



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

EXPEDIENTE N° : 13797-2015  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas  
PROCEDENCIA : Huánuco  
FECHA : Lima, 17 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1960140002607/SUNAT, emitida el 31 de marzo de 2015, por la Oficina Zonal Huánuco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 194-003-0002183 y 194-003-0002184 giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y por la tasa adicional del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas del ejercicio 2010, y contra las Resoluciones de Multa N° 194-002-0011115 a 194-002-0011119, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175°, numerales 1 y 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175° del Código Tributario, cumplió con subsanarlas y pagar la multa acogiéndose al Régimen de Gradualidad, puesto que presentó el Registro Auxiliar de Activos Fijos y los libros contables Inventarios y Balances, Caja y Bancos y Mayor acorde con las formas y condiciones establecidas en las normas sobre la materia, siendo que además puso al día el Libro de Inventarios y Balances al regularizar la anotación del balance utilizado para la modificación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que agrega que cumplió con subsanar y pagar la multa, acogiéndose al Régimen de Gradualidad por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario puesto que presentó: i) la copia legalizada de la denuncia policial de pérdida y/o extravío del Libro de Actas, ii) las copias de los depósitos realizados y las facturas emitidas por los proveedores de conformidad con la Ley de Bancarización y iii) las copias de los extractos de cuenta corriente del Banco de Crédito que no fue presentado en su oportunidad por causas no atribuibles a ella sino que se debió a la demora de la entidad bancaria en facilitar los referidos documentos, razón por la cual presentó reiteradamente solicitudes de prórroga de plazos.

Que indica que se le imputa la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, sin tomar en cuenta que justificó oportunamente la no presentación del análisis de la liquidación anual del Impuesto a la Renta y que en virtud de lo establecido en el inciso l) del artículo 92° del Código Tributario no existía la obligación de volver a presentar la copia de la declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual, puesto que en el casillero 103 de la referida declaración consignó la única información relacionada a las adiciones para determinar la renta imponible; agrega que el hecho que no había cumplido con presentar el análisis detallado del costo de ventas, las copias de los préstamos recibidos, cronograma de pagos, entre otros, debe ser desestimada, puesto que cumplió con presentarlos oportunamente mediante los escritos de 17 de febrero y 17 de julio de 2012.

Que manifiesta que para el pago de las infracciones imputadas y al amparo del inciso b) del artículo 180° del Código Tributario, procede tener en cuenta la declaración jurada anual del ejercicio 2009 donde consignó cero en el casillero de las ventas o ingresos por lo que correspondía que se le aplique como multa el 40% de la UIT y que al mismo tiempo le corresponde el 80% de rebaja del Régimen de Gradualidad puesto que en los resultados de los requerimientos no se precisó el plazo de los pagos.



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que advierte la concurrencia de infracciones por el mismo hecho en los resultados de los Requerimientos N° 1921120000012 y 1922120000168, lo que no resulta acorde con lo dispuesto por el artículo 171° del Código Tributario y por el principio de non bis in ídem, por lo que solicita solamente se aplique la sanción más gravosa.

Que agrega que al haber cumplido con presentar la documentación solicitada, la determinación debió ser efectuada sobre base cierta de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 400-1-98 y 282-5-98; y con relación con las Facturas N° 001-007 al 001-0010, señala que la propia Administración en el resultado del Requerimiento N° 1922130000118 dejó constancia de la presentación de la referida documentación, solicitando la revisión de los cargos de entrega de los documentos. Precisa que las Liquidaciones de Compra N° 001-0001 al 001-0750, 001-2694 y 001-3006 al 001-5190 fueron entregadas en tres cajas junto con otros documentos solicitados de acuerdo al cargo de recepción; no obstante, la Administración en el acta de devolución de los documentos no consigna la devolución de las referidas liquidaciones de compra, lo que ha ocasionado la determinación de omisiones de compras y por ende la determinación de reparos.

Que refiere que la Administración debió valorar las pruebas aportadas dentro del procedimiento de fiscalización aun cuando éstas hayan sido presentadas con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado en los requerimientos, por lo que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0078-1-2000, y finalmente solicita la suspensión de cualquier procedimiento de procedimiento de cobranza coactiva relacionado con los valores impugnados.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó haber cumplido con la obligación de utilizar medios de pago para la cancelación de diversas obligaciones pactadas por montos superiores a S/. 3 500,00. Agrega que la recurrente no presentó documentación alguna que desvirtúen las diferencias existentes entre los gastos y/o costos registrados en el Libro Mayor y los consignados en la declaración jurada anual del ejercicio 2010.

Que indica que la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara la causalidad de los gastos relacionados con un vehículo de tercero, gastos notariales, transporte, alimentación, hospedaje, alojamiento, adquisición de calzados y de zapatillas; asimismo no presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la fehaciencia de la prestación de los servicios detallados en diversos recibos por honorarios observados.

Que sostiene que la recurrente no presentó documento alguno que sustente fehacientemente las diferencia de inventarios respecto del café que comercializaba y que sobre la base de la información obtenida en el Libro de Inventarios y Balances y de la documentación sustentatoria respectiva de las compras y ventas se acreditó la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, determinando la obligación tributaria sobre base presunta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69° del Código Tributario.

Que indica que los gastos vinculados con los reparos observados constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que procede la determinación de la renta neta con la tasa adicional del 4.1% en relación con dichas observaciones.

Que advierte que mediante el resultado del Requerimiento N° 1921120000012 comunicó a la recurrente que el Registro de Activos Fijos no fue llevado de acuerdo con los formatos establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT al no consignar datos como la marca, el modelo, el número de serie, el saldo inicial del activo fijo, las adquisiciones y mejoras entre otros, con lo cual se determinó de forma objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario.





# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que señala que a través del Requerimiento N° 1922120000168 comunicó a la recurrente que el 17 de julio de 2012 verificó el atraso del Libro de Inventarios y Balances puesto que no se encontraba anotado el balance que sustentaba la modificación del coeficiente aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, con lo cual se determinó de forma objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que refiere que en el Requerimiento N° 1922130000158 comunicó a la recurrente que no cumplió con exhibir las Liquidaciones de Compra N° 001-0001 al 001-0750, 001-1778, 001-2694 y 001-3006 al 001-5190, con lo cual se determinó de forma objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que manifiesta que en los resultados de los Requerimientos N° 1921120000012 y 1922130000158 comunicó a la recurrente que no cumplió con presentar el análisis de la liquidación anual del Impuesto a la Renta ni el detalle de los préstamos recibidos, respectivamente; con lo cual se determinó de forma objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que finalmente agrega que al confirmarse los reparos acotados, la recurrente incluyó datos falsos en sus declaraciones juradas que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de lo actuado, se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 194-003-0002183 y 194-003-0002184 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y por la tasa adicional del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas del ejercicio 2010; asimismo se emitieron las Resoluciones de Multa N° 194-002-0011115 a 194-002-0011119, por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175°, numerales 1 y 5 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (folios 5903 a 5914).

## **Resolución de Determinación N° 194-003-0002183**

Que según se verifica del Anexo N° 2 del valor girado (folio 5906), la Administración adicionó a la renta imponible declarada, los siguientes reparos: i) gastos sin medios de pago, ii) gastos ajenos al giro de negocio que no cumplen con el principio de causalidad, iii) deducciones de operaciones no reales, iv) diferencia entre lo registrado y lo declarado, y v) presunción de ingresos por diferencia de inventario.

### **Gastos sin medios de pago**

Que la Administración reparó el importe de S/. 45 206,00 por el pago de obligaciones sin utilizar medios de pago, sustentándose en el Requerimiento N° 1922130000158, e indicando como base legal entre otros, la Ley N° 28194 y el Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

Que 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 el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, establece que 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° (S/. 3 500,00 o US\$ 1 000,00) se deberán pagar utilizando los medios a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 5° de la citada ley dispone que 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, precisándose que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del sistema financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8° de dicha ley señala 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 solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios, a cuyo efecto el inciso a) del citado artículo dispone 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. En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

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, entre otros, costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, mediante el punto 6 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5711), la Administración solicitó a la recurrente que sustente los medios de pagos previstos por la Ley N° 28194, utilizados en las operaciones de compra contenidas en las Facturas N° 001-6006, 001-25945, 002-4257 y 007-2101 y en las Actas de Transferencia N° 129 y 593, que son detallados en el Anexo N° 1 del citado requerimiento (folio 5709).

Que según se aprecia del punto 6 del resultado del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5656), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ningún descargo al reparo notificado, por lo que procedió a reparar el importe de S/. 45 206,00.

Que al respecto, se verifica del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 1922130000158, que los comprobantes materia del reparo fueron emitidos por montos mayores a S/. 3 500,00, por lo que la recurrente se encontraba obligada a presentar documentación que sustentara la utilización de los medios de pago a que se refiere la Ley N° 28194, lo que no cumplió, por lo que el reparo se encontraría arreglado a ley.

Que no obstante, en cuanto al monto del reparo, cabe precisar que conforme el artículo 8° de la Ley N° 28194, antes citada, corresponde que se desconozca solo los importes que hubieran sido deducidos como gasto o costo en la determinación del Impuesto a la Renta, siendo que en el presente caso en el punto 6 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5711), la Administración solicitó a la recurrente que sustente el reparo por S/. 17 480,00 y en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, se cuantificaba el reparo por dicho importe (folio 5709), y si bien se apreciaba obligaciones mayores a S/. 3 500,00 por los cuales no se acreditaba la utilización de medios de pago, se precisaba que no resultaba importe a reparar en algunos casos, por cuanto los bienes habían sido registrados como activos fijos, es decir no se acreditaba que el importe contabilizado como costo, hubiera afectado la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en cuanto al monto del reparo, en el extremo que excede la suma de S/. 17 480,00, debiendo la Administración proceder a reliquidar el reparo teniendo en cuenta lo antes expuesto.



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

## Gastos ajenos al giro de negocio que no cumplen con el principio de causalidad

Que la Administración efectuó un reparo por S/. 5 030,00, por gastos ajenos al giro de negocio, sustentándose en el Requerimiento N° 1922130000158, e indicando como base legal lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, respecto del principio de causalidad señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5711), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la deducción de los gastos personales, gastos ajenos al giro de negocio, gastos por consumo de alimentos, gastos por hospedaje y gastos por pasajes, correspondientes a los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02 al mencionado requerimiento (folios 5707 y 5708), por los cuales no existía evidencia que estuvieran vinculados con sus actividades generadoras de rentas o el mantenimiento de su fuente.

Que en el resultado del referido requerimiento (reverso folio 5656), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó sustento alguno sobre los gastos que no cumplían con el principio de causalidad.

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente no presentó documentación que acreditara la causalidad de los gastos por autopartes, lubricantes y servicios de mantenimiento de vehículo, por consumo de alimentos y bebidas, por servicios de hospedaje, por servicios de transporte interprovincial, por adquisición de calzados y zapatillas y por los servicios notariales por constitución de una persona jurídica distinta a la recurrente con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, a pesar que fue requerida para tal efecto por la Administración; y dado que la recurrente tanto en la reclamación como en la apelación no expone argumento alguno a fin de desvirtuar dicho reparo, por lo que al encontrarse conforme a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

## Operaciones no reales

Que la Administración reparó la suma de S/. 79 980,00 por gastos deducidos con comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales, sustentándose en el Requerimiento N° 1922130000158 e indicando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 057-3-2000 y 01218-5-2002, las normas referidas al Impuesto a la Renta disponen que para tener derecho a la deducción del gasto, no basta que el desembolso sea necesario para producir o mantener la fuente productora de renta o se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, sino que éstas realmente se hayan realizado; en tal sentido para que un comprobante pueda sustentar válidamente el gasto y/o costo para efectos del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real.

