



Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 05/04/2023 11:30:03
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

EXPEDIENTE N° : 4492-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 27 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 6 de marzo de 2018, 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° [redacted], giradas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2015 a julio de 2016, y por la devolución indebida del Saldo a favor del Exportador de los meses de mayo de 2015 y julio de 2016; y, las Resoluciones de Multa N° [redacted], emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Carta N° [redacted] de 24 de octubre de 2016 mediante la cual la Administración le comunicó el reemplazo de funcionarios de la Sección de Auditoría y la continuación del procedimiento de fiscalización parcial, adolece de vicios de nulidad, dado que se ha omitido consignar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, requisito establecido en el inciso f) del artículo 2 del Reglamento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

Que agrega que toda vez que la mencionada carta no ha sido emitida de acuerdo a ley, la auditora Twhiggy Mileidy Pérez Balboa carecería de facultades para suscribir documentos relacionados con el procedimiento de fiscalización, por lo que los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados, así como el Resultado de Requerimiento N° [redacted] no han sido emitidos de acuerdo a ley al no ser suscritos por funcionario competente, y en consecuencia, adolecen de nulidad, al haberse prescindido del procedimiento legal establecido. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10072-10-2017 para sustentar su posición.

Que alega que deben ser observados los principios de debido procedimiento, debida motivación y derecho de defensa, y realizarse una interpretación legal de las normas aplicables. Señala que son de aplicación las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0564-3-2008, 04946-2-2006, 0902-2-2009, 01101-5-2010, 02867-3-2010, 04143-2-2007, 03222-4-2007, 07609-4-2007 y 01608-9-2011, así como las Sentencias del Tribunal Constitucional N° [redacted]

Que menciona que no puede ser sancionado sobre la base de una injerencia, de una sospecha, por su falta de apersonamiento o de presentación de descargo, por más razonable y lógica que pueda ser el planteamiento seguido por la Administración, asimismo, solicita se tenga presente los principios de tipicidad, presunción de licitud y de proporcionalidad recogidos por este Tribunal y las Sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expediente N° [redacted]



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 05/04/2023 11:24:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/04/2023
11:25:45 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 05/04/2023 11:27:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2015 a julio de 2016, reparó el crédito fiscal de los periodos enero a marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a julio de 2016 por no utilizar medios de pago, no acreditar el depósito de las detracciones, por efectuar el pago de las detracciones fuera del plazo establecido, por nota de crédito anotada como factura, por no registrar una nota de crédito, y por prorrata del crédito fiscal. Agrega que sobre la base de los reparos efectuados determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, razón por la cual las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ han sido emitidos de acuerdo a ley.

Que asimismo, refiere que como consecuencia de los reparos al crédito fiscal antes mencionados, la Administración determinó una devolución indebida del Saldo a Favor del Exportador en los periodos de mayo de 2015 y julio de 2016, por los importes de S/ 18 801,00, y S/ 7 649,00, respectivamente, al modificarse el crédito fiscal correspondiente a dichos periodos, siendo que conforme se ha dejado constancia en el Resultado del Requerimiento N° _____ la recurrente no ha presentado escrito, ni documentación alguna que ampare su derecho, ni ha restituido el monto indebidamente obtenido. Agrega que sobre la base de haberse determinado una devolución indebida por el saldo a favor del exportador, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la cual se sanciona con el 100% del monto indebidamente devuelto, razón por la cual las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ han sido emitidos de acuerdo a ley.

Que en relación a la nulidad del procedimiento de fiscalización dado que la Carta N° _____ de 24 de octubre de 2016 ha omitido consignar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, requisito establecido en el inciso f) del artículo 2 del Reglamento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, precisa que contrario a lo manifestado por la recurrente, en la Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ que dieron inicio al procedimiento de fiscalización se indicó expresamente que se trataba de una "Fiscalización Parcial", siendo que la carta a la que hace alusión la recurrente señala expresamente a la Carta N° _____ que justamente le comunica el carácter parcial de la fiscalización; por lo que, no se puede considerar que se haya vulnerado el procedimiento legal establecido o el derecho de defensa de la recurrente.

Que respecto a lo mencionado por la recurrente con relación a que un administrado no puede ser sancionado sobre la base de una inferencia, de una sospecha, por falta de apersonamiento o por no presentar su descargo, menciona que el artículo 164 del Código Tributario define la infracción tributaria como "*...toda acción u omisión que importe la violación de las normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos*", siendo que en el procedimiento de fiscalización parcial seguido a la recurrente se le indica que por los reparos determinados y por la devolución indebida del saldo a favor del exportador ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; por lo que, lo argumentado por la recurrente no se ajusta a la realidad de los hechos, y la sanción ha sido determinada de acuerdo a los lineamientos legales que para el caso están tipificados en el Código Tributario.

Que finalmente, precisa que respecto de las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los periodos julio y diciembre de 2015, febrero y abril a junio de 2016, en aplicación del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, las deudas contenidas en dichos valores se tienen por extinguidas.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 1039 a 1041 y 1137), notificados con arreglo a ley el 3 de agosto de 2016² (fojas 1040 reverso y 1137 reverso), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, teniendo como elemento del tributo a fiscalizar al Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras, y como aspecto a fiscalizar las Operaciones de Compra y Adquisiciones, la cual fue posteriormente ampliada a los períodos enero a julio de 2016 mediante la Carta N° _____ (foja 1139), notificada con arreglo a ley el 18 de noviembre de 2016⁴ (foja 1139 reverso).

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración procedió a emitir los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 1395 a 1446), por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2015 a julio de 2016, al haberse efectuado los siguientes reparos: a) El contribuyente no registró la Nota de Crédito N° _____ con incidencia en el crédito fiscal de enero de 2016; b) Por no acreditar el uso de medios de pagos con incidencia en el crédito fiscal de enero, febrero, julio y diciembre de 2015; c) Por no acreditar el depósito de detracción con incidencia en el crédito fiscal de enero de 2015; d) Por acreditar el depósito de detracción fuera del plazo establecido con incidencia en el crédito fiscal de enero, febrero y diciembre de 2015 y marzo de 2016; e) Por no acreditar el uso de medios de pagos con incidencia en el crédito fiscal de enero de 2015; f) Registra una nota de crédito en el Registro de Compras como factura con incidencia en el crédito fiscal de enero de 2016; y g) Utilización común del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2015, por no presentar los comprobantes de pago que acreditan adquisición de bienes.
- Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 1446 a 1451), emitidas por las sumas de S/ 18 801,00, y S/ 7 649,00 más intereses, respectivamente, al haber obtenido devolución indebida del Saldo a Favor del Exportador en los meses de mayo de 2015 y julio de 2016.
- Resoluciones de Multa N° _____ (fojas 1452 a 1471), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

I. Resoluciones de Multa N° _____

Que las Resoluciones de Multa N° _____ fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2015, febrero y abril a junio de 2016, por los importes de S/ 193,00, S/ 1 985,00, S/ 198,00, S/ 198,00, S/ 530,00 y S/ 198,00, más intereses, respectivamente (fojas 1454 a 1457 y 1460 a 1467).

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° _____ (foja 1136).

² Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 1503), mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con quien se realizó las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual, 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, el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC 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.

³ Cabe precisar que el elemento y aspecto del tributo a fiscalizar se mantuvo igual que lo señalado en la Carta N° _____ esto es, Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras, y Operaciones de Compra y Adquisiciones, respectivamente.

⁴ Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con quien se realizó la diligencia, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257⁵, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT (FRAES), dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5, siempre que por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00.

Que el artículo 12 del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que mediante la resolución apelada (foja 1475 reverso), respecto a la reclamación contra las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2015, febrero y abril a junio de 2016, la Administración señaló que en aplicación del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, las deudas contenidas en dichos valores se encontraban extinguidas. Lo que se verifica de los reportes denominados "Fichas Valores" de fojas 1516 a 1519 reverso)

Que atendiendo a la norma glosada, se tiene que no existe controversia susceptible de ser sometida a consideración de este Tribunal, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo⁶.

Que estando a lo expuesto, la materia en controversia consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° _____ y, las Resoluciones de Multa N° _____ han sido emitidas con arreglo a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad invocada por la recurrente.

II. Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que la recurrente sostiene que la Carta N° _____ de 24 de octubre de 2016 mediante la cual la Administración le comunicó el reemplazo de funcionarios de la Sección de Auditoría y la continuación del procedimiento de fiscalización parcial, adolece de vicios de nulidad, dado que se ha omitido consignar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, requisito establecido en el inciso f) del artículo 2 del Reglamento de Fiscalización, por lo que la auditora Balboa carecería de facultades para suscribir documentos relacionados con el procedimiento de fiscalización, siendo que los Requerimientos N° _____ y _____ y sus resultados, así como el Resultado de Requerimiento N° _____ no han sido emitidos de acuerdo a ley al no ser suscritos por funcionario competente, y en consecuencia, adolecen de nulidad, al haberse prescindido del procedimiento legal establecido.

Que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la

⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2016.

⁶ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el citado artículo agrega que la fiscalización que realice la Administración podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión, y b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Que el artículo 62 de citado Código, establece que 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. 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.

