



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

EXPEDIENTE N° : 12399-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de abril de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución N° _____ de 19 de abril de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones 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 Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2021 y la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se ha violado el debido proceso y no se ha interpretado correctamente los medios probatorios y la existencia de información suficiente que acredita la nulidad deducida. Añade que el cierre del primer requerimiento no se efectuó en la fecha establecida, conforme con el inciso a) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF; que el Requerimiento N° _____, que es reiterativo del primero, tampoco fue cerrado en la fecha establecida; que no corresponde la aplicación del Decreto Supremo N° 049-2016-EF que modifica el inciso a) del artículo 8 del Reglamento de Fiscalización, ya que cuando dicha norma menciona a las oficinas de SUNAT se refiere a las oficinas físicas y no a las virtuales, en consecuencia, los 7 días hábiles que tiene el agente fiscalizador para el cierre del requerimiento solo aplican cuando se debe presentar la documentación en las oficinas físicas, pero no en las virtuales, por tanto en su caso debió cerrarse el requerimiento en la fecha de su vencimiento, lo que no ocurrió, por lo que el resultado del primer requerimiento y requerimiento reiterativo son nulos. Agrega que en todos los actos no se señala la dirección electrónica donde se notifican los documentos.

Que señala con relación al reparo, que compró bienes que tenían como accesorio el servicio, sin embargo, en una parte la Administración indica que la observación es por no pagar la detracción, pero luego refiere que es por no usar medios de pago, entonces, no conoce con exactitud por cuál de los dos aspectos es el reparo, por lo que no existe certeza sobre la observación y desconoce por cuál de los dos defenderse vulnerando su derecho a la defensa.

Que aduce que las resoluciones de determinación, la resolución de multa y la apelada son nulas de conformidad con el artículo 110 del Código Tributario.

Que alega que la multa se aplica por un incumplimiento a la norma legal por lo que aplicar intereses por esta implica la aplicación de un incumplimiento sobre otro incumplimiento lo que vulnera el principio del non bis in ídem; y que la multa se ha emitido vulnerando el debido procedimiento administrativo por cuanto solo se ha transcrito la norma que señala varios supuestos, por lo que se ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido.

Que por su parte, la Administración señala que mantuvo el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2021 por los comprobantes de pago respecto de los cuales no efectuó el pago de la detracción, según consta en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° _____ y su respectivo resultado. Refiere que la operación denominada "suministro e instalación de 4 coberturas autoportadas curvas de 832.96 m² y 16 tímpanos de 90.00 m² de acero galvanizado pre pintado rojo teja, de acuerdo con



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

el presupuesto N° " fue calificada como otros servicios según el numeral 10 del anexo 3 de la Resolución de Superintendencia considerando lo consignado en la descripción de la factura.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 232) y Requerimiento N° (fojas 227 y 228), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2021, consignando como elementos del tributo a fiscalizar el crédito fiscal de adquisiciones y compras y como aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar las operaciones de compra y adquisiciones, producto del cual emitió las Resoluciones de Determinación N° (fojas 246 a 259), giradas por Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2021 y la Resolución de Multa N° (fojas 260 a 263) emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (fojas 200 a 202), la Administración indicó que de la revisión de la información proporcionada en atención al Requerimiento N° seleccionó una muestra de operaciones de compras gravadas con el Impuesto General a las Ventas, conforme al Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento, por lo que a efecto de sustentar dichas operaciones de compra y, en consecuencia, el crédito fiscal consignado, debía acreditar el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales detallados en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que debía acreditar la causalidad, el uso de medios de pago y el cumplimiento del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), entre otros.

Que en el Punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 183 a 187), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente y señaló en el ítem 5 que no proporcionó los medios de pago de los comprobantes detallados en el Anexo N° 2 adjunto al Requerimiento N°, que superaban el importe de S/3 500,00, por lo que reparó el crédito fiscal de agosto, setiembre, octubre y diciembre de 2021, e indicó que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el ítem 7 del referido Punto 2, indicó que de la revisión de los comprobantes de pago compras detallados en el Anexo N° 2 adjunto al Requerimiento N°, se detectó la Factura N° del proveedor que tiene como descripción en el comprobante electrónico "suministro e instalación de 4 coberturas autosoportadas curvas de 832.96 m² y 16 tímpanos de 90.00 m² de acero galvanizado pre pintado rojo teja, de acuerdo con el presupuesto N°", que detalla además "Bco Nación Cta operación sujeta a SPOT". Así, señala que los servicios contenidos en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT están sujetos a la aplicación del SOPT con la tasa del 12% y no se excluye el servicio de instalación, por lo que al no presentar la constancia de detracción del comprobante observado y no verificándose el pago de la detracción en la base de datos de la Administración, se repara el crédito fiscal por S/38 136,00 por el periodo setiembre de 2021, añadiendo que este comprobante también ha sido reparado por no presentar medios de pago, lo que se tendrá en cuenta para no efectuar una duplicidad de reparos.

Que en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 176 a 179), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización efectuada señalando, entre otros, que "No presenta medios de pago de los comprobantes superiores a los S/3 500,00 Soles"¹, haciendo referencia a los anexos del Requerimiento N° e indicando que, de considerarlo pertinente, podía presentar sus descargos por escrito.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 58 a 61) la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente que levantó parte de los reparos, sin embargo, indicó que con relación al proveedor presentó cinco voucher de depósito que en total suman S/212 500,00 pero el importe total de la Factura N° es S/250 000,00. Añadió que el referido comprobante de pago también fue observado por no presentar el comprobante de la detracción a

¹ En el referido requerimiento también se hizo referencia a los reparos por "no sustenta las diferencias entre lo anotado en el registro de compras electrónico y lo declarado en su PDT en el periodo 12.2021" y por "No presenta los comprobantes de pago de compras emitidos de manera física por el proveedor con número de RUC"; sin embargo, en la Resolución de Determinación no se establecieron reparos por los referidos motivos.



