



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

EXPEDIENTE N° : 13138-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de julio de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a la Venta de los periodos enero a junio de 2016 y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración omitió pronunciarse sobre sus argumentos alegados en la etapa de fiscalización, en referencia a los motivos por los cuales su proveedor realizó la anulación de las facturas (devolución de bienes o restitución de servicios), dado que estas anulaciones se debieron a ajustes administrativos, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado; a su vez señala que no le es aplicable el inciso b) del Artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que no hubo devolución de bienes, ni de suma monetaria alguna.

Que indica que al no haberse emitido las Notas de Crédito, ni por la devolución de bienes o devolución de dinero respecto de bienes no entregados, sino que dichas emisiones se debieron a un concepto abierto introducido en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, resulta válido que el contribuyente anote y efectúe el referido ajuste en el momento que tuvo conocimiento del mismo, según el numeral 1.6 del artículo 10 del referido reglamento.

Que aduce que no tuvo conocimiento de las notas de crédito, sino hasta su recepción y dado que el sistema de libros electrónicos no permite agregar o retirar comprobantes ya presentados, procedió a registrar las notas de crédito en la fecha de su recepción esto es mayo de 2016.

Que respecto a las multas, manifiesta que la Administración no siguió el procedimiento legal y la conducta no se encuentra tipificada como una infracción conforme a lo previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente hizo énfasis en que las facturas fueron anuladas unilateralmente por su proveedor, sin que haya podido tomar conocimiento de dichas anulaciones sino hasta la entrega de las notas de crédito.

Que señala a su vez, que si bien la Ley del Impuesto General a las Ventas restringe las condiciones para la emisión de las Notas de Crédito, el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, contiene una prescripción más abierta, indicando que las Notas de Crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros. Afirma que en su caso las notas de crédito se emitieron por concepto de "otros"¹, por ajuste administrativo del proveedor, por lo cual no se podría aplicar lo señalado en el artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas ni el numeral 1 del artículo 7 de su Reglamento los cuales se circunscriben a ciertas circunstancias; por lo que según el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, resulta válido que haya anotado y efectuado el referido ajuste en el momento que tiene conocimiento, esto es, cuando reciba las notas de contabilidad correspondiente; por lo que el reparo debe dejarse sin efecto.

¹ Las facturas originales se emitieron por pagos anticipados y no devueltos, cancelados antes de la entrega de los bienes.

1
S A F Y



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

Que por su parte, la Administración señala que correspondía que la recurrente efectúe los ajustes del crédito fiscal de las notas de crédito observadas, anotándolas en su Registro de Compras en los periodos enero, febrero y marzo de 2016², es decir, en los meses en que se produjeron las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales; sin embargo, la recurrente no cumplió con ello; señala que el hecho que en las notas de crédito observadas, se consigne como fecha de recepción 20 de mayo de 2016, no implica que esta deba ser la fecha de los ajustes a las operaciones efectuadas, pues como se ha señalado precedentemente, estos (ajustes) deben efectuarse en el mes en que se produjeron las rectificaciones devoluciones o anulaciones de las operaciones originales, toda vez que la recepción de las notas de crédito por parte de los clientes, únicamente constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, mas no es un requisito de validez de tales operaciones, tal como lo ha dejado establecido el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 04001-3-2010 y 03508-3-2016.

Que a su vez refiere que correspondía que la recurrente declarara las notas de crédito observadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2016, periodos en los que ocurrieron las circunstancias por las cuales se emitieron aquellas notas de crédito y precisó que si bien es cierto la recurrente pudo haber recepcionado las referidas notas de crédito en abril de 2016, a efectos de cumplir con lo señalado en el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debió haber presentado las declaraciones juradas rectificatorias de los periodos enero, febrero y marzo de 2016, considerando en las mismas los ajustes al crédito fiscal por efecto de incluir las referidas notas de crédito.

Que indica que las multas se generaron como consecuencia de los reparos al crédito fiscal de los meses de enero a abril de 2016, determinados en la etapa de fiscalización y que en la presente resolución se establece la procedencia de los mismos corresponde ratificar las resoluciones de multa, por haberse emitido conforme a ley.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados con arreglo a ley el 14 de julio de 2017³, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva correspondiente al Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2016, solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración emitió los siguientes valores:

- Las Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 533 a 541), por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a junio de 2016, como consecuencia de los reparos el crédito fiscal del citado impuesto efectuados en los periodos de enero a marzo de 2016, en los que descontó las notas de crédito electrónicas emitidas a la recurrente, sustentándose en los Requerimientos N° _____ así como en sus resultados. Además, cita como base legal, entre otros, al numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, el inciso b) del artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7 del reglamento de la citada Ley.
- Las Resoluciones de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 542 a 546).

² Por lo cual la Administración procedió a reparar el crédito fiscal de dichos periodos.

³ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 585), mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

Que en ese sentido, la materia de controversia en el presente caso es dilucidar si tales valores se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde analizar las nulidades invocadas por la recurrente.

1. Nulidad de la apelada

Que la recurrente sostiene que la apelada ha vulnerado su derecho de obtener una resolución motivada y fundada en derecho.

Que con relación a la motivación de las resoluciones se tiene que el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263⁴, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que de otro lado, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el numeral 4 del artículo 3 de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6 que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que en el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03891-2011-PA/TC (fundamento 12), que el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3 de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

Que en el caso de autos, se verifica de la resolución apelada detalla la base legal que sustenta su decisión, así como los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, habiendo decidido sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas suscitaba el expediente, por lo que se encuentra debidamente motivada y, por lo tanto, carecen de sustento los alegatos de la recurrente no verificándose vulneración al debido procedimiento, por lo que la nulidad alegada en este extremo carece de sustento.

⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

Que cabe indicar que el hecho de discrepar con lo decidido en la apelada no implica la falta de motivación de la misma, siendo que la recurrente tiene la posibilidad de discutir dicha decisión a través del recurso de apelación, como viene haciéndolo en el presente caso.

Que por lo expuesto, corresponde analizar el reparo y la infracción imputada cuestionada ante esta instancia.

2. Resoluciones de Determinación N°

Que según se verifica de los Anéxos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N°

a (fojas 533 a 535), la Administración determinó el Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a junio de 2016, como consecuencia de los reparos el crédito fiscal del citado impuesto efectuados en los períodos de enero a marzo de 2016⁵, en los que descontó las notas de crédito electrónicas emitidas a la recurrente, sustentándose en los Requerimientos N°

así como en sus resultados. Además, cita como base legal, entre otros, al numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, el inciso b) del artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 7 del Reglamento de la citada Ley.

Que el artículo 27 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 el Decreto Legislativo N° 1116⁶, establece que del crédito fiscal se deducirá:

- 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.
- 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 devuelto.
- 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 27, que las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

Que al respecto el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que los ajustes a que se refieren los artículos 26 y 27 del Decreto se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el numeral 2 del artículo 10 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF⁷, establece que las notas de débito o de crédito emitidas por el sujeto deberán ser anotadas en el Registro de Ventas e Ingresos. Las notas de débito o de crédito recibidas, así como los documentos que modifican el valor de las operaciones consignadas en las Declaraciones Únicas de Aduanas, deberán ser anotadas en el Registro de Compras. Adicionalmente a la información señalada en el numeral anterior, deberá incluirse en los registros de compras o de ventas según corresponda, los datos referentes al tipo, serie y número del

⁵ Lo que también tiene efectos en la determinación del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril a junio de 2016.

⁶ Publicado el 7 julio 2012.

⁷ Publicado el 7 octubre 2005.

4
s A A 9



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito o crédito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago.

Que el numeral 3.1 del numeral 3 del citado artículo 10, modificado por el Decreto Supremo Nº 161-2012-EF⁸, establece que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del Decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes. En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en el párrafo anterior, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el numeral 4 del mismo artículo 10, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF⁹, 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 el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificada por Resolución Nº 233-2008-SUNAT¹⁰, regula respecto de las notas de crédito, lo siguiente:

- 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 relaciones 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.
- 1.5. Las copias de las notas de crédito no deben consignar la leyenda "COPIA SIN DERECHO A CREDITO FISCAL DEL IGV".
- 1.6. 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,

⁸ Publicado el 28 agosto 2012.

⁹ Publicado el 7 octubre 2005.

¹⁰ Publicada el 31 diciembre 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

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.

- 1.8. En el supuesto a que se refiere el inciso 1.10 del numeral 1 del artículo 7, el vendedor está exceptuado de emitir la nota de crédito por la devolución del producto originalmente transferido.

Que el numeral 10 del artículo 2 de Resolución de Superintendencia Nº 188-2010-SUNAT¹¹, Resolución de Superintendencia que amplía el Sistema de Emisión Electrónica a la Factura y documentos vinculados a ésta, define a la "Nota de crédito electrónica" como aquella a que se refiere el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, emitida en formato digital a través del Sistema y que contiene el mecanismo de seguridad, la cual se registró por lo dispuesto en la presente resolución.

Que mediante el artículo 3 de la citada resolución de superintendencia, modificado por la Resolución de Superintendencia Nº 132-2015-SUNAT¹², se aprobó el Sistema de Emisión Electrónica de facturas, boletas de venta, notas de crédito y notas de débito que es parte del Sistema de Emisión Electrónica, como mecanismo desarrollado por la SUNAT, que permite:

1. La emisión de facturas electrónicas, de notas de crédito y de débito electrónicas que se emitan respecto de aquellas y la generación de sus representaciones impresas, conforme a lo regulado en la presente resolución.
2. La emisión de boletas de venta electrónicas, de notas de crédito y de débito electrónicas que se emitan respecto de aquellas y la generación de sus representaciones impresas, conforme a lo regulado en la presente resolución.
3. El almacenamiento, archivo y conservación por la SUNAT de las facturas electrónicas, así como de notas de crédito y de débito electrónicas que se emitan, en sustitución del emisor electrónico y del adquirente o usuario electrónico, según sea el caso.
Tratándose de las boletas de venta, sus notas de crédito y de débito que se emitan en el Sistema, el almacenamiento, archivo y conservación se realiza en sustitución del emisor electrónico.
Sin perjuicio de lo dispuesto en el presente numeral, los mencionados sujetos podrán descargar un ejemplar de los citados documentos, que contendrá el mecanismo de seguridad, respecto de los cuales se produce la sustitución.

Que el artículo 13 de la citada Resolución de Superintendencia Nº 188-2010-SUNAT¹³, modificado por la Resolución de Superintendencia Nº 132-2015-SUNAT¹⁴, establece que las notas de crédito electrónicas se rigen por las siguientes disposiciones:

- 1.1. La nota de crédito electrónica se emite únicamente respecto de un comprobante de pago electrónico y por los conceptos señalados en el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, considerando lo señalado en los incisos 1.4 y 1.8 de ese mismo numeral.
- 1.2. Solo puede ser emitida al mismo adquirente o usuario, para modificar un comprobante de pago electrónico otorgado con anterioridad.
- 1.3. Para la emisión de la nota de crédito electrónica, el emisor electrónico debe acceder al sistema a través de SUNAT Operaciones en Línea y seguir las indicaciones del mismo, teniendo en cuenta lo siguiente:
 - a) Debe ingresar la siguiente información:

¹¹ Publicada el 17 de junio de 2010.

¹² Publicada el 29 noviembre 2017.

¹³ Publicada el 17 de junio de 2010.