Que el numeral 1 del referido artículo 62 dispone que para tal efecto la Administración Tributaria, dispone de las siguientes facultades discrecionales, exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1315, prescribía que los administrados estaban obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberían permitir el control por la Administración Tributaria, 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 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 por otra parte, el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF⁷, establece que durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas. Los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado; b) Domicilio fiscal, de corresponder; c) Registro Único de Contribuyentes (RUC). En el caso de que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el Código de Inscripción del Empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; 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.

Que el inciso a) del artículo I del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, define como "agente fiscalizador" al trabajador o trabajadores de la SUNAT que realizan la función de fiscalizar.

⁷ Publicado el 20 de marzo de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el artículo 3 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que la SUNAT **a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado**, entre otros, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento, y tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; la ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso, y tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar; **el reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes**; y cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4, 5 y 6 del mismo reglamento.

Que con relación a lo anterior, se tiene que según el artículo 5 del Reglamento de Organización y Funciones (en adelante, ROF), aprobado por Resolución de Superintendencia N° dentro de la estructura orgánica de la SUNAT se encuentran las intendencias regionales, como lo es, la Intendencia Regional Piura, la que a su vez cuenta con una División de Auditoría.

Que el inciso c) del artículo 519 del ROF prevé que son funciones de las Intendencias Regionales (Tipo 1) supervisar las acciones de fiscalización, devoluciones y otros asuntos relacionados a fiscalización, respecto a los deudores de su jurisdicción.

Que asimismo, el artículo 528 del aludido ROF, modificado por Resolución de Superintendencia N° indica que la División de Auditoría es una unidad orgánica, de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Intendencia Regional encargada de la selección, programación y ejecución de las acciones de fiscalización y otras de oficio, las solicitudes de devolución y otras no contenciosas vinculadas a la determinación de la deuda, así como las solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la deuda que tengan relación con los procesos de fiscalización, de los deudores de su jurisdicción; en esa línea, el artículo 529 del anotado ROF establece que son funciones de la División de Auditoría, entre otros, programar, ejecutar y evaluar las acciones de fiscalización orientadas a los contribuyentes de su jurisdicción (inciso a) y emitir y firmar los documentos de su competencia (inciso o).

Que de conformidad con el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁸, la competencia es un requisito de validez del acto administrativo que debe ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.

Que la Resolución N° 10072-10-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, establece el siguiente criterio: *“Se cumple con “el dato mínimo que consiste en indicar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización”, previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento⁹”.*

Que tal como se ha indicado en considerandos precedentes, en el presente caso, la Administración, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ de 22 de julio de 2016

⁸ Similar redacción ha sido mantenida en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

⁹ Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo parcial de la fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

(fojas 1039 a 1041 y 1137), notificados con arreglo a ley el 3 de agosto de 2016 (fojas 1039 reverso y 1137 reverso), inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, teniendo como elemento del tributo a fiscalizar al Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras, y como aspecto a fiscalizar las Operaciones de Compra y Adquisiciones, siendo que dichos actos han sido suscritos por el Jefe de División de Auditoría (e) de la Intendencia Regional Piura, esto es, por el órgano y autoridad competente.

Que asimismo, mediante la citada Carta Nº [redacted] se presentó a la supervisora y a la agente fiscalizadora (verificador) pertenecientes a la División de Auditoría de la Intendencia Regional Piura, [redacted] respectivamente, los que han sido presentados por el funcionario competente, esto es, por el jefe de la referida división, conforme con el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT antes glosado.

Que adicionalmente, de los actuados se advierte que las citadas funcionarias suscribieron debidamente el Requerimiento Nº [redacted] (fojas 1047 y 1048), donde se solicitó a la recurrente diversa información y/o documentación por el referido tributo y períodos.

Que posteriormente, la Administración mediante Carta Nº [redacted] de 24 de octubre de 2016 (foja 1138), notificada de acuerdo a ley el 28 de octubre de 2016¹¹ (foja 1138 reverso), comunicó a la recurrente el reemplazo de los funcionarios que se encargaban del procedimiento de fiscalización parcial, siendo la nueva Agente fiscalizadora [redacted] y se mantuvo a la Supervisora [redacted] quienes se encargarían de continuar la aludida fiscalización, verificándose además que dicha carta fue suscrita por el Jefe de División de Auditoría (e) de la Intendencia Regional Piura, [redacted] En la citada carta se indica adicionalmente los datos de la recurrente, su domicilio fiscal, RUC, y su actividad económica (CIU), remitiéndose además a la Carta Nº [redacted]

Que de los hechos expuestos, se aprecia que la Administración comunicó al recurrente el reemplazo de la agente fiscalizadora que se encargaría del procedimiento de fiscalización; siendo que la Carta Nº [redacted] fue emitida con los datos mínimos exigidos por el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT antes citado, habiéndose remitido además a la Carta Nº [redacted] donde se consignó el tipo de fiscalización, lo que resulta acorde al precedente de observancia obligatoria contenido en las referida Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10072-10-2017, no evidenciándose respecto de tal documento algún vicio de nulidad, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que ahora bien, se aprecia que mediante la Carta Nº [redacted] (foja 1139), notificada de acuerdo a ley el 18 de noviembre de 2016¹² (foja 1139 reverso), la Administración amplió dicho procedimiento de fiscalización parcial a los periodos enero de 2015 a julio de 2016, siendo que dicha carta fue suscrita por el Jefe de División de Auditoría (e) de la Intendencia Regional Piura,

Que asimismo, en el curso del procedimiento de fiscalización, se emitieron los Requerimientos Nº [redacted] (fojas 1050 a 1053, 1055 a 1064, 1077 a 1086 y 1104 a 1112), notificados de acuerdo a ley el 18 de noviembre 2016, 18 de enero, 21 de

¹⁰ Notificados mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que atendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹¹ Notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que atendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹² Notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que atendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

febrero y 23 de mayo de 2017, respectivamente¹³ (fojas 1053 reverso, 1064 reverso, 1087 y 1113), donde se solicitó a la recurrente diversa información y/o documentación por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2015 a julio de 2016, así como que sustente las observaciones al crédito fiscal de dicho tributo y por la devolución indebida del saldo a favor del exportador, siendo que dichos documentos consignan los datos de la recurrente, su domicilio fiscal, RUC, su actividad económica (CIU), y el tipo de fiscalización y periodo a fiscalizar, y fueron suscritos por Coronado, funcionarias facultadas para desempeñar la labor de fiscalización, conforme lo expuesto precedentemente.

Que adicionalmente, se aprecia de autos que luego de la evaluación de los documentos proporcionados por la recurrente, las citadas funcionarias suscribieron los Resultados de Requerimientos N° (fojas 1049, 1054, 1065 a 1075, 1088 a 1102 y 1126 a 1134), los cuales fueron notificados de acuerdo a ley el 5 de diciembre de 2016, 12 de enero, 20 de febrero, 15 de marzo y 31 de mayo de 2017, respectivamente¹⁴ (fojas 1049 reverso, 1054 reverso, 1076, 1103 y 1135). En dichos documentos consignan, entre otros, los datos de la recurrente, su domicilio fiscal, RUC, su actividad económica (CIU), y el tipo de fiscalización y periodo a fiscalizar.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se advierte que los anotados requerimientos y sus resultados fueron emitidos con los datos mínimos exigidos por el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT antes citado, esto es, fueron emitidos conforme a ley, por lo que nulidad invocada por la recurrente carece de sustento.

Que acerca de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10072-10-2017 citada por la recurrente, es pertinente resaltar que dicha resolución ha sido aplicada en el caso de autos al emitirse pronunciamiento respecto de la validez de la Carta N° conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

III. Resoluciones de Determinación N°

a) Detracciones

Que de conformidad con el artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, el sistema tiene como finalidad generar fondos para el pago de las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP .

Que según el numeral 2.2 del artículo 2 del referido decreto, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8.

Que el inciso a) del artículo 3 de la citada norma, establece que se entenderá por operaciones sujetas al SPOT, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

¹³ Notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que atendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹⁴ Notificado mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que atendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 del citado decreto establece que son sujetos obligados a realizar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) de su artículo 3, y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7 de la misma norma. Asimismo, prevé que cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, este quedará obligado a efectuarlo de acuerdo con lo establecido en dicha norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción; y que excepcionalmente la SUNAT determinará los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7 señala que tratándose de las operaciones de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT, y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.

Que el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Decreto, modificada por la Ley N° 28605, señalaba que podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que de otro lado, el inciso a) del artículo 13 del Decreto, modificado por Ley N° 28605, dispone que mediante resolución de superintendencia se designará los sectores económicos, los bienes, servicios, contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que al respecto, el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° _____, que aprueba las normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, modificado por Resolución de Superintendencia N° _____ establece que estarán sujetos al Sistema los contratos de construcción y servicios gravados con el IGV señalados en el Anexo 3.

Que el Anexo 3 de la citada Resolución de Superintendencia N° _____, aplicable a los períodos que son objeto de fiscalización, regula como servicios sujetos al SPOT a los siguientes: 1. Intermediación laboral y tercerización con el porcentaje de 10%; 2. Arrendamiento de bienes con el porcentaje de 10%; 3. Mantenimiento y reparación de bienes muebles con el porcentaje de 10%; 4. Movimiento de Carga con el porcentaje de 10%; 5. Otros servicios empresariales con el porcentaje de 10%; 6. Comisión mercantil con el porcentaje de 10%; 7. Fabricación de bienes por encargo con el porcentaje¹⁶ de 10%; 8. Servicio de

¹⁵ Publicado el 31 de octubre de 2010.