Que de acuerdo con las normas e interpretaciones antes glosadas, es posible concluir que no basta para tener derecho a la deducción de gastos, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, criterio que ha sido recogido, entre otras, por las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 01145-1-2005.

Que mediante el punto 8 del Requerimiento N° 1922130000158 (reverso folio 5711), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones contenidas en los recibos por honorarios detallados en el Anexo N° 03 al mencionado requerimiento (folios 5705 y 5706), por los cuales no se evidenciaban que dichas operaciones se hayan realizado, por lo que no cumplirían con el principio de causalidad.

Que en el punto 8 del resultado del referido requerimiento (folio 5655), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó la observación efectuada, y que por tanto procedió a reparar los gastos referidos a dichos recibos por honorarios por el importe de S/. 79 980,00.

Que en el presente caso, se tiene que la Administración cuestionó la existencia de las operaciones a que se refieren los Recibos por Honorarios detallados en el Anexo N° 03 del Requerimiento N° 1922130000158 (folios 5705 y 5706), emitidos por concepto de "trabajos realizados en administración y otros afines a la empresa", "realización de trámites administrativos", "administración del almacén y documentación de la empresa", "apoyo administrativo de trámites de oficina", "trabajos realizados en oficina para el control de ingreso de café húmedo", entre otros.

Que de autos, se advierte que la recurrente no ha aportado documentación que acredite que los mencionados servicios fueron prestados, tales como, órdenes de servicio, contratos, proformas, presupuestos, informes, ni documentación que evidencie el pago de los mismos.

Que cabe indicar que el registro contable y los recibos por honorarios por sí solos no acreditan la realidad de tales operaciones conforme con las resoluciones de este Tribunal antes citadas, y dado que la recurrente no ha presentado documento alguno que acredite la prestación efectiva de los servicios a que se refieren los comprobantes de pago materia de observación, aspecto que no ha sido cuestionado por ella en sus recursos de reclamación ni apelación, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

 6



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

## Diferencia entre lo registrado y lo declarado

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 del valor girado (folio 5906), la Administración reparó la suma de S/. 7 632,00, por diferencias entre lo registrado en los libros contables y las deducciones declaradas, sustentándose en el Requerimiento N° 1922130000158.

Que mediante el punto 9 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5711), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la diferencia de S/. 7 632,00 que existe entre el total de costos y gastos consignados en la declaración jurada anual del ejercicio 2010 y lo contabilizado en las Cuentas de la Clase 6 de su Libro Mayor del referido ejercicio, de acuerdo con el detalle siguiente:

Según Libro Mayor		Según Declaración Jurada	
	S/.		S/.
62 Gastos de Personal	4 796,00	Gastos de Ventas	89 266,00
63 Servicios de Terceros	188 810,24	Gastos Administrativos	130 055,00
65 Cargas Diversas de Gestión	13 615,65	Gastos Financieros	0,00
68 Provisiones Diversas	4 466,80	Gastos Diversos	0,00
69 Costo de Ventas	4 540 621,90	Costo de Ventas	4 540 622,00
Total S/.	4 752 310,59	Total S/.	4 759 943,00
		Diferencia S/.	7 632,41

Que en el resultado de dicho requerimiento (folio 5655), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó dicha diferencia, siendo reparada al tratarse de deducciones no sustentadas por el monto de S/. 7 632,00.

Que conforme se aprecia de lo señalado, la recurrente no ha acreditado que las mayores deducciones consignadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 tenga sustento en sus registros contables, no habiendo formulado argumento alguno respecto al citado reparo en las instancias de reclamación y apelación, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, procede confirmar la apelada en ese extremo.

## Presunción de ingresos por inventario documentario

Que la Administración adicionó a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la suma de S/. 1 510 695,00, al establecer ingresos presuntos por diferencia de inventario (folio 5906).

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, durante el período de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, y sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, este Tribunal ha establecido que el artículo 63° del Código Tributario no fija un orden de prelación que deba observarse para efecto de la determinación de la obligación tributaria en virtud al cual tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada para utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación previstos en una norma con rango de ley.

7



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00950-2-1999 y 11359-2-2007, este Tribunal ha señalado que para determinar una obligación tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige, en primer lugar, la comprobación previa de uno de los supuestos previstos en su artículo 64° y, en segundo lugar, la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en una norma.

Que en tal sentido, corresponde analizar si la causal para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario invocada por la Administración se encuentra acreditada, para luego verificar si el procedimiento aplicado es consistente con la base legal en que sustenta su determinación.

Que el numeral 2 del artículo 64° del citado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 941, prescribe que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que el numeral 4 del artículo 65° del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 941, establecía que la Administración podría practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.

Que en las Resoluciones N° 05697-4-2002 y 03090-2-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que las diferencias de inventario resultantes de las verificaciones efectuadas con los libros y registros contables del contribuyente y su documentación respectiva, configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, lo que se explica por el hecho que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable, por lo que cuando se determina una diferencia de inventarios, partiendo de la propia documentación contable del deudor, la información que contengan dichos libros y registros pierde credibilidad y por tanto la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a ellos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que conforme con el citado criterio cuando en un procedimiento de fiscalización se establecen diferencias de inventario, este hecho constituye un supuesto habilitante (causal), para que la Administración determine la obligación tributaria sobre base presunta.