¹⁴ Publicada el 29 mayo 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

- I. Número correlativo del comprobante de pago electrónico respecto de la cual se emitirá la nota de crédito electrónica.
 - II. Motivo que sustenta la emisión de la nota de crédito electrónica.
 - III. El monto que corresponde al ajuste en el valor de venta de los bienes vendidos, importe de la cesión en uso o del servicio prestado y/o en el impuesto.
- b) Adicionalmente a la información detallada en el inciso a), al momento de la emisión de la nota de crédito electrónica, el Sistema consigna automáticamente en esta los mismos requisitos del comprobante de pago electrónico en relación al cual se emite y el mecanismo de seguridad.
- 1.4. Para emitir la nota de crédito electrónica, el emisor electrónico debe seleccionar la opción que para tal fin prevea el Sistema.
 - 1.5. El Sistema no permite la emisión de la nota de crédito electrónica en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 4.
 - 1.6. El otorgamiento de la nota de crédito electrónica se rige por las disposiciones previstas en el artículo 11, que correspondan al comprobante de pago que se modifica.
 - 1.7. Excepcionalmente, puede emitirse una nota de crédito electrónica para:
 - a) Anular el comprobante de pago electrónico emitido a un sujeto distinto del adquirente o usuario.

Una vez emitida la nota de crédito electrónica, el comprobante de pago electrónico se tiene por no emitido ni otorgado. El número correlativo que el Sistema le asignó al comprobante de pago electrónico anulado no puede ser asignado a otro.

En los casos en que, con anterioridad a la emisión de la nota de crédito electrónica, el emisor electrónico hubiera emitido un nuevo comprobante de pago electrónico al verdadero adquirente o usuario, el número de este último debe consignarse en la referida nota de crédito.
 - b) Corregir el comprobante de pago electrónico que contenga una descripción que no corresponde al bien vendido o cedido en uso o al tipo de servicio prestado.

La emisión de la nota de crédito electrónica no afecta la condición de emitido ni de otorgado del comprobante de pago electrónico corregido, el cual conservará el número correlativo que el Sistema le asignó.

En ambos casos la nota de crédito electrónica debe ser emitida hasta el décimo (10) día hábil del mes siguiente de emitido el comprobante de pago electrónico objeto de anulación o corrección, siéndole de aplicación las disposiciones previstas en los numerales 1.3, 1.4, 1.5 y 1.6, salvo lo señalado en el acápite iii del numeral 1.3.

Que el artículo 17 de la citada Resolución de Superintendencia N° 188-2010-SUNAT, modificado por la referida Resolución de Superintendencia N° 132-2015-SUNAT, establece que el Sistema permite, a través de SUNAT Operaciones en Línea, la realización de consultas y la obtención de reportes conforme se indica a continuación: 1. Al emisor electrónico, de los comprobantes electrónicos, notas de crédito y notas de débito electrónicas emitidas y de la información que hubiera registrado en el Sistema; y, 2. Al adquirente o usuario electrónico, de las facturas electrónicas, notas de crédito y notas de débito electrónicas vinculadas a aquellas, emitidas por las operaciones en las que ha sido parte. Además, el adquirente o usuario tiene a su disposición, a través de SUNAT Virtual, la posibilidad de consultar la validez de los comprobantes electrónicos, notas de crédito y notas de débito electrónicas emitidas en el Sistema.

Que de otro lado, mediante el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 097-2012-SUNAT¹⁵, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 357-2015-SUNAT¹⁶, se aprobó el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente por el emisor electrónico y la SUNAT, que es

¹⁵ Publicada el 29 de abril de 2012.

¹⁶ Publicada el 30 diciembre 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

parte del Sistema de Emisión Electrónica, como el medio de emisión electrónica de: a) Los comprobantes de pago electrónicos y los documentos relacionados a aquellos; y, b) Los comprobantes de retención y los comprobantes de percepción regulados en el Régimen de retenciones del IGV y en el Régimen de percepciones del IGV, respectivamente (Sistema CRE-CPE).

Que el numeral 2.16 del artículo 2 de la citada resolución, modificado por la Resolución Nº 300-2014-SUNAT¹⁷, define como "Nota de crédito electrónica" a la nota de crédito regulada en los numerales 22.1 y 22.3 del artículo 22 y el numeral 24.1 del artículo 24, siempre que el documento electrónico que la soporte cuente con los requisitos mínimos a que se refiere el numeral 22.2 del artículo 22; la cual se regirá por lo dispuesto en la presente resolución.

Que el numeral 15.1. de artículo 15 de la citada Resolución de Superintendencia Nº 097-2012-SUNAT, establece que se considera otorgado el comprobante de pago electrónico o la nota electrónica, tratándose de la factura electrónica y las notas electrónicas vinculadas a aquellas, cuando éstas sean entregadas o puestas a disposición del adquirente o usuario electrónico o del adquirente o usuario no electrónico, mediante medios electrónicos. El tipo de medio electrónico a través del cual se realizará la entrega o puesta a disposición del adquirente o usuario será aquel que señale el emisor electrónico.

Que según el artículo 22 de la referida resolución modificada por las Resoluciones de Superintendencia Nº 357-2015-SUNAT¹⁸, la nota de crédito electrónica se regirá por las siguientes disposiciones:

22.1. Se emitirá únicamente respecto de la factura electrónica o el DAE que cuente con la CDR respectiva con estado de aceptada o la boleta de venta electrónica, que hayan sido otorgadas al mismo adquirente o usuario con anterioridad, siendo de aplicación lo establecido en los incisos 1.1., 1.4. y 1.8. del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Una nota de crédito electrónica puede modificar una o más facturas electrónicas, boletas de venta electrónicas o DAE, siempre que se cumpla con lo estipulado para ello en los Anexos Nº 3 y 9."

