encuentran debidamente motivados, quedando desvirtuada la nulidad deducida al respecto.

Que asimismo, de las constancias de notificación de las Resoluciones de Determinación N°

y (fojas 578, 580, 582, 584, 588, 590, 592, 594 y 602) y de las Resoluciones de Multa N°

(fojas 555, 557, 559, 561, 563, 565, 567, 569, 571, 574 y 576), se tiene que estas fueron notificadas en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo en el que se dejó constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se realizó la diligencia de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Que de lo expuesto se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

⁵ Norma recogida en el mismo artículo de los Textos Únicos Ordenados de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobados por Decretos Supremos N° 006-2017-JUS y 004-2019-JUS.

⁶ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 21 de diciembre 2016.

⁷ Norma recogida en los mismos numerales y artículo de los Textos Únicos Ordenados de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobados por Decretos Supremos N° 006-2017-JUS y 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

fueron emitidas y notificadas con arreglo a ley y se encuentran debidamente motivadas, por lo que no corresponde amparar la nulidad invocada por la recurrente respecto de dichos valores.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración omitió pronunciarse sobre todos los fundamentos expuestos en su reclamación, cabe indicar que según se ha comprobado en la presente instancia, la Administración cumplió con pronunciarse respecto de todos los argumentos expuestos por la recurrente, debiendo precisarse que no procede invocar una nulidad en base a la discrepancia con los fundamentos de la Administración para sustentar los valores impugnados.

Que a continuación procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el reparo por no haber anotado comprobantes de pago en su Registro de Compras en el plazo establecido en el artículo 2 de la Ley N° 29215 y las sanciones impuestas a la recurrente.

Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 03 de las Resoluciones de Determinación N°

(foja 585), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, por haber la recurrente utilizado el crédito fiscal de los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras Electrónico con posterioridad a la notificación del Requerimiento N° , sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado; y señalando como base legal los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 2 de la Ley N° 29215.

Que según el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116⁸, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre 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 debe pagar el impuesto.

Que de conformidad con el artículo 19 de la citada ley, modificado por Ley N° 29214, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el 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 la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes; los comprobantes de pago y documentos, a que se alude en este inciso, 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 R.U.C. 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 en el que 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, siendo que el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19 de la mencionada ley, modificado por Ley N° 29214, establece que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales

⁸ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Que de acuerdo con el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF⁹, el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19 de la ley del anotado impuesto, la información contemplada por el artículo 1 de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión, asimismo, que tratándose de comprobantes de pago electrónicos el derecho al crédito fiscal se ejercerá con un ejemplar, salvo en aquellos casos en que las normas sobre la materia dispongan que lo que se otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, en cuyo caso el crédito fiscal se ejercerá con esta última, debiendo tanto el ejemplar como su representación impresa contener la información y cumplir los requisitos y características antes mencionados.

Que el penúltimo párrafo del anotado numeral 2.1, modificado por Decreto Supremo N° 161-2012-EF¹⁰, indica que el derecho al crédito fiscal se ejercerá en el período al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago o documento respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10 del aludido reglamento.

Que según el numeral 3.1 del artículo 10 del señalado reglamento, modificado por el mismo decreto supremo, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que estas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 de la ley deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los 12 meses siguientes, además, que en caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215, los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado, siendo, además, que a lo señalado en dicho artículo, no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado. Asimismo, el segundo párrafo del aludido artículo 2, incorporado por Decreto Legislativo N° 1116, establece que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado antes citado -en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes- se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2009, que constituye precedente de observancia obligatoria se ha señalado

⁹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 9 de julio de 2011.

¹⁰ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 28 de agosto de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

que: "La anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2º de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el período en que se efectuó la anotación".

Que de otro lado, mediante Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, se dictaron disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, en cuyo artículo 1¹¹ se definió como "PLE", al aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos que permitía efectuar las validaciones necesarias de los libros y/o registros elaborados por el generador, a fin de generar el resumen respectivo; y obtener la constancia de recepción de la SUNAT, asimismo el PLE permite al Generador contrastar si la información de los Libros y/o Registros es aquella por la que se generó la Constancia de Recepción respectiva.

Que además, en la mencionada resolución de superintendencia se definió como "Constancia de Recepción" al documento electrónico con el que la SUNAT confirma la recepción del resumen y que cuenta con un mecanismo de seguridad.