Que la referida causal resultará aplicable en la medida que las diferencias de inventario encontradas por la Administración se encuentren establecidas y comprobadas, toda vez que dichas diferencias constituyen el hecho cierto y conocido que faculta a aquélla a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02726-2-2004 y 00240-5-2002.

Que el numeral 3 del artículo 69° del mencionado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 941, regula la aplicación de presunción de ventas omitidas en el caso de inventario documentario, y establece que cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias, siendo que dicha diferencia de inventario se establecerá al 31 de diciembre del período en el que se encuentren las diferencias.

Que agrega el anotado numeral 3 del artículo 69° que las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido, y que para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último

8



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

Que añade que en caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente: i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes, ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en esa fecha, y iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Que asimismo el citado artículo 69° dispone que resultan aplicables para el inventario documentario, entre otros, las siguientes disposiciones: a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta, b) La Administración asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el Libro de Inventarios y Balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al 1 de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna, y c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se advierte de la norma antes glosada, el inventario que determine la Administración debe provenir de la verificación de los libros y registros contables y su documentación sustentatoria respectiva, lo cual significa que la determinación del "inventario documentario" debe partir de un inventario inicial correspondiente a la fecha del período requerido, y considerar el movimiento de existencias (ingresos y salidas) sobre la base de los libros y registros contables y su documentación sustentatoria.

Que en tal sentido, de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, resulta necesario efectuar el análisis del procedimiento utilizado por la Administración, a efecto de establecer si la causal y la determinación de las ventas omitidas se encuentran conformes a ley.

Que de lo actuado se tiene, que mediante los puntos 11, 15 y 16 del Requerimiento N° 1921120000012 (folio 5793), la Administración solicitó a la recurrente que presentara entre otros, los libros y registros contables, y según consta en su resultado la recurrente cumplió con presentar, entre otros, el Libro de Inventarios y Balances, el Libro Diario, el Libro Mayor, Registro de Compras y el Registro de Ventas (folios 5791 y 5792).

Que posteriormente, mediante los puntos 5 y 6 del Requerimiento N° 1922120000168 (folio 5789), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los comprobantes de pago de compras y de ventas por las operaciones realizadas de enero a diciembre de 2010, y según consta en su resultado la recurrente exhibió liquidaciones de compras y facturas de compras y de ventas (folio 5787).

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 1922130000118 (folio 5779), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición de las Facturas de Ventas N° 001-00007 al 001-00010; siendo que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó un escrito (folios 5452 y 5456), señalando que las facturas se habían extraviado en el año 2010, comprometiéndose a su entrega posterior; siendo que en su resultado se deja constancia que no exhibió las facturas solicitadas (folio 5777).

Que en el punto 1 del Requerimiento N° 1922130000143 (folio 5775), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición de las Liquidaciones de Compra N° 001-0001 al 001-0750, 001-1778, 001-2694 y 001-3006 al 001-5190, que se encontraban anotadas en el Registro de Compras.

    9



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que en el escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento (folio 5448), la recurrente señala que en tres cajas y en respuesta al Requerimiento N° 1921120000012, había entregado las liquidaciones de compras solicitadas según consta en el cargo de entrega de documentos firmado por la Administración (folio 5445), agregando que se le devolvió la cantidad de 94 talonarios, razón por la cual no se exhibiría dichos documentos.

Que en el resultado del Requerimiento N° 1922130000143<sup>1</sup> (folio 5715), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente y del incumplimiento de la exhibición de las liquidaciones de compras solicitadas; agregando que si bien se desprende del cargo de entrega de documentos la recepción de tres cajas conteniendo las liquidaciones de compras, no obstante, en tal documento no se especifica la cantidad de talonarios o numeraciones que fueron entregadas, devolviéndolas en la misma cantidad, refiriendo además que en las liquidaciones de compras devueltas a la recurrente no se encontraban las liquidaciones de compra requeridas.

Que posteriormente, mediante los puntos 10 y 11 del Requerimiento N° 1922130000158 (folios 5711 y 5710), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las diferencias de inventario documentario detectados respecto de los productos Café Pergamino Convencional (Kg), Café Pergamino Seco (Kg) y Café Pergamino Húmedo (Kg), diferencia detallada en el Anexo N° 5 (folio 5703) y consignado en los Anexos N° 6 a 9 el detalle de las compras y ventas efectuadas (folios 5660 a 5702), señalándose que habría incurrido en el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario y que la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta de acuerdo con lo establecido en el numeral 69.3 del artículo 69° del Código Tributario.

Que en los puntos 10 y 11 del resultado del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5655), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó sustento alguno que desvirtúe las diferencias de inventarios encontradas, por lo que configurándose el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario procedió a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, estableciendo el reparo por presunción de ingresos por inventario documentario por el importe de S/. 1 510 695,27.

Que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización la recurrente tiene como actividad principal la comercialización de productos agropecuarios (folio 5839), y en el punto 2 del Requerimiento N° 1922130000143 (folio 5775), se deja constancia que la recurrente en el ejercicio gravable 2010 ha comercializado y facturado solo por cuatro variedades de café.

Que según se verifica de autos, la Administración a efecto de determinar las diferencias de inventarios detalladas en el Anexo N° 5 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5703), tomó como inventario inicial la cantidad de cero para los productos Café Pergamino Convencional (Kg), Café Pergamino Seco (Kg) y Café Pergamino Húmedo (Kg), toda vez que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances de la recurrente, legalizado el 4 de diciembre de 2009, se aprecia que en el inventario inicial no se encuentra registrada cifra alguna en la Cuenta Existencias (folio 4917), por lo que resultaba correcto que la Administración haya asumido respecto de los productos analizados, la cantidad de cero para el inventario inicial.