22.2. Los requisitos mínimos de la nota de crédito electrónica son los detallados en el Anexo Nº 3.

22.3. Excepcionalmente, podrá emitirse una nota de crédito electrónica respecto de una factura electrónica o un DAE que cuente con la CDR respectiva o una boleta de venta electrónica, otorgada con anterioridad:

a) Para anular los referidos comprobantes de pago electrónicos en los que se consigne un sujeto distinto del adquirente o usuario.

Una vez emitida la nota de crédito electrónica, el comprobante de pago electrónico se tendrá por no emitido o, de ser el caso, por no emitido ni otorgado. El número correlativo que se le asignó al comprobante de pago electrónico anulado no podrá ser asignado a otro documento que tenga el mismo código de tipo de documento.

Si con anterioridad a la emisión de la nota de crédito electrónica el emisor hubiera emitido un nuevo comprobante de pago electrónico al verdadero adquirente o usuario, el número de ese comprobante debe consignarse en la referida nota de crédito.

No se colocará en la nota de crédito electrónica el dato señalado en el párrafo anterior, si el emisor electrónico tiene un control computarizado que le permita generar, cuando la SUNAT lo solicite, reportes en los que se detalle el número de cada nuevo comprobante de pago electrónico emitido al verdadero adquirente o usuario y el número de la nota de crédito electrónica relacionada a cada uno de dichos comprobantes.

b) Para corregir:

¹⁷ Publicada el 30 septiembre 2014.

¹⁸ Publicada el 30 diciembre 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

- i) Los referidos comprobantes de pago electrónicos que contengan una descripción que no corresponda al bien vendido o cedido en uso o al tipo de servicio prestado; y/o,
- ii) Uno o varios datos comprendidos en el rubro "Características y otros datos relativos al servicio" del documento autorizado electrónico respectivo, excepto la fecha de vencimiento, cuando no corresponda al servicio prestado.

Que el artículo 25 de la citada resolución establece que de conformidad con lo previsto en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario:

- 25.1. El emisor electrónico deberá almacenar, archivar y conservar los comprobantes de pago electrónicos, las notas electrónicas y las constancias de rechazo que emita y reciba en su calidad de emisor electrónico o adquirente o usuario electrónico, así como los resúmenes diarios y las comunicaciones de baja.
- 25.2. El adquirente o usuario no electrónico deberá almacenar, archivar y conservar la representación impresa o, de ser el caso, el comprobante de pago electrónico o la nota electrónica.

Que agrega la citada norma que, el almacenamiento de los comprobantes de pago electrónicos, notas electrónicas, resúmenes diarios y constancias de rechazo puede ser realizado en medios magnéticos, ópticos, entre otros.

Que adicionalmente, el emisor electrónico deberá poner a disposición del adquirente o usuario, a través de una página web, los comprobantes de pago electrónicos y las notas electrónicas vinculadas a aquellos que le haya otorgado, por el plazo de un año, contado desde la emisión. Durante ese plazo el adquirente o usuario podrá leerlos, descargarlos e imprimirlos.

Que finalmente, el referido artículo dispone que el emisor electrónico deberá definir una forma de autenticación que garantice que sólo el adquirente o usuario podrá acceder a su información.

Que de las normas glosadas, vigentes para los periodo que fueron materia de fiscalización, se concluye que del crédito fiscal se deducirá el Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago, así como 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 devuelto; y, el exceso del Impuesto Bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal, debiendo tales deducciones estar respaldadas por las notas de crédito. Los citados ajustes se deben efectuar en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que además, se tiene que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, siendo que en el caso de notas de créditos electrónicas, éstas pueden ser emitidas desde el Sistema de Emisión Electrónica en SUNAT Operaciones en Línea como mecanismo desarrollado por la SUNAT (aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nº 188-2010-SUNAT) o desde el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente (aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nº 097-2012-SUNAT); siendo que éste último caso, se considera otorgado la nota electrónica, cuando ésta sea entregada o puesta a disposición del adquirente o usuario electrónico o del adquirente o usuario no electrónico, mediante medios electrónicos. El tipo de medio electrónico a través del cual se realizará la entrega o puesta a disposición del adquirente o usuario será aquel que señale el emisor electrónico.



Tribunal Fiscal

N° 06635-10-2020

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen. Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del Decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes. En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en el párrafo anterior, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y N° 6029-3-2014 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 estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo 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 a 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 tal como se señala en las Resoluciones N° 04052-3-2009 y 08975-3-2009, el registro contable de las operaciones efectuadas con terceros debe estar sustentado por un documento o comprobante y los libros y registros contables deben ser llevados siguiendo procedimientos que confieran a la contabilidad un grado suficiente de autenticidad y permita el control de su veracidad.

Que mediante Resolución N° 02210-2-2020, este Tribunal al analizar un reparo por "Notas de Crédito no anotadas en el Registro de Compras en el período correspondiente" sostuvo que "la Administración ha efectuado el reparo únicamente sustentándose en que las notas de crédito fueron anotadas en un período distinto al que se produjeron las rectificaciones, devoluciones y/o anulaciones, sin haber objetado que las operaciones fueran efectivamente modificadas y si en efecto las notas de crédito fueron recibidas por la recurrente en la fecha en las que las anotó en su Registro de Compras¹⁹, por lo que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, en consecuencia corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo".

Que como se ha señalado precedentemente y según se verifica de los Anexo N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 533), la Administración determinó el Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a junio de 2016, como consecuencia de los reparos el crédito fiscal del citado impuesto efectuados en los períodos de enero a marzo de 2016, en los que descontó las notas de crédito electrónicas emitidas a la recurrente, sustentándose en los Requerimientos N° y Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Anexo 1 al Requerimiento N° (fojas 459 a 461), notificado con arreglo a ley el 03 de noviembre de 2017 (foja 462)²⁰ la Administración solicitó a la recurrente que sustente el motivo del porqué anotó en su Registro de Compras, las notas de crédito electrónicas

¹⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 10289-2-2015

"Que dado que no se encuentra acreditado en autos que la recurrente recibió las notas de crédito y como tal se encontraba obligada a anotarlas en su Registro de Compras y a deducir del crédito fiscal de cada mes el impuesto consignado en cada una de éstas, el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y dejar sin efecto ..."