¹⁶ Porcentajes de los citados servicios, fueron modificados por el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° _____ publicada el 12 noviembre 2014.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

transporte de personas con el porcentaje de 10%; 9. Contratos de construcción con el porcentaje¹⁷ de 4%; y, 10. Demás servicios gravados con el IGV con el porcentaje de 12^{18%} y 10^{19%}.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 13086-8-2012, el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del período en que se acredite el depósito de la detracción por el monto que deba efectuarse conforme con las normas aplicables a tal efecto.

Que de lo expuesto, se concluye que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se ha efectuado la cancelación de la detracción por la operación realizada, que se encuentre sujeta al SPOT.

- Por efectuar el pago de las detracciones fuera del plazo establecido

Que de los Anexos N° 1.2 y 1.2.1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1410 a 1420, 1424 y 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y diciembre de 2015 y marzo de 2016, por los importes de S/ 2 991,00, S/ (2 991,00), S/ 816,00 y S/ (816,00), respectivamente, por haber efectuado el pago de las detracciones fuera del plazo establecido, sustentándose, entre otros, en el Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal el Decreto Legislativo N° 940 y la Resolución de Superintendencia N°

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° notificado el 18 de enero de 2017 (fojas 1060 a 1063), la Administración indicó a la recurrente, entre otros, que de la información que obra en sus sistemas informáticos, del Registro de Compras y de los comprobantes de pago de compras y/o adquisiciones presentadas en el procedimiento de fiscalización, se encuentran comprobantes de pago anotados en su registro de compras; no obstante, la fecha de depósito de la detracción es posterior al 5 día hábil del mes siguiente de anotados en el mencionado registro, por lo que, de acuerdo con lo señalado en la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940 y la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, se ha originado el uso indebido del crédito fiscal, en tal sentido, se le solicitó sustentar por escrito, señalando la base legal y adjuntando los medios probatorios, el uso indebido de dicho crédito de los comprobantes de pago detallados en su Anexo N° 02 adjunto (foja 1056).

Que en el Punto 4 del Resultado de Requerimiento N° notificado el 20 de febrero de 2017 (foja 1071), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella acreditó parcialmente las inconsistencias detectadas, sin embargo, respecto de la Factura N° emitida el 31 de enero de 2015 por , si bien presentó la Constancia de Detracción N° esta tiene como fecha de depósito el 7 de febrero de 2015, por lo que se encuentra fuera del plazo establecido de acuerdo a las normas antes mencionadas y no le corresponde ejercer el crédito fiscal en enero de 2015 sino en la fecha que se realizó tal depósito (febrero de 2015); asimismo, respecto de la Factura N° 017-001603 emitida el 21 de diciembre de 2015 por (observación 7)²⁰ por el periodo diciembre de 2015, precisa que no

¹⁷ De conformidad con el Literal b) del Artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° publicada el 01 septiembre 2013.

¹⁸ De conformidad con el Literal a) del Artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° , publicada el 01 septiembre 2013, se modifica el porcentaje aplicable para la determinación del depósito: del servicio señalado en el numeral 10 del presente Anexo, referido a demás servicios gravados con IGV, a doce por ciento (12%).

¹⁹ Porcentaje modificado por el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° publicada el 11 noviembre 2015, a (10%).

²⁰ Resulta pertinente mencionar que si bien adicionalmente en dicho resultado se observaron las Facturas N° emitidas por (observación 7), conforme se aprecia del Anexo N° 1.2.1 de los valores impugnados (foja 1229), se levantó dicha observación dado que no correspondía realizar las detracciones a la citada empresa, al operar como operador del comercio exterior; por lo que, no es materia de análisis en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

desvirtuó la observación realizada, por lo que reparó el crédito fiscal de los periodos enero y diciembre de 2015 por las sumas de S/ 2 990,61, y S/ 815,96, respectivamente, según el Anexo N° 02 de dicho resultado (foja 1066).

Que obran a fojas 132 y 598 las Facturas N° de 31 de enero y 21 de diciembre de 2015, emitidas por a nombre de la recurrente, por los servicios de procesamiento de mango y servicio logístico integral, por los importes totales de S/ 19 605,09 y S/ 5 348,99²¹ respectivamente, las cuales se encuentran anotadas en el Registro de Compras de los meses de enero y diciembre de 2015 (fojas 17 y 121).

Que asimismo, según se indica a fojas 1066 y 1071, se realizaron los depósitos del SPOT por los importes de S/ 1 960,51 y S/ 538,00, el 7 de febrero de 2015 y 16 de marzo de 2016, respectivamente, vinculadas a las facturas descritas en el considerando precedente, y que constituyen el importe de 10%, lo que no ha sido cuestionado.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no cuestiona que las operaciones reparadas se encuentran sujetas al SPOT ni el porcentaje aplicable, y al verificarse que efectuó los depósitos de las detracciones de las facturas observadas fuera del plazo establecido, no correspondía la utilización del crédito fiscal en los periodos enero y diciembre de 2015 reparados por la Administración, sino en los meses en los cuales se realizó el pago extemporáneo de dichas detracciones (febrero de 2015 y marzo de 2016), por lo que el crédito fiscal se consideró en el mes en el que se efectuó el depósito, según se verifica del Anexos N° 1.2 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1424 y 1425), de conformidad con el citado numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- No acreditar el íntegro del depósito de las detracciones

Que de los Anexos N° 1.2 y 1.2.1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1420 a 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2015, por el importe de S/ 20 541,00, por no acreditar el íntegro del depósito de las detracciones, sustentándose, entre otros, en el Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal el Decreto Legislativo N° 940 y la Resolución de Superintendencia N°

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° notificado el 18 de enero de 2017 (fojas 1060 a 1063), la Administración indicó a la recurrente, entre otros, que de la información que obra en sus sistemas informáticos, del Registro de Compras y de los comprobantes de pago de compras y/o adquisiciones presentadas en el procedimiento de fiscalización, se encuentran comprobantes de pago anotados en su registro de compras; no obstante, si bien efectuó las detracciones correspondientes, no realizó el íntegro del depósito de dichas detracciones (observación 6), lo que origina el uso indebido del crédito fiscal de acuerdo con lo señalado en la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940 y la Resolución de Superintendencia N° en tal sentido, se le solicitó sustentar por escrito, señalando la base legal y adjuntando los medios probatorios, el uso indebido de dicho crédito de los comprobantes de pago detallados en su Anexo N° 02 adjunto (foja 1056).

Que en el Punto 4 del Resultado de Requerimiento N° notificado el 20 de febrero de 2017 (fojas 1071 a 1074), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella no acreditó con fundamentos de hecho y derecho ni con documentación el depósito de las detracciones en su integridad (observación 6), siendo que de acuerdo con las normas antes

²¹ US\$ 1 593,00.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

indicadas, el adquirente de bienes o usuario de servicios sujetos al SPOT deben depositar en la cuenta de sus proveedores el importe correspondiente de la detracción que esta obligado a efectuar, siendo que tal depósito debe realizarse en su integridad, por lo tanto no le corresponde ejercer el derecho al crédito fiscal en el mes registrado, por lo que reparó el crédito fiscal de enero de 2015, respecto de las Facturas N° emitidas por
por la suma total de S/ 20 541,00, según el Anexo N° 02 de dicho resultado (foja 1066).

Que mediante escrito de 7 de marzo de 2017, signado mediante Expediente N° 5 (foja 678 a 686), la recurrente, entre otros, precisa que ha cumplido con lo señalado en el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 940, siendo que la diferencia en porcentaje dejada de abonar al fisco respecto de cada comprobante observado es de 0.87%, 0.96%, 0.44%, 1.10%, 0.76%, 0.73%, y 0.63%, siendo que a efectos de subsanar dicha observación, el 26 de enero de 2017 realizó el pago de las diferencias de detracciones por los importes de S/ 12,18, S/ 18,32, S/ 8,50, S/ 21,16, S/ 14,75, S/ 16,65 y S/ 14,11, tal como se detalla a foja 678, adjuntando para tal efecto las constancias respectivas (fojas 676 y 677).

Que en el Resultado de Requerimiento N° notificado el 15 de marzo de 2017 (fojas 1102 y 1103), se dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en su escrito de 7 de marzo de 2017, sin embargo, luego del análisis de la citada documentación se indicó, entre otros, que la recurrente no acreditó haber realizado el depósito de las detracciones por los montos que correspondían según el porcentaje aplicable a cada operación sujeta al sistema a efectos de ejercer el derecho al crédito fiscal respecto de dichos comprobantes, por lo que al no haberse realizado el depósito de manera íntegra, no le corresponde utilizar el crédito fiscal, de conformidad con el numeral 1 de la Primera Disposición Final del referido Decreto Supremo N° 155-2004-EF, por lo que debe mantenerse el reparto bajo análisis.

Que sobre el particular, de la revisión del recurso de apelación, se aprecia que no está en controversia que las operaciones detalladas en las facturas observadas se encuentren sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, ni los porcentajes de detracción aplicables; siendo que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización reconoce que se efectuaron depósitos en defecto, y que si bien no fueron por la integridad de la detracción, ello no implicaba que se pierda el crédito fiscal, por lo que cumplió con pagar la diferencia no cancelada.