Que al referido inventario inicial la Administración agregó las compras y restó las ventas realizadas en el ejercicio 2010 de cada uno de los referidos productos utilizando la información de las liquidaciones de compra y facturas de ventas que habría exhibido la recurrente, determinando un inventario final que fue comparado con los saldos consignados en el inventario final al 31 de diciembre de 2010 registrado por la recurrente (folio 4914), de lo que resultan las diferencias de inventario.

<sup>1</sup> En la resolución apelada (reverso folio 5947), la Administración dejó sin efecto el resultado del Requerimiento N° 1922130000143 al carecer de fehaciencia puesto que comprobó sobreescrituras en el acuse de notificación del referido documento.

 10



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que en ese sentido, al establecer el movimiento de las existencias, la Administración efectuó la tabulación de las compras, consignando en los Anexos N° 6 al 8 del Requerimiento N° 1922130000158 (folios 5661 a 5702) el detalle de las compras de enero a diciembre de 2010, figurando el número de comprobante y la cantidad de bienes comprados por cada uno de los productos Café Pergamino Convencional (Kg), Café Pergamino Seco (Kg) y Café Pergamino Húmedo (Kg); no obstante, no se han considerado los comprobantes a los que se refiere el Requerimiento N° 1922130000143, es así que por ejemplo no se consignan las Liquidaciones de Compra N° 001-0001 al 001-0750, 001-1778, 001-2694 y 001-3006 al 001-5190, que se encontraban registrados en el Registro de Compras.

Que asimismo, la Administración efectuó la tabulación de las ventas, consignando en el Anexo N° 9 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5660) el detalle de las ventas de enero a diciembre de 2010, figurando el número de comprobante y la cantidad de bienes vendidos; no obstante no se han considerado los comprobantes a los que se refiere las Facturas de Ventas N° 001-0007 al 001-0010 solicitadas mediante el Requerimiento N° 1922130000118 que se encontraban registradas en el Registro de Ventas, es así que por ejemplo se consigna que el 16 de abril de 2010 se emitió la Factura N° 001-0006 y la siguiente factura que figura en la tabulación es la Factura N° 001-0011 emitida el 7 de junio de 2010.

Que en consecuencia de autos se tiene que existían comprobantes de pago registrados en la contabilidad respecto de los cuales la Administración no los ha considerado al establecer las entradas y salidas de bienes; no obstante que en el Informe General de Fiscalización, el auditor señala que exhibió los comprobantes de pago de compras originales ordenados de acuerdo a su registro, y que dichos comprobantes cumplen con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, y son por adquisiciones que corresponden a la actividad del negocio (folio 5839); asimismo en el punto 5 del resultado del Requerimiento N° 1922120000168 (folio 5787), el auditor dejó constancia que la recurrente exhibió liquidaciones de compras y facturas de compras.

Que en tal sentido, no se tiene certeza que las diferencias de inventario establecidas por la Administración, sean un hecho cierto, por cuanto al tabular el movimiento de existencias, no se ha considerado la totalidad de los comprobantes de pago de compras y ventas emitidos en el ejercicio 2010 que se encontraban anotadas en los libros y/o registros contables, evidenciándose contradicciones sobre la presentación de la totalidad de la documentación que sustentaría las compras<sup>2</sup>, por lo que no se encuentra acreditada la configuración de la causal prevista en el citado numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, invocada por la Administración, que la faculta a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, por lo que procede levantar el reparo de ingresos presuntos, y en consecuencia revocar la resolución apelada en este extremo.

## **Resolución de Determinación N° 194-003-0002184**

Que la Resolución de Determinación N° 194-003-0002184 fue emitida por aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta correspondiente a diciembre de 2010, por el importe de S/. 67 590,00, más intereses moratorios, en razón de los reparos por gastos sin medios de pago, gastos ajenos al giro de negocio que no cumplen con el principio de causalidad, operaciones no reales, diferencia entre lo registrado y lo declarado, e ingresos presuntos por diferencia de inventario (folios 5903 y 5904).

Que el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

<sup>2</sup> Las diferencias de inventario establecidas por la Administración evidencian que las ventas fueron mayores a las compras.



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la aludida ley, señala que para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55°.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55° de la mencionada ley, establece, de ser el caso, dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario según lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley.

Que por su parte, el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", entre otros, aquellos gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; así como los gastos sustentados en un comprobante de pago cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que en consecuencia, conforme a lo señalado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 02703-7-2009, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que debe tenerse en cuenta además que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueren susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, respecto de las que no se hubiere producido la retención del 4,1%, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta debían efectuar las personas jurídicas que acuerden la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en cuanto a los ingresos omitidos determinados sobre base presunta en aplicación del artículo 69° del Código Tributario, cabe señalar que este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N° 244-4-2000 y 0111-3-2002, entre otras, que cuando la utilidad no declarada ha sido determinada sobre base presunta, no puede aplicarse las normas de dividendos presuntos, pues ello implicaría que la base de una presunción se encuentre constituida por otra.

Que toda vez que el criterio antes glosado es aplicable al caso de autos, cabe indicar que de plano no resultaba correcto que la Administración considerara como ingresos no declarados, susceptible de beneficiar al titular de la empresa, es decir como dividendos presuntos, los ingresos determinados sobre la base de un procedimiento presuntivo; por lo tanto, corresponde levantar el reparo efectuado en este extremo.

 12



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que asimismo, tratándose de los reparos por gastos sin medios de pago y diferencia entre lo registrado y lo declarado, no se puede sostener que los importes reparados constituyan importes que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario<sup>3</sup>, por lo que corresponde levantar el reparo en tales extremos.