²⁰ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 585), mediante acuse de recibo, observándose los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

emitidas por su proveedor, detalladas en el Cuadro N° 1, en periodos distintos a los meses en que se produjeron las rectificaciones, devoluciones y/o anulaciones (considerando como tal el mes de emisión).

Cuadro N° 1

Fecha emisión	Periodo de Anotación en el Registro Compras	Valor de Compra USD\$	Crédito Fiscal anotado en Registro de Compras observado USD\$	Crédito Fiscal anotado en Registro de Compras S/	Motivo emisión según Nota de Crédito
26/01/2016	Mayo-2016	21 186,44	3 813,56	13 187,29	Anulación de Operación
26/01/2016	Mayo-2016	240 674,69	43 321,44	149 805,54	Anulación de Operación
26/01/2016	Mayo-2016	249 270,33	44 868,66	155 155,83	Anulación de Operación
26/01/2016	Mayo-2016	131 194,91	23 615,08	81 660,95	Anulación de Operación
26/01/2016	Mayo-2016	236 080,90	42 494,56	146 946,19	Devolución por ítem
26/01/2016	Mayo-2016	50 847,46	9 152,54	31 649,48	Anulación de Operación
26/01/2016	Mayo-2016	131 606,60	23 689,19	81 917,22	Anulación de Operación
Subtotal importe crédito observado de fecha emisión enero				660 322,50	
17/02/2016	Mayo-2016	176 357,55	31 744,36	111 359,21	Anulación de Operación
25/02/2016	Mayo-2016	621,50	111,87	395,80	Devolución por ítem
Subtotal importe crédito observado de fecha emisión febrero				111 755,01	
01/03/2016	Mayo-2016	226,00	40,68	143,48	Devolución por ítem
02/03/2016	Mayo-2016	56,50	10,17	35,82	Devolución por ítem
11/03/2016	Mayo-2016	6 215,00	1 118,70	3 843,85	Devolución por ítem
Subtotal importe crédito observado de fecha emisión marzo				4 023,15	

Que en el citado requerimiento la Administración señaló que correspondía que los ajustes al crédito fiscal resultante de la emisión de las citadas notas de crédito sean registrados en los periodos de enero, febrero y marzo del 2016, conforme a lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; sin embargo, el contribuyente anotó en el Registro de Compras, las referidas notas de crédito en el periodo mayo de 2016. Asimismo, la Administración señaló que correspondía determinar el crédito fiscal de los periodos de enero a junio de 2016, de acuerdo con el siguiente detalle:

Cuadro N° 2

Periodo Tributario	Crédito Fiscal S/	Menos Notas de Crédito del mes S/	Menos Saldo de Notas de Crédito Mes Anterior S/	Saldo Notas de Crédito Para Siguiete Mes S/	Crédito Fiscal Determinado por la Administración Tributario S/
Enero-2016	20 846,00	(660 323,00)		(639 477,00)	0,00
Febrero-2016	189 459,00	(111 755,00)	(639 477,00)	(561 773,00)	0,00
Marzo-2016	37 189,00	(4 023,00)	(561 773,00)	(528 607,00)	0,00
Abril-2016	947 963,00	0,00	(528 607,00)		419 356,00
Mayo-2016	75 727,00	0,00			75 727,00
Junio-2016	13 981,00	0,00			13 981,00

Que además la Administración, comunicó a la recurrente que en base a lo expuesto determinó tributo omitido por los periodos de enero a marzo, de acuerdo con el siguiente detalle:

8   11



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

Cuadro N° 3

Período Tributario	Ventas S/	Débito Fiscal S/ (a)	Crédito Fiscal Determinado por la Administración S/ (b)	Saldo a favor del mes anterior S/ (c)	Impuesto Determinado S/ (a)-(b)-(c)	Retenciones del período S/	Pago efectuado S/	Omisión determinada por la Administración S/	Saldo a Favor S/
Ene.-2016	188 246,00	33 884,00	0,00		33 884,00	(6 313,00)	(6 725,00)	20 846,00	
Feb.-2016	772 318,00	139 017,00	0,00		139 017,00	(15 293,00)		123 724,00	
Mar.-2016	425 885,00	76 659,00	0,00		76 659,00	(8 482,00)		68 177,00	
Abril-2016	870 999,00	156 780,00	(419 356,00)		0,00				262 576,00 ²¹
May.-2016	559 657,00	100 738,00	(75 727,00)	(262 576,00)	0,00				237 565,00
Jun.-2016	370 669,00	66 720,00	(13 981,00)	(237 565,00)	0,00				184 826,00

Que en base a la citada determinación, la Administración solicitó al contribuyente, que sustente con base legal y contable, así como con documentación sustentatoria suficiente y fehaciente, las razones por las cuales procedió a anotar en su Registro de Compras del periodo tributario mayo 2016, las notas de crédito observadas conforme se detalla en los Cuadros N° 1 y 2, en lugar de anotarlas y declararlas en los periodos tributarios enero, febrero y marzo de 2016, señalándole que de no presentar lo solicitado procedería a confirmar las omisiones del Impuesto General a las Ventas determinadas en los periodos de enero a marzo del 2016, así como el saldo a favor indebido declarado en el mes de abril de 2016, conforme se detalla en el Cuadro N° 3.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 15 de noviembre de 2017, signado con Expediente N° (fojas 369 a 390), en el cual indicó que la razón por la cual registró en el periodo mayo 2016 de su Registro de Compras, las notas de crédito electrónicas emitidas por su proveedor en los meses de enero, febrero y marzo de 2016, se debió a que recién en ese momento tomó conocimiento de la existencia de éstas, pues le fueron comunicadas por su proveedor el 20 de mayo de 2016 por medio de correo electrónico. Asimismo, afirmó que el Sistema de Libros Electrónicos no permite agregar o quitar en el Registro de Compras o Ventas, comprobantes ya presentados según el calendario tributario, por lo cual se procedió en anotar las citadas notas de crédito en el periodo de mayo 2016. Además, adjuntó las impresiones de los correos electrónicos cursados con el citado proveedor que corresponden al mes de mayo de 2016; así como, las copias impresas de las notas de crédito observadas que contiene un sello de recepción de fecha 20 de mayo de 2016.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 452 a 457), notificado con arreglo a ley el 18 de diciembre de 2017²² (foja 458), la Administración dio cuenta del Expediente N° presentado por la recurrente el 15 de noviembre de 2017 (fojas 369 a 390); así como, de la carta suscrita por el director de , remitida por la recurrente a través de correo electrónico el 11 de diciembre de 2017, y sostuvo lo siguiente: 1. Las notas de crédito se emitieron por motivo de la anulación de operaciones y devoluciones de ítems, por lo que correspondía que el contribuyente efectuara el ajuste del crédito fiscal en los meses de enero, febrero y marzo, en los que se produjeron aquellas anulaciones y devoluciones, criterio recogido también en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9478-1-2013; 2. El hecho que el contribuyente haya recepcionado las notas de crédito con

²¹ La Administración también determinó que por el mes de abril de 2016 la recurrente declaró un saldo indebido de S/ 528 607,00.

²² En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 585), mediante acuse de recibo, observándose los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 06635-10-2020

posterioridad a los periodos tributarios en que se produjeron los hechos por las cuales se emitieron las referidas notas, no constituye un requisito de validez de las operaciones que anulan, reducen o aumentan parcial o totalmente su valor, criterio determinado por el Tribunal Fiscal mediante Resoluciones N° 02962-5-2002, 02000-1-2006, 04001-3-2010 y 03508-3-2016; 3. El hecho de que en la carta suscrita por el _____, se indique que las notas de crédito se entregaron al contribuyente en los meses de abril y mayo de 2016, resta certeza a lo sostenido por el contribuyente respecto a que las notas de crédito fueron entregadas en el mes de mayo 2016, esto adquiere notoriedad si, entre otra documentación presentada por la recurrente, se encuentra el correo electrónico remitido por _____ del 15 de mayo de 2016, en el que se indica que la recurrente tenía a su disposición un correo electrónico, dirección e inclusive la página web de SUNAT a efectos de poder revisar y descargar copia digital de las facturas y notas de crédito emitidas por su proveedor _____, en los periodos enero, febrero y marzo de 2016.

Que en base a los citados fundamentos, la Administración consideró que la recurrente no sustentó la anotación y declaración de las notas de crédito detalladas en el Cuadro N° 1 en el período de mayo de 2016; por lo que, mantuvo el reparo al crédito fiscal detallado en los Cuadros N° 1 y 2, modificando los importes observados al aplicar el tipo de cambio promedio ponderado venta.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (fojas 449 y 450), notificado con arreglo a ley el 18 de diciembre de 2017²³ (foja 451) la Administración en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que efectuó sus descargos a las observaciones al crédito fiscal de los periodos de enero a abril de 2016 formuladas en el citado Resultado del Requerimiento N° _____.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 22 de diciembre de 2017, signado con Expediente N° _____ (fojas 391 a 397), en el cual indicó lo siguiente: 1. La carta suscrita por su proveedor _____, confirma que no tuvo conocimiento de la emisión de las notas de crédito (observadas) hasta el 20 de abril de 2016, fecha en que le remitieron la relación de los comprobantes de pago emitidos. Además, la referida carta confirma que no puedo acceder al sistema de facturación interno de su proveedor, ni al portal de SUNAT, pues para ello requiere la información del documento a descargar; 2. Si bien el Tribunal Fiscal ha aceptado que la constancia de recepción de la nota de crédito no es un requisito de validez de las operaciones que respalda, dicho Colegiado también ha dispuesto que no es posible realizar el ajuste de las operaciones sin contar con la nota de crédito que lo sustente, siendo que, en su caso recién tuvo conocimiento de la emisión de éstas el 20 de abril de 2016; 3. Si se sigue la lógica de la Administración respecto a que las citadas notas de crédito debieron ser anotadas en los meses de enero a marzo de 2016, se tendría que hacer lo mismo respecto de las nuevas facturas que emitió su proveedor en reemplazo de las facturas anuladas con las notas de crédito observadas, de lo contrario se vulnera el principio de neutralidad; 4. No sólo se registraron en un período distinto al de sus emisión las notas de crédito observadas; sino también las facturas emitidas en reemplazo de las facturas anuladas, lo que prueba que no existió ánimo de elusión o evasión, máxime si se considera que las notas de crédito no se han emitidos por la anulación de la venta o devolución de las mercancías, sino por un ajuste de detalle de los bienes facturados; y, 5. Respecto de las infracciones debe tomarse en cuenta lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1311.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 443 a 447), notificado con arreglo a ley el 26 de diciembre de 2017²⁴ (foja 448), la Administración dio cuenta del Expediente N° _____ presentado por la recurrente, y sostuvo lo siguiente: 1. **El artículo 7 del Reglamento de**

²³ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 585), mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