Que el numeral 7.1 del artículo 7 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT, señala que para generar los libros y/o registros electrónicos, así como para registrar en ellos las actividades u operaciones del mes o ejercicio de la afiliación o de la incorporación al Sistema, según sea el caso, y por los meses o ejercicios siguientes, el "Generador" utilizará el PLE y enviará el Resumen del Libro y/o Registro teniendo en cuenta los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias y, respecto del Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras Electrónico, aquellos que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia.

Que según el numeral 7.2 del artículo 7 de la anotada resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 361-2015/SUNAT, se entiende generado cada libro o registro electrónico y autorizado por la SUNAT, con la emisión de la primera constancia de recepción; precisa que el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras Electrónico se generan de manera conjunta; asimismo, el segundo párrafo de dicha norma indica que de emitirse la referida constancia dentro de los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias y respecto del Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras Electrónico dentro de los plazos que la SUNAT establezca mediante resolución de superintendencia, se entiende que la generación y el registro se han realizado en el mes o ejercicio en que corresponda efectuarse.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 066-2013/SUNAT se creó el sistema de llevado del Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras de manera electrónica en SUNAT - Operaciones en Línea, estableciendo en el inciso i) del artículo 1 como definición de "Registro de Compras Electrónico" a aquél a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta generado en formato digital a través del sistema y que contendrá mecanismo de seguridad, en el cual se anotaran las adquisiciones que realice el generador y que se registrará conforme a lo dispuesto en dicha resolución.

Que de acuerdo con las normas antes citadas, se entenderá que los comprobantes de pago han sido anotados en el Registro de Compras con la información que al respecto sea brindada con ocasión de la

¹¹ Modificado por Resolución de Superintendencia N° 196-2010/SUNAT, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 junio 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

generación del indicado registro a través del Programa de Libros Electrónicos (PLE) y sea enviada a la Administración.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 456), la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera el Registro de Compras de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, entre otros periodos, precisándole que si llevaba dicho registro de manera electrónica, de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y normas modificatorias, que proporcionara los archivos en formato texto (txt) conjuntamente con las constancias de recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos en dispositivo de almacenamiento (USB, CD, u otro); dejándose constancia en el Punto 2 de dicho resultado de requerimiento (foja 459), que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° (fojas 475 y 476), se señaló que de la revisión efectuada se verificó que la recurrente no efectuó la anotación de los comprobantes de pago que le otorgaron derecho a crédito fiscal en su Registro de Compras llevado a través del Programa de Libros Electrónicos - PLE antes que ello le fuera requerido por la Administración, toda vez que respecto de dicho registro los periodos enero, marzo a mayo y julio a octubre de 2016, entre otro, fueron generados sin registrar operaciones, y el período diciembre de 2016, entre otro, no fue generado a la fecha de cierre del Requerimiento N° según el resultado de dicho requerimiento, lo que no le permitía ejercer el derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, en aplicación de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1116, habiéndose utilizado indebidamente el crédito fiscal de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, por lo que solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito (foja 379), en el que señaló que en su oportunidad cumplió con presentar su Registro de Compras Electrónico, que por un problema en su sistema contable (software) se generaron archivos en blanco, y que paralelamente ha venido llevando el mismo registro en formato físico "hojas sueltas".

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 480 a 487), la Administración dejó constancia de lo afirmado por la recurrente y señaló que no desvirtuó la observación efectuada, pues, al 25 de mayo de 2017, fecha de notificación del Requerimiento N° los Registros de Compras Electrónico de enero, marzo a mayo y julio a octubre de 2016 habían sido generados en blanco y el de diciembre de dicho año no había sido generado, no habiendo acreditado que a dicha fecha aquella llevara su Registro de Compras también de forma manual "hojas sueltas", habiéndolo presentado recién el 29 de agosto de 2017, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de dichos periodos, al haber sido usado indebidamente, según el detalle del cuadro del citado resultado de requerimiento (foja 480).

Que de acuerdo con la Consulta RUC que obra en autos (fojas 636 y 637), la recurrente se encuentra afiliada al Programa de Libros Electrónicos (PLE) desde el 21 de enero de 2013, hecho que no es cuestionado por aquella.