Que distinto es el caso de los reparos por gastos ajenos al giro de negocio que no cumplen con el principio de causalidad y operaciones no reales, ya que se tratan de desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, los cuales han sido mantenidos en esta instancia, por lo que corresponde mantener el reparo en dicho extremo, correspondiendo que la Administración proceda con la reliquidación de dicho valor.

## Resolución de Multa N° 194-002-0011115

Que la Resolución de Multa N° 194-002-0011115 (folio 5914), ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, constituía 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981 aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso del recurrente, la referida infracción se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 de dicha tabla establece 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. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que agrega dicha Nota que para el caso del Impuesto a la Renta, se entiende por tributo resultante al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior.

Que la mencionada resolución de multa ha sido emitida en base a los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenidos en la Resolución de Determinación N° 194-003-0002183, respecto de la cual la Administración deberá proceder a su reliquidación al haberse confirmado y/o revocado algunos de los reparos efectuados, en consecuencia, procede concluir en el mismo sentido en el extremo de la citada resolución de multa a efecto de que la Administración proceda a reliquidarla.

<sup>3</sup> Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11501-5-2015 y 02526-4-2016.



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

## Resolución de Multa N° 194-002-0011116

Que la Resolución de Multa N° 194-002-0011116 (folio 5909), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, sustentándose en el Requerimiento N° 1922120000158.

Que en la resolución apelada, se indica que la recurrente no cumplió con exhibir diversas liquidaciones de compra, solicitadas mediante el Requerimiento N° 19221300000143.

Que el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.

Que en el punto 15 del resultado del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5654), la Administración dejó constancia que al no exhibir los documentos solicitados en el punto 1 del Requerimiento N° 19221300000143 se mantiene la infracción señalada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, siendo que además indicó que la recurrente al no subsanar ni pagar la multa no se acogió al Régimen de Gradualidad.

Que si bien en el punto 15 del resultado del Requerimiento N° 1922130000158, se dejó constancia que no se cumplió con exhibir diversa documentación solicitada, respecto del punto 1 del Requerimiento N° 19221300000143<sup>4</sup> citado anteriormente, se advierte que en la resolución apelada (reverso folio 5947), la propia Administración consideró que en la constancia de notificación del resultado del Requerimiento N° 19221300000143 (reverso folio 5713), había sobreescritura en la fecha de realización de la diligencia de notificación, por lo que no podía considerarse que haya sido notificado conforme a ley.

Que en tal sentido, no se advierte que en el punto 15 del Requerimiento N° 1922130000158 se haya solicitado expresamente la "exhibición" de algún documento, por cuanto en él se reiteró la documentación e información contenida en el punto 1 del Requerimiento N° 19221300000143 cuyo resultado no fue debidamente notificado.

Que en tal sentido, no estando acreditada la infracción que se imputa a la recurrente, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 194-002-0011116.

## Resolución de Multa N° 194-002-0011117

Que la Resolución de Multa N° 194-002-0011117 (folio 5910), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, esto es, por no proporcionar el detalle de los préstamos recibidos que la Administración solicitó, sustentándose en los Requerimientos N° 1922120000168 y 1922130000158.

Que el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, establece que constituye infracción tributaria, no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, la que se sanciona con una multa equivalente al 0.3% de los IN, conforme a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, sanción que de acuerdo con la Nota 11 de dicha Tabla no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

<sup>4</sup> El artículo 6° del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, establece que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual, entre otros, se comunica las infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que al respecto, el inciso b) del artículo 180° del aludido código, precisa que los ingresos netos que deben considerarse a efectos de calcular la multa equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Agrega dicho inciso que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01326-8-2012 y 12189-3-2009, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario se encuentra relacionada con el incumplimiento de proporcionar información y documentación que la Administración pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., esto es, información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración, supuesto distinto al previsto en el numeral 1 del mismo artículo, relativo al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2010, presentada el 24 de febrero de 2011 mediante Formulario 668 N° 750013466 (folios 5803 a 5808), la recurrente consignó obligaciones financieras en dicho ejercicio por el importe de S/. 30 000,00.

Que mediante el punto 10 del Requerimiento N° 1922120000168 (folio 5789), la Administración solicitó a la recurrente que presente el detalle de los préstamos recibidos, cronograma de pagos, importe de los intereses pagados, y la documentación sustentatoria, según corresponda.

Que en el punto 10 del resultado del citado requerimiento (folio 5787), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó el detalle de los préstamos recibidos, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que posteriormente, en los puntos 4 y 5 del Requerimiento N° 1922130000158 (folio 5711), se reiteró a la recurrente que presentara la documentación antes señalada, a fin de acogerse al Régimen de Gradualidad; no obstante, tal como se dejó constancia en el punto 5 de su resultado, la recurrente no cumplió con ello (folio 5656); en tal sentido, no le corresponde la aplicación del mencionado régimen.

Que sobre el importe de la multa, cabe indicar que conforme se aprecia del valor girado (folio 5910), su cálculo resulta de aplicar el 0.3% a los IN consignados por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (folios 5803 a 5808) ascendentes a S/. 12 556 230,00 (folios 5610 a 5612), que da como resultado el monto de S/. 37 669,00 más intereses, lo que se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que mediante los escritos de 17 de febrero y 17 de julio de 2012 cumplió con presentar oportunamente la copia de los préstamos recibidos, cronograma de pagos, entre otros, puesto que de su revisión se aprecia que adjuntó los cronogramas de pago emitidos por entidades financieras y no el detalle de préstamos recibidos que debía preparar o elaborar y presentar a la Administración; dejándose constancia en el resultado de los Requerimientos N° 1922120000168 y 1922130000158 (folios 5016 a 5086 y 5787) que fue la falta de presentación del referido detalle lo que generó la configuración de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

 x 15



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no se ha tomado en cuenta que justificó oportunamente la no presentación del análisis de la Liquidación Anual del Impuesto a la Renta y que en virtud de lo establecido en el inciso I) del artículo 92° del Código Tributario no existía la obligación de volver a presentar la copia de la declaración jurada del Impuesto a la Renta y que además cumplió con presentar oportunamente el análisis detallado del costo de ventas, cabe señalar que de la revisión del resultado del Requerimiento N° 1922130000158, no se aprecia que la Administración haya establecido la comisión de la infracción con relación a dichos documentos sino respecto a la no presentación del detalle de préstamos recibidos de las entidades financieras, en tal sentido carece de sustento lo alegado por la recurrente.