Que ahora bien, según se aprecia del Anexo N° 02 al Resultado de Requerimiento N° (foja 1066), la Administración por el periodo enero de 2015 observó las Facturas N° y 001-002174 emitidas por
por la suma total de S/ 20 541,00, dado que la recurrente no acreditó el íntegro del depósito de las detracciones, según el siguiente detalle:

Cuadro N° 01

| Periodo Registro | Factura 001 N° | Fecha | Nombre del Proveedor | Foja | V. Venta S/ | IGV S/ | Total | Detracción 10% | Constancia Detracción N° | Fecha | Importe Cancelado S/ |
|------------------|----------------|------------|----------------------|------|-------------|----------|-----------|----------------|--------------------------|------------|----------------------|
| 01/2015 | 02090 | 10/01/2015 | | 123 | 16 223,30 | 2 920,19 | 19 143,49 | 1 914,35 | | 12/01/2015 | 1 897,70 |
| | 02109 | 12/01/2015 | | 123 | 16 223,30 | 2 920,19 | 19 143,49 | 1 916,00 | | 15/01/2015 | 1 897,68 |
| | 02121 | 14/01/2015 | | 123 | 16 217,86 | 2 919,21 | 19 137,07 | 1 919,00 | | 27/01/2015 | 1 910,50 |
| | 02137 | 17/01/2015 | | 123 | 16 369,99 | 2 946,59 | 19 316,58 | 1 931,66 | | 27/01/2015 | 1 910,50 |
| | 02152 | 19/01/2015 | | 123 | 16 319,99 | 2 946,59 | 19 316,58 | 1 931,66 | | 27/01/2015 | 1 916,91 |



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

| | | | | | | | | | | |
|-------|------------|--|-----|-----------|----------|-----------|----------|--|------------|----------|
| 02165 | 20/01/2015 | | 123 | 16 364,56 | 2 945,62 | 19 310,18 | 1 931,02 | | 27/01/2015 | 1 916,91 |
| 02174 | 21/01/2015 | | 123 | 16 348,26 | 2 942,88 | 19 290,94 | 1 929,09 | | 27/01/2015 | 1 916,91 |

Que si bien la Administración reparo el crédito fiscal de las citadas operaciones, al considerar que éstas se encontraban comprendidas dentro Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° vigente para los períodos analizados y que la recurrente efectuó depósitos por las detracciones por montos inferiores a los que le correspondía efectuar, de los actuados no se aprecia que la Administración haya sustentado en cuál de las actividades descritas en el Anexo N° 3 se encontraba las operaciones objeto de reparo a efectos de establecer cuál era el porcentaje de detracción aplicable, es decir no analizó la naturaleza de la operación ni si esta se encontraba en alguna excepción regulada en la citada norma; por lo que, se concluye que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado y corresponde levantarlo, así como revocar la apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los alegatos expuestos por la recurrente en este extremo.

b) No utilización de medios de pago

Que de los Anexos N° 1.2, 1.2.1 y 1.3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1399, 420 a 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, julio y diciembre de 2015, por los importes de S/ 4 533,00²², S/ 854,00, S/ 665,00²³ y S/ 3 536,00, respectivamente, por no haberse acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas observadas, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y citando como base legal la Ley N° 28194.

Que de conformidad con el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto establecido en el artículo 4, se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, establece que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00.

Que según el artículo 5 del mismo dispositivo, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3, son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, siendo aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, y normas modificatorias.

Que el artículo 8 de dicha ley contempla que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a

²² Según el Anexo N° 1.2 de dichos valores (fojas 1424 y 1425), la Administración respecto de la no utilización de medios de pago por el periodo enero de 2015, consideró el importe de S/ 1 778,00 como reparo 2, y la suma de S/ 2 755,00 como reparo 5, razón por la cual la suma total asciende a S/ 4 533,00.

²³ Según los Anexos N° 1.2 y 1.3 de dichos valores (fojas 1398, 1399, 1424 y 1425), la Administración respecto de la no utilización de medios de pago por el periodo julio de 2015 consideró el importe de S/ 255,00 como reparo 2 – crédito fiscal de utilización exclusiva (foja 1425)), y la suma de S/ 410,00 como reparo 2 – crédito fiscal de utilización común, razón por la cual la suma total asciende a S/ 665,00 (foja 1399).



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios; a cuyo efecto los incisos a) y b) del mencionado artículo, disponen que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo y/o gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, ni crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas

- **Enero y diciembre de 2015, por los importes de S/ 2 755,00²⁴ y S/ 3 536,00²⁵**

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° _____ notificado el 18 de enero de 2017 (fojas 1063 y 1064), la Administración solicitó a la recurrente acreditar la utilización de los medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1057), para cual deberá presentar copia de los documentos que acreditan la utilización de los medios de pago tales como: depósitos en cuenta, transferencia de fondos, órdenes de pago, cheques con la cláusula no negociable, intransferible, no a la orden, etc., de acuerdo a lo señalado en el artículo 5 de la Ley N° 28194, siendo que de no acreditar ello se procederá a reparar el crédito fiscal.

Que en el Punto 3 del Resultado de Requerimiento N° _____, notificado el 20 de febrero de 2017 (fojas 1074 a 1076), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella, respecto de las Facturas N° _____ emitidas por _____ (observación 5), y la Factura N° 017-01603 emitida por Transtotal Agencia _____ (observación 3) por el periodo diciembre de 2015, no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, reparó el crédito fiscal de dicho periodo por la suma total de S/ 3 536,45, según el Anexo N° 01 de dicho resultado (foja 1067)²⁶.

Que por otra parte, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° _____, notificado el 21 de febrero de 2017 (fojas 1086 y 1087), la Administración solicitó a la recurrente acreditar la utilización de los medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1079), para cual deberá presentar copia de los documentos que acreditan la utilización de los medios de pago tales como: depósitos en cuenta, transferencia de fondos, órdenes de pago, cheques con la cláusula no negociable, intransferible, no a la orden, etc., de acuerdo a lo señalado en el artículo 5 de la Ley N° 28194, siendo que de no acreditar ello se procederá a reparar el crédito fiscal.

Que la recurrente presentó los escritos de 3 y 7 de marzo de 2017 signados mediante Expedientes N° _____ (fojas 670 a 686), donde esgrime argumentos dirigidos a cuestionar las observaciones al crédito fiscal señaladas en el Requerimiento N° _____

Que mediante el Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° _____ notificado el 15 de marzo de 2017 (fojas 1102 y 1103), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella, respecto de las Facturas N° _____ emitidas por _____ y la Factura N° _____ emitida por Prima Fruta del Perú Sociedad

²⁴ Reparó N° 5 en el Anexo N° 1.2 a la Resolución de Determinación N° _____ (foja 1425).

²⁵ Reparó N° 2 en el Anexo N° 1.2 a la Resolución de Determinación N° _____ (foja 1425).

²⁶ El total de reparo incluido los meses de julio de 2015 y enero y febrero de 2016 según dicho Anexo asciende al importe de S/ 12 134,15.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

Anónima Cerrada, (observación 3) por el periodo enero de 2015, no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, reparó el crédito fiscal de dicho periodo por la suma total de S/ 2 754,91, según el Anexo N° 01 de dicho resultado (foja 1092)²⁷.

Que asimismo, en el citado resultado de requerimiento se dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en sus escritos de 3 y 7 de marzo de 2017, sin embargo, luego del análisis de la citada documentación se indicó, entre otros, que la recurrente respecto del periodo diciembre de 2015, respecto de las Facturas N° emitidas por y la Factura N° emitida por no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, mantuvo el reparo al crédito fiscal de dicho periodo por la suma total de S/ 3 536,45, según el Anexo N° 04 de dicho resultado (foja 1088)²⁸.

Que ahora bien, mediante Expediente N° de 4 de abril de 2017 (fojas 687 a 695), esto es, con posterioridad al Resultado de Requerimiento N°, la recurrente presentó un escrito con documentación adicional, donde indicó respecto de las Facturas N° y emitidas por y la Factura N° emitida por, que ha solicitado a dichas empresa copia de los medios de pago dado que al ser información de años anteriores era un poco complicado ubicar dichos medios de pago.

Que del Anexo N° 1.2.1 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1420), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó entre otros, que aquella por el periodo enero de 2015, respecto de las Facturas N° antes mencionadas, no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, mantuvo el reparo al crédito fiscal de dicho periodo por la suma total de S/ 2 755,00.

Que de los actuados se observa que la Administración reparó por no haberse acreditado la utilización de medios de pago de las facturas que a continuación se detallan:

Cuadro N° 02

| Periodo | Factura | Fecha | Nombre del Proveedor | Valor de Venta S/ | IGV S/ | Foja |
|---------|---------|------------|----------------------|-------------------|-----------------|-------------|
| 01/2015 | | 20/01/2015 | | 3 796,54 | 683,36 | 125 reverso |
| | | 22/01/2015 | | 3 795,27 | 683,14 | 125 reverso |
| | | 30/01/2015 | | 3 984,50 | 717,22 | 125 reverso |
| | | 28/08/2014 | | 3 728,81 | 671,19 | 121 |
| | | | TOTAL REPARO | | 2 754,91 | - |
| 12/2015 | | 18/12/2015 | | 4 608,24 | 829,48 | 406 |
| | | 28/12/2015 | | 5 249,64 | 944,45 | 405 |
| | | 29/12/2015 | | 5 255,82 | 946,06 | 367 |
| | | 21/12/2015 | | 4 533,03 | 815,96 | 598 |
| | | | TOTAL REPARO | | 3 536,45 | - |

Que del cuadro anterior se puede apreciar que el total de las facturas observadas fueron giradas por un monto superior a los S/ 3 500,00 previsto en el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, por lo que la recurrente se encontraba obligada a realizar la cancelación de las referidas facturas utilizando cualquiera de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la citada ley, siendo que durante el procedimiento de fiscalización no acreditó que los hubiera utilizado, a pesar de haber sido requerida para tal fin.

²⁷ El total de reparo incluido el mes de mayo de 2016 según dicho Anexo asciende al importe de S/ 4 217,83.

²⁸ El total de reparo incluido los meses de julio de 2015 y enero y febrero de 2016 según dicho Anexo disminuyo de la suma de S/ 12 134,15, al importe de S/ 6 849,22.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

Que en tal sentido, dado que la recurrente no acreditó el cumplimiento de los referidos medios de pago en la cancelación de las operaciones observadas, no tenía derecho a deducir el crédito fiscal de dichas operaciones de conformidad con el citado artículo 8 de la Ley N° 28194, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo, en relación a las Facturas N°

Que sin embargo, cabe advertir que en relación a la Factura N° emitida por Transtotal Agencia Marítima S.A., el crédito fiscal ya ha sido materia de reparo al haberse acreditado el pago de las detracciones fuera del plazo establecido, conforme con el análisis antes efectuado en el literal a de la presente resolución, y se encuentra detallado en el Anexo 02 al Resultado del Requerimiento N° 0822170000061, tal como se evidencia a foja 1066, de lo que se advierte un doble reparo sobre el mismo crédito fiscal, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

- **Enero y febrero de 2015, por los importes de S/ 1 778,00²⁹ y S/ 854,00³⁰**

Que del Anexo N° 1.2 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1424 y 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero y febrero de 2015 (reparo 2) por los importes de S/ 1 778,00 y S/ 854,00, respectivamente, por no haberse acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas observadas, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y citando como base legal la Ley N° 28194.

Que sobre el particular, es de mencionar que de la evaluación de los Requerimientos N° y sus anexos, así como de resultados (fojas 1057, 1063, 1064, 1067, 1074, 1075, 1079, 1086, 1088, 1092, 1094 y 1102), se advierte que por los periodos de enero y febrero de 2015 la Administración no efectuó reparos al crédito fiscal por los importes de S/ 1 778,00 y S/ 854,00, por la falta de utilización de medios de pago, ni comunicó a la recurrente el citado reparo por dichos periodos a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa; por lo que, el citado reparo no se encuentra debidamente sustentado y corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que asimismo, cabe señalar que si bien en el Anexo N° 04 del Resultado de Requerimiento N° (foja 1088), la Administración estableció observaciones al crédito fiscal de enero y febrero de 2016, por las sumas de S/ 1 777,89 y S/ 854,54, por la no utilización de medios de pago en la cancelación de las Facturas N° sin embargo, los citados reparos corresponden a periodos distintos a los que son materia de análisis.

- **Julio de 2015, por el importe de S/ 665,00**

Que según los Anexos N° 1.2 y 1.3 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1398, 1399, 1424 y 1425), la Administración respecto de la no utilización de medios de pago por el periodo julio de 2015, consideró el importe de S/ 255,00 como reparo 2 – crédito fiscal de utilización exclusiva, y la suma de S/ 410,00 como reparo 2 – crédito fiscal de utilización común, razón por la cual la suma total asciende a S/ 665,00.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N°, notificado el 18 de enero de 2017 (fojas 1063 y 1064), la Administración solicitó a la recurrente acreditar la utilización de los medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1057), para cual deberá presentar copia de los documentos que acreditan la utilización de los medios de pago

²⁹ Reparos N° 2 en el Anexo N° 1.2 a la Resolución de Determinación N°

foja 1425).

³⁰ Reparos N° 2 en el Anexo N° 1.2 a la Resolución de Determinación N°

foja 1425).



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

tales como: depósitos en cuenta, transferencia de fondos, órdenes de pago, cheques con la cláusula no negociable, intransferible, no a la orden, etc., de acuerdo a lo señalado en el artículo 5 de la Ley N° 28194, siendo que de no acreditar ello se procederá a reparar el crédito fiscal.

Que en el Punto 3 del Resultado de Requerimiento N° [redacted] notificado el 20 de febrero de 2017 (fojas 1074 a 1076), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella, respecto de la Factura N° [redacted] emitida por [redacted] (observación 3) por el periodo julio de 2015, no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, reparó el crédito fiscal de dicho periodo por la suma de S/ 680,34, según el Anexo N° 01 de dicho resultado (foja 1067).

Que la recurrente presentó los escritos de 3 y 7 de marzo de 2017 signados mediante Expedientes N° [redacted] (fojas 670 a 686), donde esgrime argumentos dirigidos a cuestionar las observaciones al crédito fiscal señaladas en el Requerimiento N° [redacted]

Que en el Resultado de Requerimiento N° [redacted] notificado el 15 de marzo de 2017 (fojas 1102 y 1103), se dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en sus escritos de 3 y 7 de marzo de 2017, sin embargo, luego del análisis de la citada documentación se indicó, entre otros, que la recurrente respecto del periodo julio de 2015, en relación a la Factura N° [redacted] emitida por [redacted] no acreditó el uso de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, por lo que, mantuvo el reparo al crédito fiscal de dicho periodo por la suma de S/ 680,34, según el Anexo N° 04 de dicho resultado (foja 1088).

Que como puede apreciarse, en el procedimiento de fiscalización la Administración respecto del periodo julio de 2015, determinó como reparo por la no utilización de medios de pago el importe de **S/ 680,34**; sin embargo, en los Anexos N° 1.2 y 1.3 de los valores impugnados (fojas 1398, 1399, 1424 y 1425), se aprecia que se estableció como reparo el importe de **S/ 255,00** como reparo 2 – crédito fiscal de utilización exclusiva, y la suma de **S/ 410,00** como reparo 2 – crédito fiscal de utilización común, sin haberse precisado en los requerimientos cursados en fiscalización cómo efectuó el cálculo de dichos importes a fin de decir el importe que reparó en la determinación del crédito fiscal de utilización exclusiva y el crédito fiscal de utilización común; por lo que, se concluye que el citado reparo analizado por el periodo julio de 2015, por la suma total de S/ 655,00, no se encuentra debidamente sustentado; por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

c) Nota de crédito anotada como factura

Que de los Anexos N° 1.2 y 1.2.1 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (fojas 1407 a 1409 y 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2016, por el importe de S/ 1 003,00 (reparo 6), por haber registrado un nota de crédito como factura, sustentándose en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado, y citando como base legal los numerales 1.4 y 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por los Decretos Legislativos N° 950³¹ y 1116³², señala que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá:

a) El monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación

³¹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2004.

³² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior son aquellos que no constituyan retiro de bienes. En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del impuesto bruto no implicarán deducción alguna respecto de este, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del Impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta.

b) El monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio no realizado restituida, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda. Tratándose de la anulación de ventas de bienes que no se entregaron al adquirente, la deducción estará condicionada a la devolución del monto pagado.

c) El exceso del impuesto bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago.

Que agrega el artículo 26 de la citada ley que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Que el artículo 27 de la citada ley, vigente durante el período materia de análisis, establece que del crédito fiscal se deducirá:

a) El impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes.

b) El impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado restituida. En el caso que los bienes no se hubieran entregado al adquirente por anulación de ventas, se deducirá el impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del monto devuelto³³.

c) El exceso del impuesto bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal.

Que agrega el citado artículo que, las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

Que conforme con el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

³³ Modificado por Decreto Legislativo N° 1116.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el numeral 1 del artículo 7 del citado Reglamento, dispone que el ajuste al impuesto bruto y al crédito fiscal, a que se refieren los artículos 26 y 27 de la ley se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el numeral 4 del artículo 10 del referido reglamento, sustituido por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF³⁴, que regula la anulación, reducción o aumento en el valor de las operaciones, establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones. Para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, por los siguientes documentos: a) Las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago; y, b) Las liquidaciones de cobranza u otros documentos autorizados por la SUNAT con respecto de operaciones de Importación. La SUNAT establecerá las normas que le permitan tener información de la cantidad y numeración de las notas de débito y de crédito de que dispone el sujeto del Impuesto.

Que de otro lado, el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº _____ aplicable al caso analizado, estable las siguientes normas aplicables a las notas de crédito:

- 1.1. Las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.
- 1.2. Deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan.
- 1.3. Sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.
- 1.4. En el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario. Tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago.
- 1.3. Las copias de las notas de crédito no deben consignar la leyenda "COPIA SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL DEL IGV".
- 1.4. El adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.
- 1.7. Excepcionalmente, tratándose de boletos aéreos emitidos por las compañías de aviación comercial por el servicio de transporte aéreo de pasajeros, las agencias de viaje podrán emitir notas de crédito únicamente por los descuentos que, sobre la comisión que perciban, otorguen a quienes requieran sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se detalle la relación de boletos aéreos comprendidos en el descuento.