²⁴ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 585), mediante acuse de recibo, observándose los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

la Ley del Impuesto General a las Ventas “señala claramente que las deducciones del Crédito Fiscal se efectuarán en el mes que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales, observándose que aquél imperativo debe ser cumplido por el contribuyente con prescindencia de la fecha en que aquel recepcionó las notas de crédito”. Asimismo, afirma que la recurrente debió rectificar las declaraciones de los periodos de enero a marzo de 2016 y cita la sentencia de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitida en el Expediente N° 11664-2016-0 de fecha 11 de diciembre de 2017; 2. “**Tal cual se señala en el punto anterior, aún en el supuesto de que el contribuyente tuviera conocimiento de las notas de crédito recién en el mes de abril 2016, esto no exime el hecho de que debía incluirlos en los periodos tributarios en lo que se originaron las devoluciones y/o anulaciones, es decir enero, febrero y marzo 2016 (periodos en los que se emitieron las Notas de Créditos)**”; 3. Mediante Resolución N° 09478-1-2013, el Tribunal determinó que la no emisión de las notas de crédito no enerva que el contribuyente estaba obligado a efectuar el ajuste correspondiente ya que se modificaron las operaciones originales; 4. En aplicación de la Ley N° 29215 y de la Resolución N° 01580-5-2009, la recurrente tenía doce (12) meses para realizar tal anotación de las facturas emitidas por su proveedor (en reemplazo de las facturas anuladas con las notas de crédito); por lo que, carece de asidero legal lo afirmado por la recurrente que también se debería modificar su Registro de Compras y declaraciones para anotar las citadas facturas en el mes de emisión de las notas de crédito observadas; 4. “**Asimismo, en el supuesto que refiere el contribuyente de que las Notas se emitieron por un ajuste de detalle de los bienes facturados, este hecho no se enmarca dentro de los supuesto para emitir Notas de Crédito contenidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que bien se podría señalar que procedería desconocer aquellas Notas de crédito, desembocándose en una utilización indebida de doble crédito fiscal, tanto por el crédito fiscal de las facturas emitidas anteriormente por anticipos otorgados a su proveedor así como por las facturas emitidas por aquel proveedor y anotadas y declaradas en el periodo de abril 2016. Por lo tanto, el argumento esgrimido por el contribuyente en este punto carece de consistencia y validez**”; y, 5. No es aplicable el Decreto Legislativo N° 1311 no es aplicable a los periodos sancionados y cita la Resolución N° 2000-4-96. (El énfasis es nuestro)

Que ahora bien, en base a los normas citadas se tiene que el crédito fiscal se deducirá el Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago, así como el Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto y 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 devuelto; siendo que los ajustes se deben efectuar en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales; por lo que, es importante establecer cuando ocurrieron tales hechos; es decir, cuando la recurrente en calidad de adquirente devolvió los bienes a su proveedor o cuando el proveedor le devolvió el dinero pagado a la recurrente en el caso que los bienes no le hubieran sido entregados, modificaciones que deben de estar sustentadas con las notas de crédito correspondientes; sin embargo, en el caso de autos no se advierte que la Administración para efectuar el reparo objeto de análisis, haya verificado cuando ocurrieron tales hechos a efectos de establecer cuando debía efectuarse el ajuste al crédito fiscal de la recurrente como consecuencia de las “anulaciones” de las operaciones de compra que efectuó a su proveedor. (El énfasis es nuestro)

Que en efecto de la revisión de los Requerimientos N° ..., no se advierte que la Administración haya verificado cuando se produjeron las “Anulaciones de Operación” y la “Devolución de Ítem” por las que se habrían emitido las notas de crédito detalladas en el Cuadro N° 1 de la presente resolución, a efectos de establecer en que periodo tributario la recurrente debió efectuar el ajuste al crédito fiscal; sustentando su reparo únicamente en la fecha de emisión de las notas de crédito, incluso en el Requerimiento N° la Administración sostuvo lo siguiente: “**Asimismo, en el**



Tribunal Fiscal

N° 06635-10-2020

supuesto que refiere el contribuyente de que las Notas se emitieron por un ajuste de detalle de los bienes facturados, este hecho no se enmarca dentro de los supuesto para emitir Notas de Crédito contenidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que bien se podría señalar que procedería desconocer aquellas Notas de crédito (...)". Cabe precisar, que si las notas de créditos reparadas no se hubieren emitido en los supuestos regulados en las normas antes citadas, el desconocimiento de las mismas tendría como consecuencia que no deduzca el crédito fiscal de la recurrente en período alguno. (El énfasis es nuestro)

Que de lo expuesto se concluye que los reparos analizados no se encuentran debidamente sustentado; por lo que corresponde levantarlos y revocar la apelada en tales extremos.

Que lo expuesto no contradice los análisis efectuados por este Colegiado en las Resoluciones N° 3508-3-2016²⁵, 04001-3-2010²⁶, 2000-1-2006²⁷, 2962-5-2002²⁸ y 9478-1-2013²⁹ citadas por la Administración, en

²⁵ En la Resolución N° 3508-3-2016, este Colegiado analizó, entre otro, un reparo al crédito fiscal "por diversas notas de créditos anotadas en el Registro de Compras en meses posteriores a su fecha de recepción" respecto del cual luego del análisis de las normas y jurisprudencia aplicable, concluyó que: "siendo que conforme se muestra en el Anexo N° 10 al resultado del Requerimiento N° (folios 23221 a 23224), la recurrente contabilizó las notas de crédito emitidas por diversos proveedores en meses posteriores a la fecha de su recepción, y que de acuerdo con las normas expuestas correspondía que los ajustes a que se refiere el inciso a) del artículo 27° de la Ley del Impuesto General a las Ventas se realizaran en el mes y año en que se efectuó el ajuste de la operación y no en la fecha en que las notas de crédito que las respaldan fueron registradas por la recurrente, pues de lo contrario, en el mes de contabilización la recurrente habría utilizado un crédito fiscal mayor no cumpliéndose con lo establecido por la legislación del Impuesto General a las Ventas, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

²⁶ En el caso de la Resolución N° 04001-3-2010, este Colegiado analizó, entre otro, reparos efectuados por la Administración a las deducciones efectuadas en la determinación del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas sustentadas en notas de crédito, debido a que el emisor de las mismas no acreditó que hubieran sido recibidas por los respectivos clientes, siendo que luego del análisis de las normas y jurisprudencia aplicable, este Colegiado concluyó que: "Que según lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 02962-5-2002 y 02000-1-2006, lo dispuesto por el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago constituye 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, sin necesidad de realizar el cruce de información, mas no es un requisito de validez de las operaciones que tienen por objeto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente su valor.