## Resolución de Multa N° 194-002-0011118

Que la Resolución de Multa N° 194-002-0011118 (folio 5911), fue girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido el Libro de Inventarios y Balances, sustentándose en los Requerimientos N° 1921120000012 y 1922120000168.

Que el numeral 5 del artículo 175° del mencionado código, establece que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT que se vincularan con la tributación, infracción que, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones<sup>5</sup>, se encuentra sancionada con el 0.3% de los ingresos netos.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, señala como sanción aplicable a la infracción antes referida, la multa equivalente a 0.3 por ciento de los IN y, conforme con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10 por ciento de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el artículo 180° del referido texto normativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos (IN) de un ejercicio gravable, entre otros conceptos; siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, establece que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción materia de autos, se considerará el criterio de la subsanación y/o pago, pudiendo ser voluntaria o inducida por la Administración; agregando que la forma de subsanar dicha infracción es poniendo al día los libros y registros que fueron detectados con un atraso mayor al permitido por las normas correspondientes.

Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 87° del mencionado código, los administrados están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

<sup>5</sup> Aplicable a aquellas personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folios 5809 y 5810).



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que de otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N° 141-2003/SUNAT se aprobó el PDT - Formulario virtual N° 0625 "Modificación del coeficiente o porcentaje para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta", señalándose en su artículo 2° que la citada resolución se aplica a todos los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría y determinen el pago a cuenta del Impuesto a la Renta por cualquiera de los dos sistemas establecidos en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 5° de la norma aludida, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 032-2005/SUNAT<sup>6</sup>, dispone que los contribuyentes acogidos al sistema de pagos a cuenta por porcentaje, establecido en el inciso b) del artículo 85° de la ley, podrán modificar el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio, a su opción, mediante la presentación del Formulario PDT 625.

Que el artículo 6° de la citada resolución de superintendencia, establecía que el balance que se utilice para modificar el coeficiente o el porcentaje de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta deberá ser anotado en el Libro de Inventarios y Balances a valores históricos.

Que por su parte, el artículo 8° y Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT dispone que si el contribuyente elabora un balance para modificar el coeficiente o porcentaje aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta, deberá tener registradas las operaciones que lo sustenten con un atraso no mayor a sesenta (60) días calendario contados desde el primer día del mes siguiente a enero o junio, según corresponda.

Que el numeral 3.1 del artículo 13° de la citada resolución de superintendencia, dispone que el Libro de Inventarios y Balances deberá contener, al cierre de cada ejercicio gravable, entre otros, lo dispuesto por el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 141-2003/SUNAT y norma modificatoria.

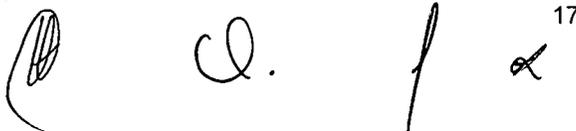
Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 8665-3-2001, la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

Que de autos se advierte (folio 5624), que la recurrente el 19 de setiembre de 2010 presentó el Formulario PDT 625 N° 750004865 con el fin de modificar el coeficiente y/o porcentaje.

Que mediante el punto 15 del Requerimiento N° 1921120000012 (folio 5793), se solicitó a la recurrente que exhiba, entre otros, el Libro de Inventarios y Balances, siendo que al cierre del citado requerimiento (folio 5791), se dejó constancia que la recurrente exhibió el citado libro sin haber registrado el balance utilizado para modificar el coeficiente o el porcentaje de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo con lo establecido en el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 141-2003/SUNAT, por lo que al no registrar el referido balance, llevaba su libro con atraso, lo que configuraba la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el punto 22 del Requerimiento N° 1922120000168 se indicó a la recurrente, que en el Libro de Inventarios y Balances no registró el balance utilizado para modificar el coeficiente o porcentaje aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta, infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario. En tal sentido, se le otorga el plazo que fija este requerimiento a fin de subsanar la omisión, pudiendo acogerse al Régimen de Gradualidad (folio 5788). Al cierre del requerimiento se dejó constancia que la recurrente no regularizó el atraso en el Libro de Inventarios y Balances y que asimismo no se acogió al Régimen de Gradualidad (folio 5786).

<sup>6</sup> Vigente desde el 6 de febrero de 2005.





# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Que en vista que la Administración dejó establecido en fiscalización que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances exhibido, había detectado que no estaba registrado el balance utilizado para modificar el coeficiente o el porcentaje de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y considerando además que la recurrente no ha negado tal situación ni ha presentado medio probatorio que lo desvirtúe, está acreditado que llevaba el referido libro con un atraso mayor al permitido, según el plazo previsto en la citada Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, con lo cual incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que asimismo, al no haber regularizado la anotación del referido balance cuando lo solicitó la Administración mediante Requerimiento N° 1922120000168, se advierte que la recurrente no cumplió con subsanar la infracción antes referida, por lo que no le correspondía la aplicación del régimen de gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que en cuanto al monto de la sanción, se aprecia que la resolución de multa fue emitida por el importe de S/. 37 669,00, importe equivalente al 0.3% de los ingresos netos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (vuelta folio 5549), conforme con lo dispuesto por el artículo 180° y la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario; sin embargo, no se aprecia que la Administración hubiera tenido en cuenta los pagos a cuenta realizados por la recurrente mediante los Formularios 1662 N° 09812738, 09812609 y 09812512 (folios 5394, 5395 y 5397), por lo que corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de la resolución de multa materia del presente análisis.