³⁴ Publicado el 7 octubre de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

1.8. En el supuesto a que se refiere el inciso 1.10 del numeral 1 del artículo 7³⁵, el vendedor está exceptuado de emitir la nota de crédito por la devolución del producto originalmente transferido³⁶

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° [redacted] ha señalado que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por éstos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 establece que las notas de crédito solo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, así como su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que en tal sentido, de las normas y jurisprudencia glosadas se tiene que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme ha sido señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° [redacted] notificado el 21 de febrero de 2017 (fojas 1082, 1083 y 1087), la Administración indicó a la recurrente que informó en su PDB – Exportadores del periodo enero de 2016, la Nota de Crédito N° [redacted] como factura, según el siguiente detalle:

Cuadro N° 03

| Periodo PDB | Proveedor | Fecha CDP | Tipo CDP | Descripción | Serie CDP | N° CDP | Base Imponible S/ | IGV S/ | Total S/ |
|-------------|------------|-----------|----------|-------------|-----------|--------|-------------------|----------|----------|
| 01/2016 | [redacted] | 19/01/16 | 1 | Factura | 6 | 311 | 5 573,66 | 1 003,26 | 6 576,92 |

Que asimismo, precisó que la recurrente contabilizó en su Registro de Compra Electrónico la mencionada nota de crédito con el código 7, sin embargo, forma parte del total de las adquisiciones internas gravadas (base imponible); en consecuencia, la Nota de Crédito N° [redacted] se estaría considerando como factura, por lo que se le solicita sustentar la presente observación con fundamentos legales y documentos

³⁵ El numeral 1.10 del numeral 1 del artículo 7, establece que se exceptúa de la obligación de emitir comprobantes de pago por el canje de productos por otros de la misma naturaleza, efectuado en aplicación de cláusulas de garantía de calidad o de caducidad contenidas en contratos de compraventa o en dispositivos legales que establezcan que dicha obligación es asumida por el vendedor, siempre que: a) Sean de uso generalizado por el vendedor en condiciones iguales; b) El valor de venta del producto entregado a cambio sea el mismo que el del producto originalmente transferido; y, c) La devolución del producto al vendedor para su canje se acredite, siempre que corresponda su emisión, con: c.1) La guía de remisión del remitente emitida por el adquirente, cuando éste devuelva el producto directamente al vendedor; c.2) La guía de remisión del remitente emitida por el vendedor con motivo de la entrega del nuevo producto al adquirente, cuando éste sea un consumidor final y hubiera devuelto el producto original directamente al vendedor. En dicha guía se deberá dejar constancia de que la entrega del nuevo producto obedece al canje del originalmente transferido; c.3) La guía de remisión del remitente emitida por el tercero que efectúa la entrega al vendedor del producto originalmente transferido o por el propio vendedor en caso éste recoja dicho producto del establecimiento del tercero, cuando el adquirente lo hubiera entregado a dicho tercero de acuerdo a lo establecido en las cláusulas de garantía de calidad o de caducidad contenidas en los contratos de compraventa.

Las guías de remisión a que se refiere el presente literal deberán contener la serie y el número correlativo del comprobante de pago que sustentó la adquisición del producto originalmente transferido y que fuera devuelto para su canje.

³⁶ Inciso incorporado por el artículo 7 de la Resolución N° [redacted] publicada el 31 diciembre 2008.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

probatorios, caso contrario se procederá a reparar el crédito fiscal de enero de 2016 por el importe de S/ 1 003,26.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 3 de marzo de 2017 (foja 634), indicó que por un error involuntario en el PDB del mes de enero de 2016 ha considerado la Nota de Crédito N° como si fuera una factura más, por lo tanto, erróneamente se ha sumado a la base imponible, razón por lo cual presentará una declaración rectificatoria del PDB – Exportadores de enero de 2016.

Que mediante el Punto 3 del Resultado de Requerimiento N° , notificado el 15 de marzo de 2017 (fojas 1096 a 1098 y 1103), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que aquella no acreditó la inconsistencia detectada, por lo que al haberse acreditado que existe una nota de crédito declarada como factura, reparó el crédito fiscal de enero de 2016, por la suma de S/ 1 003,26.

Que según se verifica a foja 918, la recurrente consideró la mencionada Nota de Crédito N° (foja 503), como una factura de compra, lo cual no era correcto tal como lo indicó la propia recurrente en el procedimiento de fiscalización, por lo que resulta arreglado a ley que se observe el monto anotado por la recurrente en relación con la citada nota de crédito, por lo tanto, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, no habiendo sido desvirtuado por la recurrente, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo³⁷.

d) No registrar una nota de crédito

Que de los Anexos N° 1.2 y 1.2.1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1407 a 1409 y 1425), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2016, por el importe de S/ 1 003,00 (reparo 1), por no haber registrado una nota de crédito, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que sobre el particular, en el Anexo N° 1.2.1 de los valores impugnados (foja 1407), y según lo señalado en el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1153), se aprecia que la Administración consideró que toda vez que la recurrente había anotado la Nota de Crédito N° (foja 503), por el importe de S/ 1 003,26, como una factura de compra, correspondía que se registre dicho comprobante de pago como una nota de crédito en el periodo enero de 2016, razón por la cual reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de dicho periodo por no haber registrado una nota de crédito.

Que al respecto, cabe señalar que la Administración no comunicó a la recurrente el citado reparo a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa; y, teniendo en cuenta que el crédito fiscal por el importe de S/ 1 003,26, ha sido materia de reparo al haberse acreditado que la recurrente registro una nota de crédito como factura, conforme con el análisis antes efectuado en el literal c) de la presente resolución, reparó que sí fue comunicado a la recurrente, corresponde levantar el reparo que no le fue comunicado y revocar la apelada en este extremo.

e) No presentar los comprobantes de pago que acreditan adquisición de bienes

Que del Anexo N° 1.3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1398 y 1399), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de utilización común del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2015, por el importe de S/ 93,00 (reparo 3), por no presentar los comprobantes de pago que acreditan adquisición de bienes, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

³⁷ Similar criterio ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 1



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que de conformidad con el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Ley N° 29214³⁸, 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 hace referencia en el presente 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 RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión, c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Que además el citado artículo 19 establece que tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: i. Con los medios de pago que señale el Reglamento; y, ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento. Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por esta Ley para ejercer el derecho al crédito fiscal. La SUNAT, por resolución de superintendencia, podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal.

Que asimismo, el artículo 1 de la citada Ley N° 29215³⁹, establece que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación). Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

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

³⁸ Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de abril de 2008.

³⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el artículo 3 de la Ley N° 29215⁴⁰, establece que no dará derecho a crédito fiscal el comprobante de pago o nota de débito que consigne datos falsos en lo referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, así como los comprobantes de pago no fidedignos definidos como tales por el Reglamento.

Que el referido artículo precisa que tratándose de comprobante de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, pero que consignent los requisitos de información señalados en el artículo 1 de la presente Ley⁴¹, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: i) Con los medios de pago que señale el Reglamento; y, ii) Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que indica el citado artículo que lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Que por su parte, el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF⁴², dispone que para efecto de la aplicación del cuarto párrafo del artículo 19 del Decreto considerando lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley N° 29215, se tendrá en cuenta los siguientes conceptos:

1. Comprobante de pago no fidedigno: Es aquel documento que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro. Se consideran como tales: comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardan relación con lo anotado en el Registro de Compras; comprobantes que contienen información distinta entre el original y las copias; comprobantes emitidos manualmente en los cuales no se hubiera consignado con tinta en el original la información no necesariamente impresa; y,
2. Comprobante de pago o nota de débito que incumpla los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago: Es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia, pero que consigna los requisitos de información señalados en el artículo 1 de la Ley N° 29215.

Que asimismo, el mismo numeral 2.3. del referido artículo 6, modificado por el Decreto Supremo N° 137-2011-EF, establece que para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19 del Decreto y en el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley N° 29215 el contribuyente deberá utilizar los siguientes medios de pago: i. Transferencia de fondos, ii. Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente, u; iii. Orden de pago.

⁴⁰ Ley que Fortalece los Mecanismos de Control y Fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

⁴¹ El artículo 1, de la Ley N° 29215, establece que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

⁴² Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 9 de julio de 2011.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el numeral 2.5 del artículo 6 del citado reglamento, incorporado por el Decreto Supremo N° 137-2011-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19 del Decreto considerando lo señalado por el artículo 1 de la Ley N° 29215, se entenderá por:

1. Medios de acceso público de la SUNAT: Al portal institucional de la SUNAT (www.sunat.gob.pe) y aquellos otros que establezca la SUNAT a través de una Resolución de Superintendencia.
2. Emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos: A aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:
 - a) Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro;
 - b) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal; y,
 - c) Cuento con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda.
3. Información mínima a que se refiere el artículo 1 de la Ley N° 29215: A la siguiente:
 - a) Identificación del emisor y del adquiriente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
 - b) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
 - c) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y,
 - d) Monto de la operación:
 - i. Precio unitario;
 - ii. Valor de venta de los bienes vendidos, valor de la retribución, valor de la construcción o venta del bien inmueble; e,
 - iii. Importe total de la operación.
4. Información consignada en forma errónea: Aquella que no coincide con la correspondiente a la operación que el comprobante de pago pretende acreditar. Tratándose del nombre, denominación o razón social y número de RUC del emisor, no se considerará que dicha información ha sido consignada en forma errónea si a pesar de la falta de coincidencia señalada, su contrastación con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT no permite confusión.