Que de las Constancias de Recepción de la Información del Libro o Registro Electrónico (fojas 341 a 352), se aprecia que la recurrente generó los Registros de Compras Electrónicos de enero, marzo a mayo y julio a octubre de 2016 en blanco (sin operaciones), y el de diciembre de dicho año fue generado recién el 22 de agosto de 2017, esto es, con posterioridad al plazo establecido, así como de la notificación del Requerimiento N° realizada el 25 de mayo de 2017 (foja 457), a través del cual le solicitaron, entre otros, el Registro de Compras llevado de manera electrónica.

Que en consecuencia, se encuentra acreditado que la recurrente no anotó los comprobantes de pago de compras en los periodos enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016 antes que la Administración le requiriera la exhibición del Registro de Compras Electrónico, en tal sentido, no



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

correspondía que ejerciera el derecho al crédito fiscal contenido en aquéllos en los periodos acotados, por lo que procede mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe señalar que al encontrarse la recurrente afiliada al Programa de Libros Electrónicos (PLE) desde el 21 de enero de 2013, no le resultaba aplicable la obligación de presentar en formato físico el Registro de Compras correspondiente al ejercicio 2016, conforme lo indicó la Administración en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° cerrado el 13 de junio de 2017 (foja 459), por lo que lo alegado en contrario carece de sustento.

Que sobre lo afirmado por la recurrente en el sentido que desconocerle el crédito fiscal por no existir certeza que hubiera anotado sus operaciones en su Registro de Compras con anterioridad al cierre del Requerimiento N° resulta desmedido y no acorde con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; cabe indicar que dicha ley y normas modificatorias, así como su reglamento, regulan la aplicación del crédito fiscal, señalando cuáles son los requisitos sustanciales y formales que deben cumplirse para poder hacer uso del mismo, requisitos que deben ser observados por todos los sujetos del aludido impuesto, teniendo en cuenta la forma en que es llevado su Registro de Compras, esto es, en forma manual, computarizado o electrónicamente, debiendo precisarse que para tener derecho a dicho crédito debe acreditarse, entre otros aspectos, que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que éstos hayan sido anotados en el Registro de Compras con anterioridad a la fecha en que SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro, requisito establecido por ley.

Que lo sostenido por la recurrente en cuanto que la Administración le inició un procedimiento de fiscalización respecto de un tributo del que no está afecto, carece de sustento, pues conforme con el artículo 62 del Código Tributario la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Sin perjuicio de ello, cabe precisar que según el Comprobante de Información Registrada (fojas 413 y 414), la recurrente se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas por el que fue fiscalizada, lo que se acreditó con las declaraciones juradas de dicho impuesto (foja 415), y el crédito fiscal reparado (fojas 442 y 585).

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N°

(fojas 554 a 561, 564 a 567, 570, 571 a 576), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el 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.



Tribunal Fiscal

Nº 00097-5-2020

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹², la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otras.

Que teniendo en cuenta que las mencionadas resoluciones de multa se sustentan en el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, julio a octubre y diciembre de 2016, que dio lugar a las Resoluciones de Determinación Nº

el mismo que ha sido mantenido en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa Nº

Que la Resolución de Multa Nº (fojas 568 y 569), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por no proporcionar las Constancias de Recepción (archivos xple) de los Libros Diario y Mayor llevados en formato electrónico, sustentándose en el Requerimiento y su resultado.

Que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre actividades propias o de terceros con los que guarde relación, o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 286-2009/SUNAT, se dictaron disposiciones para la implementación del llevado de determinados Libros y Registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, siendo que en el inciso j) del artículo 1 de la mencionada resolución, se define como "Libro(s) y/o Registro(s) Electrónico(s)" al(a los) Libro(s) y/o Registro(s) cuya información ha sido validada por el Programa de Libros Electrónicos (PLE), y respecto del (de los) cual(es) se ha emitido por lo menos una Constancia de Recepción, y que para que las anotaciones en el(en los) Libro(s) y/o Registro(s) se realice(n) se requiere que la información sea validada por el PLE y que se emita(n) la(s) respectiva(s) Constancia(s) de Recepción.