## **Resolución de Multa N° 194-002-0011119**

Que la Resolución de Multa N° 194-002-0011119 (folio 5912), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, esto es, por no llevar el Registro de Activos Fijos en la forma y condiciones establecidas, sustentándose en el Requerimiento N° 1921120000012.

Que el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que constituye infracción, llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, establece que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción materia de autos, se considerará el criterio de la subsanación y/o pago, pudiendo ser voluntaria o inducida por la Administración; agregando que la forma de subsanar dicha infracción es rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que el Anexo II de la referida norma dispone para el caso de la subsanación inducida, una rebaja del 50% de la sanción aplicable, para el caso que se subsane la infracción, dentro del plazo otorgado por la Administración, para tal efecto, contado desde que surte efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización, sin que se efectúe pago alguno.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, señala como sanción aplicable a la infracción antes referida, la multa equivalente a 0.3 por ciento de los IN y, conforme con la

 18



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10 por ciento de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el numeral 4 del artículo 87° del referido código establecía que los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial debían llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que el inciso f) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado mediante el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

Que el numeral 7.3 del artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, indica que la información mínima a ser incluida en el Registro de Activos Fijos deberá consignar como información mínima del activo fijo entre otros, la marca, el modelo, número de serie y/o placa, saldo inicial, adquisiciones y adiciones, mejoras, retiros y/o bajas, etc.

Que mediante el punto 11 del Requerimiento N° 1921120000012 (folio 5793), la Administración solicitó a la recurrente que exhiba, entre otros, el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, el cual debía contener la fecha de adquisición, costo, incrementos por revaluación, ajustes por diferencias de cambio, mejoras de carácter permanente, retiros, revaluaciones, depreciación, ajustes y el valor neto de los bienes, indicando cálculo y distribución a los centros de costos.

Que en el punto 11 del resultado del Requerimiento N° 1921120000012 (reverso folio 5792), la Administración dejó constancia que de la revisión al Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo se verificó que no se llevaba de acuerdo con los formatos establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT puesto que no figuraba la marca, el modelo, número de serie, saldo inicial, adquisiciones y mejoras, retiros y/o bajas, entre otros, lo que configuraba la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el punto 20 del Requerimiento N° 1922120000168 (reverso folio 5789), se indicó a la recurrente que el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos no estaba siendo llevado de acuerdo con los formatos establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario; por lo que se le requirió subsanar la infracción cometida y que realice el pago de la multa respectiva, pudiéndose acoger al Régimen de Gradualidad.

Que al cierre del referido requerimiento (reverso folio 5787), la Administración dejó constancia que la recurrente subsana la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario acogiéndose al Régimen de Gradualidad pero que no realiza el pago de la multa respectiva.

Que de la revisión de la copia del Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo (folios 4892 a 4895), se observa en el folio 2 del referido registro que era llevado sin anotarse la marca, el modelo, número de serie, entre otros, de los vehículos que tenía la recurrente registrado como activo fijo, configurándose así la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario; y si bien conforme con el Resultado del Requerimiento N° 1922120000168, la recurrente subsanó la infracción al rehacer dicho

 19



# Tribunal Fiscal

N° 02373-3-2017

registro cumpliendo con lo antes anotado; sin embargo no efectuó pago alguno, por lo que le correspondía una rebaja del 50% de la sanción aplicable.

Que según se aprecia de la Resolución de Multa N° 194-002-0011119 (folio 5912), fue emitida por el importe de S/. 37 669,00, importe equivalente al 0.3% de los ingresos netos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (vuelta folio 5549), conforme con lo dispuesto por el artículo 180° y la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario; sin embargo, no se aprecia que la Administración hubiera procedido a la aplicación de la rebaja correspondiente; por lo que corresponde que la Administración proceda a su reliquidación.

Que con relación al concurso de infracciones invocado por la recurrente, cabe señalar que el artículo 171° del Código Tributario dispone que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave y siendo que para el caso materia de autos, son distintos los supuestos que dieron lugar a la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 5 del artículo 175° y 5 del artículo 177° del Código Tributario que han sido confirmadas en esta instancia, no resulta aplicable al presente caso el artículo 171° del Código Tributario, por lo que no se encuentra acreditado en autos vulneración alguno de los principios non bis in ídem y no concurrencia de infracciones invocados por la recurrente.

Que en cuanto al pedido de la recurrente que se suspenda cualquier procedimiento de cobranza coactiva relacionado con los valores impugnados, cabe precisar que ello no corresponde ser dilucidado en la vía del presente procedimiento contencioso tributario sino en el procedimiento coactivo, y en caso éste no resulte arreglado a ley, cabe presentar la queja a que se refiere el artículo 155° del Código Tributario.

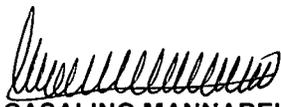
Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración según la Constancia de Informe Oral N° 1449-2016-EF/TF, que obra en autos.

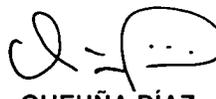
Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 1960140002607/SUNAT de 31 de marzo de 2015, en el extremo del reparo por presunción de ingresos por inventario documentario y la Resolución de Multa N° 194-002-0011116, **DEJAR SIN EFECTO** tal valor, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA

  
QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

  
SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

  
Barrera Vásquez  
Secretaria Relatora  
QD/BV/PM/ra