Que el numeral 2.5 del citado artículo 6 regula que la no acreditación en forma objetiva y fehaciente de la información a que alude el acápite 3) del numeral 2.5 consignada en forma errónea acarreará la pérdida del crédito fiscal contenido en el comprobante de pago en el que se hubiera consignado tal información. En el caso que la información no acreditada sea la referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, se considerará que el comprobante de pago que la contiene consigna datos falsos.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2009, se ha establecido como criterio de observancia obligatoria, entre otros, que: "Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, la información prevista en 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".



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° notificado el 18 de enero de 2017 (fojas 1059, 1060 y 1063), la Administración solicitó a la recurrente que sustente el crédito fiscal, para lo cual deberá presentar, entre otros, el original y/o fotocopia de los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 03 adjunto (foja 1055).

Que en el Punto 5 del Resultado de Requerimiento N° notificado el 20 de febrero de 2017 (fojas 1068 a 1070), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó entre otros, que aquella no acreditó el crédito fiscal de marzo de 2015 respecto de la Facturas N° emitidos por

respectivamente, toda vez que aquella no presentó y/o exhibió dichos comprobantes de pago, por lo que reparó el crédito fiscal de dicho periodo por la suma de S/ 93,08, según el Anexo N° 03 de dicho resultado (foja 1065).

Que en el presente caso, la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó su derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2015, pues no cumplió con presentar o exhibir los comprobantes de pago de compras, pese a que ello le fue solicitado mediante Requerimiento N° según se dejó constancia en su resultado, en tal sentido, se verifica que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo⁴³.

f) Prorrata del crédito fiscal

Que de los Anexos 1.2.1, 1.3 y 1.4 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1301 a 1303 y 1308 a 1310), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a julio de 2016, por los importes de S/ 47,00, S/ 27,00, S/ 21,00, S/ 19,00, S/ 21,00, S/ 10,00, S/ 13,00, S/ 28,00, S/ 14,00, S/ 12,00, S/ 7,00, S/ 4,00, S/ 4,00, S/ 7,00, S/ 3,00 y S/ 3,00, respectivamente, por aplicación de la prorrata del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 6 del Reglamento de la citada Ley.

Que el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1395, señalaba que para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realizaba conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, debía seguirse el procedimiento que señalaba el reglamento.

Que el numeral 6 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° 136-96-EF, establece el procedimiento que deberán utilizar los sujetos que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que el numeral 6.1 del aludido artículo 6 dispone que los sujetos del impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas, añadiendo que solo se podrá utilizar como crédito fiscal el impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinadas a operaciones gravadas y exportación y que a dicho importe se agregará el crédito fiscal resultante de la aplicación del procedimiento establecido por el numeral 6.2 del indicado artículo.

⁴³ Similar criterio ha sido señalado por este Tribunal en la Resolución N°



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

Que asimismo, el referido numeral 6.1 preceptúa que los contribuyentes deberán contabilizar en forma separada las adquisiciones destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas, aplicando a estas adquisiciones el procedimiento a que se refiere el punto 6.2 del citado artículo 6.

Que el numeral 6.2 del aludido artículo 6, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, dispone que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito, b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones, c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por 100 y el porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales, d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que indica el referido numeral 6.2 que la proporción se aplicará siempre que en un período de 12 meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que por su parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04472-3-2005, entre otras, se ha señalado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y solo procede en los casos en los que el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones; en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas.

Que conforme con el criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09165-4-2008 y 10401-2-2014, entre otras, respecto del procedimiento de prorrata previsto por el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al ser este un tributo de liquidación mensual, el artículo 23 de dicha ley se deberá aplicar a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado, pero si en este mes solamente dichos sujetos realizan operaciones gravadas, no hay motivo para aplicarlo, teniendo derecho a utilizar la totalidad del crédito fiscal.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° _____ notificado el 21 de febrero de 2017 (fojas 1080 a 1082 y 1087), la Administración indicó a la recurrente que a través de las declaraciones juradas mensuales por los periodos fiscalizados ha declarado ventas gravadas, ventas no gravadas y adquisiciones gravadas con el IGV, y determinó diferencias en el cálculo del porcentaje aplicable en la determinación de la prorrata de IGV según se detalle en su Anexo N° 03, en ese sentido, le solicitó sustentar el motivo y la base legal respectiva por la que no aplicó debidamente la prorrata del IGV de acuerdo al procedimiento desarrollado en el artículo 23 de la Ley de IGV y el artículo 6 del Reglamento de la citada Ley.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 3 de marzo de 2017 (foja 632), indicó que la información que obra en los PDT de los meses de enero de 2015 a julio de 2016 con referencia a la prorrata de IGV es el porcentaje que aparece en la casilla N° _____ de dichas declaraciones, las cuales son automáticas, por lo que, precisa que ha aplicado correctamente lo dispuesto en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley de IGV.

Que en el Resultado de Requerimiento N° _____ notificado el 15 de marzo de 2017 (fojas 1095, 1096 y 1103), se dejó constancia de lo indicado en su escrito de 7 de marzo de 2017, sin embargo, luego del análisis de lo indicado por la recurrente concluyó que aquélla no desvirtuó lo señalado respecto de las



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

diferencias en la determinación del coeficiente de la prorrata de IGV, por lo que reparó el crédito fiscal según el Anexo N° 03 de dicho resultado (foja 1089).

Que en el caso de autos, la Administración aplicó el procedimiento de prorrata del crédito fiscal, efectuando reparos en los períodos de enero a marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a julio de 2016, estableciendo los coeficientes de 97.20%, 96.93%, 96.93%, 96.65%, 96.64%, 96.90%, 97.25%, 97.35%, 98.75%, 98.97%, 99.14%, 99.27%, 99.30%, 99.37%, 99.54% y 99.54%, lo que originó las diferencias en los citados periodos por los importes de S/ 47,00, S/ 27,00, S/ 21,00, S/ 19,00, S/ 21,00, S/ 10,00, S/ 13,00, S/ 28,00, S/ 14,00, S/ 12,00, S/ 7,00, S/ 4,00, S/ 4,00, S/ 7,00, S/ 3,00 y S/ 3,00, respectivamente (foja 1397).

Que en cuanto a la determinación efectuada por la Administración, es de precisar que respecto de los periodos marzo y julio a setiembre de 2015, enero y marzo a julio de 2016, se advierte que la recurrente no realizó operaciones de venta no gravadas en dichos periodos (fojas 966, 970, 988, 1032 y 1397), por lo que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09165-4-2008 y 10401-2-2014, ente otras, no procedía aplicar el procedimiento de prorrata en tales periodos y, en consecuencia, en este extremo el reparo por aplicación de la prorrata del crédito fiscal no se encuentra conforme a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que ahora bien, en cuanto a la determinación efectuada por los periodos enero, febrero, junio, noviembre y diciembre de 2015, y febrero de 2016, al verificarse que la recurrente realizaba operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto, correspondía que se aplicara el procedimiento de prorrata de crédito fiscal previsto por el numeral 6.2 del aludido artículo 6 del Reglamento de la Ley de IGV; sin embargo, se aprecia que la Administración reliquidó la citada prorrata del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas considerando los reparos efectuados al crédito fiscal, los cuales han sido analizados y dejado sin efecto algunos y mantenidos otros, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo y disponer que la Administración proceda a reliquidar conforme lo antes expuesto a fin de realizar un nuevo cálculo de acuerdo a ley.

Que con relación a lo alegado en el sentido que deben ser observados los principios de debido procedimiento, debida motivación y derecho de defensa, y realizarse una interpretación legal de las normas aplicables y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0564-3-2008, 04946-2-2006, 0902-2-2009, 01101-5-2010, 02867-3-2010, 04143-2-2007, 03222-4-2007, 07609-4-2007 y 01608-9-2011, así como las Sentencias del Tribunal Constitucional N°

corresponde indicar que de la resolución apelada (fojas 1475 a 1483), se advierte que contiene los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, habiéndose pronunciado la Administración sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas suscitaba el expediente, por lo que no se advierte quebrantamiento alguno al debido procedimiento y motivación y, por consiguiente, lo señalado al respecto así como las normas, sentencias y resoluciones invocadas carecen de asidero. Asimismo, es de precisar que conforme lo expuesto precedentemente, se verifica que el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente se siguió de acuerdo con lo regulado por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, no apreciándose vicio de nulidad que afecte su validez, habiendo la recurrente interpuesto los recursos impugnativos correspondientes, en ese sentido, no se advierte vulneración al derecho de defensa de la recurrente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde que la Administración reliquide la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ atendiendo a lo expuesto en los considerandos precedentes.



Tribunal Fiscal

N° 02354-10-2023

IV. Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1447 a 1449), se aprecia que la Administración reparó las sumas de S/ 18 801,00 y S/ 7 649,00, al haber determinado devolución indebida del saldo a favor del exportador en los meses de mayo de 2015 y junio de 2016.