Que el inciso l) de dicho artículo, modificado mediante Resolución de Superintendencia Nº 196-2010-SUNAT, define como "PLE", al aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos, que permite efectuar las validaciones necesarias de los Libros y/o Registros elaborados por el Generador, a fin de generar el Resumen respectivo; y obtener la Constancia de Recepción de la SUNAT. Asimismo, el PLE permite al Generador contrastar si la información de los Libros y/o Registros es aquella por la que se generó la Constancia de Recepción respectiva.

Que además, según el inciso d) del mismo artículo 1, "Constancia de Recepción" es el documento electrónico con el cual la SUNAT confirma la recepción del resumen y que cuenta con un mecanismo de seguridad.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento Nº (foja 456), emitido en el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, la Administración solicitó a la recurrente que en caso de llevar los Libros y Registros solicitados de manera electrónica de acuerdo a la Resolución de Superintendencia Nº 286-2009/SUNAT, proporcionara los archivos en formato texto (txt) conjuntamente con las Constancias de Recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro).

¹² Según Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 413 y 414).



Tribunal Fiscal

N° 00097-5-2020

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 459), la Administración dejó constancia que la recurrente lleva los Libros Diario y Mayor de manera electrónica, que éstos fueron generados por los períodos de enero a agosto de 2016, que proporcionó los archivos en formato texto (txt) de tales períodos, y que no proporcionó las Constancias de Recepción (archivos xple) de los períodos de enero a julio de 2016, por lo que indicó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que sin embargo, al no proporcionar las Constancias de Recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos con relación a sus Libros Diario y Mayor, la recurrente no cumplió con presentar la anotada documentación solicitada que se encontraba obligada a llevar, por lo que no incurrió en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario antes glosado, sino en la tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del mismo código, que establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.¹³

Que en consecuencia, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Multa N° y revocar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 562 y 563), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido sus libros y registros, sustentándose, entre otros, en el Requerimiento N° y su resultado.

Que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 175 del mencionado Código Tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que el artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, en concordancia con su anexo 2, señalan los plazos de atraso máximo para llevar los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, entre los que se encuentra el plazo de tres meses para el Libro Diario y el Libro Mayor, contado desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 456), emitido en el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, la Administración solicitó a la recurrente que en caso de llevar los Libros y Registros solicitados de manera electrónica de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, proporcionara los archivos en formato texto (txt) conjuntamente con las Constancias de Recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro); dejándose constancia en el Punto 2 del resultado del citado requerimiento (foja 459), entre otros aspectos, que de acuerdo a los archivos en formato texto (txt) proporcionados por la recurrente respecto de los Libros Diario y Mayor llevados de manera electrónica por los períodos de enero a agosto de 2016, dichos libros fueron generados fuera de los plazos máximos de atraso, al haber sido presentados el 14 de octubre de 2016.

Que en tal sentido, al haberse verificado que el 14 de octubre de 2016 la recurrente presentó sus libros Diario y Mayor -llevados de manera electrónica- correspondientes a los primeros meses de 2016, (tales como enero a mayo 2016) se concluye que dichos libros fueron llevados con atraso mayor a tres meses, por lo que está acreditado en autos que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

¹³ De acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07270-8-2017, 04618-10-2018, 04917-8-2018 y 05884-10-2018, entre otras.



Tribunal Fiscal

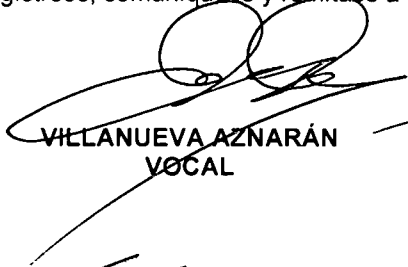
Nº 00097-5-2020

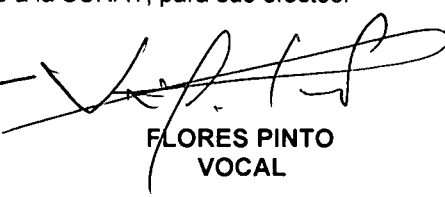
Con los vocales Villanueva Aznarán y Falconí Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el Vocal Flores Pinto.

RESUELVE:


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 9 de julio de 2018 en el extremo referido a la Resolución de Multa N° **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene el extremo impugnado.

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


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


Rodríguez López
Secretaria Relatora
FP/RL/rsc.