Que como se advierte de los valores girados, en el presente caso la Administración ha efectuado el reparo únicamente sustentándose en que en las notas de crédito no figura la constancia de recepción, sin haber objetado que las operaciones de venta fueron efectivamente modificadas; en consecuencia corresponde dejar sin efecto el reparo, criterio similar al establecido en la Resolución N° 03239-5-2009."

²⁷ En el supuesto de la Resolución N° 2000-1-2006, este Colegiado al analizar, entre otro, reparos efectuados al emisor de las notas de crédito, sostuvo:

"Que en el presente caso, las notas de crédito observadas por la Administración, fueron emitidas por descuentos a clientes, cuya recepción por éstos no se ha acreditado, sin embargo el mero incumplimiento del requisito establecido por el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago no es una causal para desconocer la reducciones de valor de las operaciones efectuadas, toda vez que la constancia de recepción sólo permite confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, sin necesidad de efectuar el cruce de información, 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, lo que resulta relevante para efectos de reconocerle a dicha operación efectos tributarios, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2962-5-2002 de 5 de junio de 2002, para el caso de anulaciones;

Que en el presente caso, no se pudo constatar el acuse de recibo en las notas de crédito exhibidas por el recurrente, como sustento de la reducción del valor de la venta de los bienes, por lo que debía verificarse si las operaciones fueron modificadas y si se redujo el precio de venta, como exige la ley, lo que sin embargo no hizo la Administración, por lo que corresponde declarar nula e insubsistente la resolución apelada en este extremo, debiendo la SUNAT efectuar el cruce de información respectivo;"

²⁸ Que en el caso de la Resolución N° 2962-5-2002, también citada por la Administración, este Colegiado sostuvo:

"No obstante, en el caso analizado la Administración se limitó a requerirle a la empresa de seguros usuaria de los servicios del recurrente, una declaración de parte respecto a la recepción y anotación de la nota de crédito en cuestión, reconociéndole efectos a dicha declaración sin verificar con los respectivos libros y registros contables de tal empresa si lo señalado por ésta en el sentido que la nota de crédito no había sido recibida ni anotada en sus registros al 2 de octubre de



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

las que se analizaron hechos diferentes a los ocurridos en el presente caso.

Que estando al sentido de fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente.

3. Resolución de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (foja 542 a 546), fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas por los periodos enero a abril de 2016.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 1311³⁰, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 dado que las indicadas resoluciones de multa se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto General a las Ventas por los periodos enero a abril de 2016, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de aquéllas, y en consecuencia, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las citadas sanciones.

2001, era, en efecto, correcto, obviando también verificar lo afirmado por el recurrente en el sentido que las pólizas que motivaron la emisión de la nota de crédito habían sido anuladas (como se desprende de diversas cartas remitidas al recurrente por) y que la comisión recibida por tales pólizas había sido devuelta a la empresa aseguradora, en la proporción correspondiente.

Ello impide que en el caso de autos se pueda establecer con precisión si es que efectivamente se ha modificado el importe de las comisiones consignadas en las Facturas N°s (señaladas en la Nota de Crédito N°) emitidas por el recurrente, por lo que es imposible determinar a cuánto asciende la obligación del recurrente por concepto de Impuesto General a las Ventas en el período de marzo de 2001.

En tal sentido, a fin de establecer a cuánto ascendía la base imponible del Impuesto General a las Ventas de este período, la Administración debe verificar -en última instancia- en los libros y registros contables de si las pólizas que emitió que se encuentran vinculadas a las Facturas N°s giradas por el recurrente por la prestación de sus

fueron efectivamente anuladas, y de ser así, si efectivamente éste procedió a devolver o revertir el ingreso vinculado a las comisiones originadas en dichas pólizas, en la parte correspondiente".

²⁹ Que finalmente en el caso de la Resolución 9478-1-2013, este Colegiado, entre otros, sostuvo que:

"De la documentación que obra en autos se aprecia que respecto del período de febrero de 2002 la recurrente recibió la devolución de un pago en exceso efectuado a por el servicio de telecomunicaciones del mes de enero de 2002, lo que según las normas citadas, implicaba que la recurrente debía ajustar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

No obstante, de la documentación presentada por la recurrente y lo señalado por ésta en sus escritos de respuesta al requerimiento, se verifica que la recurrente no realizó ajuste alguno, debido a que no se le emitió una nota de crédito por la devolución del dinero, a pesar que dicha circunstancia no enerva que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el ajuste correspondiente toda vez que se rectificó la operación original.

Por lo tanto, corresponde mantener el reparo, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no es correcto el ajuste al crédito fiscal en el caso de una anulación parcial por cuanto se requiere la emisión de una nota de crédito y ésta no fue emitida por su proveedor, cabe indicar que en el caso de autos, de la documentación evaluada y de lo señalado por la propia recurrente -que indicó que el importe reparado corresponde a la devolución de un pago en exceso efectuado a -, se advierte que la devolución efectuada revierte la operación y en consecuencia no existe derecho al crédito fiscal, por lo que no resulta relevante la emisión de una nota de crédito".

³⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 diciembre 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 06635-10-2020

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, tal como se advierte de la Constancia del Informe Oral N° (foja 643).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 31 de julio de 2018, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y la Resoluciones de Multa N°

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


FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL


Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
JS/RC/rag