Que de acuerdo con el artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento. A fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII.

Que el artículo 35 de la citada ley señala que el saldo a favor establecido en el artículo anterior se deducirá del impuesto bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto, y de no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, y de no tener Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público. En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Que el numeral 3 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 161-2012-EF, dispone que el saldo a favor por exportación será el determinado de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6 del artículo 6 y la devolución del saldo a favor por exportación se realizará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que el artículo 3 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF, establece que el saldo a favor por exportación se deducirá del impuesto bruto del Impuesto General a las Ventas a cargo del sujeto. De quedar un monto a su favor, este se denominará saldo a favor materia del beneficio, del cual se deducirá las compensaciones efectuadas. De quedar un monto a favor del exportador, este podrá solicitar su devolución mediante las notas de crédito negociables.

Que el artículo 4 del mencionado reglamento indica que la compensación o devolución a que se refiere el artículo 3 tendrá como límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período. El saldo a favor materia del beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación a los meses siguientes. Asimismo, el saldo a favor materia del beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido anteriormente, podrá arrastrarse a los meses siguientes como saldo a favor por exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite del 18% de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

Que el artículo 5 del referido reglamento prevé que a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, entre otros: a) En la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la declaración - pago, para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación; y c) Las notas de débito y crédito emitidas en el período a que corresponde la declaración - pago.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

Que el citado artículo 5 agrega que del monto de las exportaciones realizadas en el periodo que corresponda, se deducirá o adicionará, en su caso, el monto correspondiente a los ajustes efectuados mediante los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° [redacted] notificado el 23 de mayo de 2017 (fojas 1106 a 1113), la Administración indicó a la recurrente que producto de los reparos al crédito fiscal determinados en el procedimiento de fiscalización en los Resultados de Requerimiento N° [redacted] y [redacted] determinó que se le ha otorgado devoluciones indebidas del saldo a favor del exportador a través de las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] en los meses de mayo de 2015 y julio de 2016, por las sumas de S/ 18 801,00 y S/ 7 649,00, respectivamente, conforme lo señalado en su cuadro adjunto (foja 1107), por lo que le solicitó que restituya el monto de saldo a favor obtenido indebidamente. Asimismo, comunicó a la recurrente que, como consecuencia del saldo a favor obtenido indebidamente, había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° [redacted] notificado el 31 de mayo de 2017 (fojas 1128 a 1135), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente para desvirtuar los reparos que efectuó al crédito fiscal; sin embargo, luego del análisis de lo indicado por la recurrente concluyó que aquélla no desvirtuó lo señalado respecto de la devolución indebida del saldo a favor del exportador; por lo que, mantuvo dicha observación en los meses de mayo de 2015 y julio de 2016, por las sumas de S/ 18 801,00 y S/ 7 649,00, respectivamente, conforme lo señalado en su Anexo N° 01 (fojas 1126 y 1127).

Que según dejó constancia la Administración, mediante Resolución de Intendencia N° [redacted] de 23 de junio de 2015 (fojas 950 reverso, 955 y 1449), autorizó la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio de mayo de 2015, por la suma de S/ 65 000,00, lo que no es cuestionado por la recurrente.

Que asimismo, mediante Resolución de Intendencia N° [redacted] de 6 de setiembre de 2016 (fojas 948 reverso, 955 y 1449), la Administración autorizó la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio de junio de 2016, por la suma de S/ 91 080,00, lo que no es cuestionado por la recurrente.

Que en el Anexo N° 1.5 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (fojas 1395 y 1396), se aprecia que los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a julio de 2016, por no utilizar medios de pago, no acreditar el íntegro del depósito de las detracciones, por efectuar el pago de las detracciones fuera del plazo establecido, nota de crédito anotada como factura, no registrar una nota de crédito, no presentar los comprobantes de pago que acreditaran la adquisición de bienes, y por prorrata del crédito fiscal; incidieron en la determinación del Saldo a Favor Materia de Beneficio, con lo cual, al periodo de mayo de 2015 se obtuvo un importe de S/ 46 199,00, y al periodo julio de 2016 se obtuvo el importe de S/ 83 431,00 por dicho concepto; sin embargo, conforme lo antes expuesto mediante las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] se autorizó devoluciones por los importes de S/ 65 000,00 y S/ 91 080,00, por lo que se originan devoluciones indebidas de dicho saldo a favor materia de beneficio por las sumas de S/ 18 801,00 y S/ 7 649,00, respectivamente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, al sustentarse dicha reliquidación del Saldo a Favor Materia de Beneficio en los reparos al crédito fiscal de Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a julio de 2016 y su arrastre, respecto del cual se ha dispuesto que se reliquide la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° [redacted] corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido, y en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada también en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

V. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 1452, 1453, 1458 y 1459), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2015 y enero de 2016, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1434 y 1446).

Que asimismo, las Resoluciones de Multa N° (fojas 1468 a 1471), se aprecia que fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por haberse determinado una devolución en exceso del Saldo a Favor Materia de Beneficio en los periodos, mayo de 2015 y julio de 2016, en base a lo indicado en las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1447 a 1449).

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178 del referido código, antes de la modificación dispuesta mediante Decreto Legislativo N° 1311⁴⁴, prevé que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, antes de la modificación dispuesta mediante Decreto Legislativo N° 1311, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como era el caso del recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 1503), la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la Nota 21 de la aludida tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas y que en el caso del Impuesto General a las Ventas, se entiende por tributo resultante al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período, y en caso el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.

Que respecto a las Resoluciones de Multa N° cabe señalar que, dichos valores se sustentan en los reparos que originaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° y considerando que en esta instancia se han levantado algunas observaciones y mantenido otras, corresponde resolver en igual sentido respecto de las sanciones que se

⁴⁴ Vigente desde el 31 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

sustentan en aquéllos, debiendo la Administración proceder a la reliquidación de las multas, según corresponda.

Que con relación a las Resoluciones de Multa N° [redacted] cabe señalar que, dichos valores se sustentan en la devolución indebida del saldo a favor materia de beneficio que originó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] los mismos por los que se ha dispuesto su reliquidación, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de aquéllas y, en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a la reliquidación de las multas, según corresponda.

Que sobre lo alegado por la recurrente de que no puede ser sancionado sobre la base de una injerencia, de una sospecha, por su falta de apersonamiento o de presentación de descargo, por más razonable y lógica que pueda ser el planteamiento seguido por la Administración, cabe indicar que según lo expuesto en los considerandos precedentes la Administración ha efectuado un análisis correspondiente y comprobando de manera objetiva la comisión de la infracción materia de grado según lo señala el artículo 165 del Código Tributario, señalando los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan su proceder y decisión al respecto, de este modo, no se ha infringido los principios argumentados por la recurrente al aplicársele una sanción prevista por una norma con rango de ley, como es el Código Tributario, y cuya aplicación se encuentra respaldada en el ejercicio de la potestad sancionadora otorgada a la Administración por la misma ley. En ese sentido, tampoco son aplicables las sentencias invocadas por la recurrente al respecto.

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

RESUELVE:

- 1. REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 6 de marzo de 2018 en el extremo: a) Del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2015, por el importe de S/ 20 541,00, por no acreditar el íntegro del depósito de las detracciones; b) Del reparo por no acreditar la utilización de medios de pagos en la cancelación de las Factura N° [redacted]; c) Del reparo por no acreditar la utilización de medios de pagos de los meses de enero y febrero de 2015, por los importes de S/ 1 777,89 y S/ 854,00; d) Del reparo por no acreditar la utilización de medios de pagos por el periodo julio de 2015, por el total de S/ 665,00 correspondiente a la Factura N° [redacted]; e) Del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2016, por el importe de S/ 1 003,00, por no haber registrado una nota de crédito; f) La aplicación del procedimiento de prorrata del crédito fiscal respecto de los periodos marzo y julio a setiembre de 2015, enero y marzo a julio de 2016, debido a que la recurrente en los citados periodos no realizó operaciones de venta no gravadas en dichos periodos; así como, reliquidar la determinación efectuada por los periodos enero, febrero, junio, noviembre y diciembre de 2015, y febrero de 2016, periodos en los que sí corresponde aplicar el procedimiento de prorrata de crédito fiscal; g) En el extremo de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y [redacted] y de las Resoluciones de Multa N° [redacted] a efectos que la Administración proceda a reliquidar los citados valores; así como, en el extremo de la infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en los citados extremos, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto.
- 2. CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 6 de marzo de 2018 en el extremo de: a) Las Resoluciones de Multa N° [redacted] b) El reparo por efectuar el pago de las detracciones fuera del plazo establecido respecto del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y diciembre de 2015 y marzo de 2016, por los importes de S/ 2 991,00, S/ (2 991,00), S/ 816,00 y S/ (816,00), respectivamente; c) El reparo por no acreditar la utilización de medios de pagos en las cancelación de las Facturas N° [redacted] d) El reparo al crédito



Tribunal Fiscal

Nº 02354-10-2023

fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2016, por el importe de S/ 1 003,26, por haber registrado un nota de crédito como factura; e) El reparó al crédito fiscal de utilización común del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2015, por el importe de S/ 93,00, por no presentar los comprobantes de pago; así como, la infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en los citados extremos, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
JS/HR/SD/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.