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

pesar que como se detalló en el ítem 7 del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° , este corresponde a un servicio y además en el mismo comprobante se consigna que esta operación está sujeta a detracción, añadiendo que los servicios contenidos en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT están sujetos a la aplicación del SOPT con la tasa del 12%, en tal sentido, concluye que con relación al reparo al proveedor , la recurrente no levanta el reparo por no efectuar el pago de la detracción de la Factura N° cuyo crédito fiscal asciende a S/38 136,00 por el periodo setiembre de 2021, asimismo, se establece que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2021 y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 247 a 263).

Que del Anexo 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 251 y 252), se aprecia que aun cuando dichos valores han sido emitidos por el Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre a diciembre de 2021; de dichos anexos se verifica que la Administración no ha realizado reparo alguno respecto de tales periodos; dado que lo declarado por la recurrente coincide con lo determinado por la Administración por lo que no existe controversia con relación a las referidas resoluciones, y en tal sentido corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que del Anexo 01 y 02 de la Resolución de Determinación N° (fojas 251 y 252), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2021 al no haber efectuado el pago de la detracción respecto del comprobante de compra , emitido por el proveedor .

Que de acuerdo al artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en 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 conforme al artículo 75 del citado código, una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las referidas resoluciones, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, para lo cual, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso.

Que según el artículo 76 del Código Tributario la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF², señala que se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el procedimiento.

² El referido Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, fue publicado el 29 de junio de 2007, y según su Primera Disposición Complementaria Transitoria no serían aplicables a los procedimientos de fiscalización que se encontraban en trámite: a) Los requisitos mínimos de los documentos, respecto de aquellos emitidos antes de la entrada en vigencia del presente dispositivo; y b) El inicio del procedimiento de fiscalización conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 1° de dicho Reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

Que conforme al artículo 2 de dicho reglamento durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, requerimientos y resultados del requerimiento.

Que el artículo 4 del referido reglamento dispone que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.

Que el anotado artículo 4 agrega que el requerimiento también será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que según el artículo 6 del reglamento en mención, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el anotado artículo 6 agrega que dicho documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que el artículo 9 del mencionado reglamento dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización la Administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales les informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que éstos formulen sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria respectiva, asimismo, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario en el cual comunicará las conclusiones del procedimiento de fiscalización llevado a cabo, indicando de manera expresa las observaciones formuladas y, de corresponder, las infracciones que se le imputa.

Que en consecuencia, y según lo establecido por este Tribunal en la Resoluciones N° 04916-10-2015 y 078490-5-2016, el requerimiento de sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; toda vez que en la primera se comunica al contribuyente las observaciones detectadas durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que éste formule sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, ejerciendo con ello su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración como resultado de la fiscalización, a efectos que éste, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en tal sentido, el requerimiento notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, sólo puede estar referido a comunicar al contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116³, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Que el artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 - Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias por concepto de tributos o multas, anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos los intereses, así como las costas y gastos en que la SUNAT hubiera incurrido, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación.

Que de conformidad con el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía - Ley N° 28194, 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 a que se refiere el artículo 4 de la anotada Ley, se deberán pagar utilizando los medios de pago señalados en el artículo 5 del mismo cuerpo normativo, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que tal como se indicó, del Anexo 01 y 02 de la Resolución de Determinación N° se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2021 a no haber efectuado el pago de la detracción respecto del comprobante de compra , emitido por el proveedor

Que sin embargo, como antecedente a la referida resolución de determinación se tiene que la Administración emitió el Requerimiento N° , al amparo del artículo 75 del Código Tributario, con el que puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización efectuada señalando, con relación a la Factura emitida por el proveedor , únicamente como observación que no presentó los medios de pago, siendo este el reparo establecido por la Administración como resultado de la referida fiscalización.

Que tal como se aprecia, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° reparando el crédito fiscal de la Factura señalando como sustento que la recurrente no efectuó el pago de la detracción correspondiente, esto es, un reparo distinto al establecido por la propia Administración en el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

Que en atención a las normas y criterios jurisprudenciales previamente glosados, el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, tiene como finalidad comunicar al contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización.

Que en el presente caso, de la lectura del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario se tiene que en dicho requerimiento la Administración no estableció el reparo a la Factura por la falta de pago de la detracción correspondiente, por lo que el reparo determinado en la Resolución de Determinación N° carece de sustento por cuanto no encuentra correlato con las conclusiones contenidas en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario que, como se ha señalado, debe contener la comunicación al contribuyente de las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización.

Que de acuerdo a lo expuesto, el reparo contenido en la Resolución de Determinación N°

³ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 03626-1-2024

no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo y, siendo este el único reparo contenido en la referida resolución de determinación, corresponde dejar sin efecto la mencionada resolución de determinación.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° _____ se tiene que la misma fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, teniendo como sustento el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° _____, en tal sentido, habiéndose dejado sin efecto el referido reparo así como la mencionada resolución de determinación, corresponde resolver en el mismo sentido, revocar la apelada en dicho extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° _____.

Que visto el sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° _____ de 19 de abril de 2023, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____, las que se **DEJAN SIN EFECTO**; y **CONFIRMARLA** en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ a _____.

Regístrese, comuníquese, en consecuencia, el reparo

y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente