

EXPEDIENTE N° : 1007-99
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 23 de abril de 1999

VISTA la apelación interpuesta por **S.A.** contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-09343 de 29 de enero de 1999, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación que formuló contra las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321, 012-3-07322, 012-3-07323 y 073-3-07324, expedidas por omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1995 y 1996, y contra las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16558 a 012-2-16576, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que los reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas que aparecen en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 y 012-3-07322, están referidos a un supuesto no reconocimiento del nacimiento de la obligación tributaria en la fecha de percepción del ingreso, proveniente de las entregas de dinero que le fueran efectuadas a la recurrente respecto de un Contrato de Compra Venta a Futuro, suscrito el 27 de julio de 1995 con la Caja de Pensiones Militar y Policial, por la venta de un terreno (de propiedad de la primera) conjuntamente con un edificio que sería construido por la contribuyente; corresponde dilucidar entonces, si aquellas entregas en dinero dieron nacimiento a la obligación tributaria de dicho Impuesto;

Que conforme a los literales c) y d) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, aplicable al caso de autos, se encontraban gravadas con dicho impuesto, además de otras operaciones, los contratos de construcciones y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos;

Que el literal d) del artículo 3° de la mencionada ley, en lo que concierne al asunto bajo estudio, definía en su literal d) como "construcción": a "las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas;

Que por su parte, el literal e) del artículo 3° precisaba el vocablo "constructor" como: "cualquier persona que construya por encargo de un tercero o que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos en parte por un tercero";

Que la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, al cual alude el literal d) del artículo 3° de la ley bajo estudio, define qué debe entenderse por construcción; así, la Clase 4520 (que regula lo concerniente a la construcción de edificios completos y de partes de edificios y obras de ingeniería civil), de la División 45 de dicha clasificación incluye, entre otras, a la construcción de edificios y estructuras de ingeniería civil, las actividades corrientes de construcción que consisten principalmente en la construcción de viviendas, edificios de oficina, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, etc.;

Que la misma clasificación establece que las actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrato, y que, la ejecución de obras completas puede encomendarse a subcontratistas;

Que de lo señalado en el considerando que antecede, se infiere que el contrato de construcción debe entenderse como un servicio comprendido en la CIU tomando en cuenta que se alude al término "retribución", entendiéndose éste como la contraprestación entregada con ocasión de la prestación de una actividad de construcción, más no en virtud de la venta de un inmueble que la haya involucrado, por cuanto dicho contrato de construcción no subsume transferencia de propiedad;

Que se puede apreciar que el primer extremo del literal e) del artículo 3° de la ley bajo estudio, califica como constructor a "cualquier persona que construya por encargo de un tercero", y el segundo extremo de la misma norma, separado por la preposición disyuntiva "o", indica que también es constructor la persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles contruidos totalmente por ella, o que hayan sido contruidos en parte por un tercero;

Que en este último extremo, se expresa el vocablo "inmueble" contruido totalmente por el constructor o en parte por un tercero, vale decir, se entiende la preexistencia de un terreno de propiedad del constructor sobre el cual se ha levantado una edificación para su venta, lo cual resulta corroborado por el literal d) del artículo 1° de la ley, cuando preceptúa que grava la "primera venta de inmuebles" que realicen los constructores de los mismos, lo cual significa, primero, que el inmueble supone el terreno más el edificio y, segundo, que debe ser realizado por los constructores de los mismos;

Que entonces, a diferencia de lo señalado en este último extremo del literal e) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el primer extremo de dicha norma no se menciona el vocablo "inmueble", enunciándose sólo la voz "que construya por encargo de un tercero", esto es, comprende el servicio o actividad propia de la construcción efectuada por el constructor por encargo de un tercero, actividad definida en el literal d) del artículo 3° en análisis, y gravada como "contrato de construcción" según el literal c) del artículo 1° de la referida ley;

Que por tanto, para que la actividad de construcción califique como "contrato de construcción", gravado con el Impuesto General a las Ventas, necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor y en el cual el tercero encarga su construcción, mientras que si se realiza dicha actividad mediante la edificación que efectúa el constructor, en un terreno de su propiedad, para su posterior venta, constituye una operación diferente, también gravada con el Impuesto General a las Ventas, pero, como "primera venta de inmuebles";

Que en el presente caso, no cabe gravar los contratos de fechas 27 de julio de 1995 y 29 de marzo de 1996, celebrados por la recurrente, como primera venta de inmuebles, ni tampoco como contrato de construcción, por cuanto al momento de la conclusión de dichos contratos no existía edificación de inmueble alguno, el cual, debía ser contruido por la contribuyente en el terreno de su propiedad, como empresa vendedora, caso que no se encuentra regulado por los textos legales anteriormente comentados;

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y FINANZAS

RECEIVED

Que como quiera que es objeto de discrepancia la aplicación del Impuesto General a las Ventas sobre las entregas de dinero concertadas por la partes en el documento denominado "Addendum al contrato de compra venta de 27 de julio de 1995", en calidad de arras de retractación, respecto de la transferencia de propiedad de un bien a futuro de naturaleza inmobiliaria, se concluye que al no encontrarse gravada con el Impuesto General a las Ventas los citados contratos, por las razones expuestas, resulta irrelevante examinar lo concerniente a la afectación de las convenidas arras de retractación, en consecuencia debe dejarse sin efecto el reparo;

Que por otro lado, los reparos al crédito fiscal que constan también en las mismas Resoluciones de Determinación son consecuencia de la fiscalización efectuada de los períodos tributarios de agosto a diciembre de 1995 y de enero a diciembre de 1996, por comprobantes de pago por operaciones no reales, por gastos y/o costos ajenos a la obra ejecutada y por gastos y/o costos no sustentados;

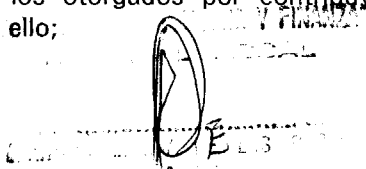
Que respecto a los comprobantes de pago por operaciones no reales, la Administración indica que se sustenta en el hecho que el contribuyente no ha acreditado que se trate de operaciones reales con sus registros de inventario permanente, control de existencias, cuenta especial de obra, valorizaciones, entre otros, y, contrario a toda recomendación de control interno, estas operaciones se realizaron supuestamente en efectivo, no emitiéndose cheques para su cancelación; se ha pretendido sustentar las operaciones con comprobantes de pagos falsos, falsificados y de favor como se ha determinado de acuerdo a los cruces de información y manifestaciones de los implicados, que fueran realizados ante el representante del Ministerio Público;

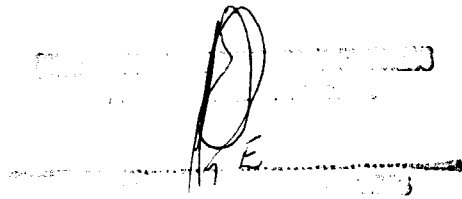
Que asimismo, señala que mediante cruce de información se determinaron importes que corresponden a costos y/o gastos ajenos a la obra ejecutada por inmobiliaria Santa Angela S.A.;

Que los reparos por gastos y/o costos no sustentados corresponden a operaciones de compra que no fueron sustentados por el contribuyente con sus respectivos controles de inventario, Kardex, Cuenta Especial de Obra, e inventario permanente;

Que la Administración sustenta su posición en el segundo párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos N° 775 y 821, aplicables a los períodos fiscalizados, donde se prescribe que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios, o contratos de construcción que reúnan las siguientes características: a) Que sean permitidos como costo o gasto de la empresa, de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto;

Que a su vez, cita el cuarto párrafo del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 821, vigente a partir del 23 de abril de 1996, donde se indica que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos, o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite a ello;





256-3-99

Pág.04

Que de igual modo, arguye el artículo 44° de las normas glosadas anteriormente, el cual señala que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal;

Que al no reconocerse por la Administración las operaciones materia de autos, afirmando que no constituyen gasto ni costo de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta que es uno de los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (inciso "a" del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas), deben analizarse las normas pertinentes en la Ley del Impuesto a la Renta;

Que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, 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, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley";*

Que en efecto, la Ley del Impuesto a la Renta, recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas; así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para tal fin, debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el "modus operandi" de la empresa;

Que por otro lado, corresponde señalar que el artículo 44° de la misma ley, señala los gastos que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, no encontrándose incluidas las operaciones que no tuvieran contrato, o la exigencia de cierta forma de pago;

Que en consecuencia, el argumento de la Administración relativo al pago con cheques y la exigencia de contratos, carece de sustento legal desde que ambos no son contemplados como requisitos de deducibilidad en las normas del Impuesto a la Renta, mas aún, si se considera que de la documentación que corre en autos se aprecia que el contribuyente en diversos escritos ha sostenido que no poseía cuenta corriente, por lo que no utilizaba cheques para el pago de sus operaciones, hecho que no ha sido desvirtuado por la Administración y que en las copias de sus estados de cuenta y copias de depósitos, aparece que dichas operaciones fueron cancelados en efectivo;

Que como resultado del cruce de información, la Administración determinó que algunos proveedores no presentaron declaración jurada, y que además no proporcionaron documentación que acredite la venta de los bienes, este Tribunal, en diversas resoluciones, tales como las Nos. 1229-1-97 y 238-2-98, ha sentado el criterio que si los proveedores no cumplieren con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información, éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente;

...

Que en lo relativo al hecho que un proveedor es no habido, este Tribunal, en diversas resoluciones, tales como las Nos. 2071-4-96 y 32-4-97 resolvió que si al realizarse la verificación y el cruce de información posterior, no se haya ubicado al vendedor, este hecho tampoco puede ser imputable al comprador;

Que en lo concerniente al argumento de la Administración de que no se ha acreditado la realidad de la operación con el Inventario Permanente y control de existencias, el segundo párrafo del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, señala que: "el Reglamento podrá establecer para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos";

Que conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 35° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y, asumiéndose que de la documentación que corre en autos se desprende que los ingresos brutos del ejercicio anterior declarados por el contribuyente, en función de la UIT del ejercicio en curso fueron: a) Año 1995: 625.23 UIT; b) Año 1996: 646.87 UIT; por lo que, el contribuyente durante los ejercicios 1995 y 1996 se encontraba obligado a llevar un registro permanente en unidades (Kardex físico);

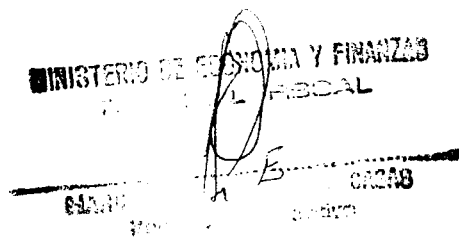
Que obran en autos copias de documentos denominados "kardex de control de existencias" que fueron presentados a la Administración, lo cual resta consistencia a lo afirmado por la Administración;

Que si bien, dichos kardex muestran en detalle los ingresos y, en forma global las salidas, no puede afirmarse que el contribuyente no presentó dicho kardex como sostiene la Administración, sino que estos se encontraban en forma incompleta por cuanto el Inventario Permanente en unidades debe mostrar el saldo de los inventarios en forma constante, esto es, registrarse las operaciones conforme se realizan;

Que en relación a la "Cuenta especial para cada obra", que la recurrente se encontraba obligada a llevar de acuerdo al artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, obran en autos copias de documentos denominados "Cuenta Especial de Obra" que la recurrente presentó a la Administración mediante escrito de fecha 30 de marzo de 1998, y si bien el auditor concluye que no lleva un control especial del costo de cada obra (folio 3,964) y que presenta análisis según los cuales no concilian con lo registrado y declarado, no precisa las características incumplidas en la "Cuenta Especial por Obra", y los montos que no concuerdan para desconocer los documentos presentados;

Que a dicho efecto, el contribuyente ha sostenido que el 98.36% de sus ingresos constituye la obra "Centro Comercial Yuyi" por lo que sus registros contendrían el costo de dicha obra, lo cual debe ser verificado por la Administración;

Que en cuanto a los reparos que se fundamentan en manifestaciones de los representantes de los proveedores, el artículo 125° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, señala: que los únicos medios probatorios en el Procedimiento Contencioso Tributario son los documentos, la pericia y la inspección, por lo que, la Administración Tributaria debe sustentarlos en medios probatorios distintos a los mencionados, criterio que está recogido en la resoluciones de este Tribunal Nos. 57-5-98, 2135-4-96 y 533-3-98, sobre todo si se acepta que dichas manifestaciones no generan hechos imponibles;



256-3-99

Pág.06

Que la Administración efectúa reparos a ciertas facturas por no sustentar con documentación fehaciente la necesidad del gasto para producir y mantener la fuente de la renta de tercera categoría;

Que no obstante que la Administración señala que se determinaron contradicciones entre los Libros Principales y el Registro de Compras de la empresa DATACONSUL S.R.L. en lo referente a la adquisición de mercaderías, destacando que el Registro de Compras se encuentra con grandes tachones y enmendaduras, apreciándose que fue cerrado y reabierto posteriormente, cabe mencionarse que este Tribunal ha establecido el criterio que si de la verificación y cruce de información con los proveedores, éstos incumplieran con presentar alguna información, o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquiriente;

Que respecto al desconocimiento de operaciones de compra por no sustentarse las adquisiciones de las mercaderías vendidas, y por la manifestación de los proveedores afirmando la no existencia de la venta, cabe señalar que el Tribunal Fiscal en numerosas resoluciones ha dejado establecido que si de la verificación y cruce de información con los proveedores, éstos incumplieran con presentar alguna información, o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos tampoco pueden ser imputables al usuario o adquiriente.

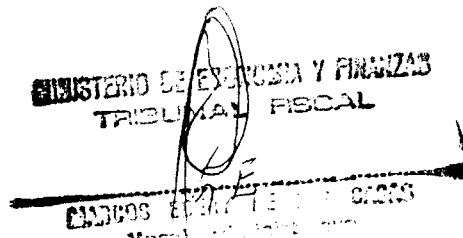
Que por las facturas utilizadas por Inmobiliaria Santa Angela S.A. indicadas como falsas por la Administración, al constatar que la numeración y serie de las facturas se encontraban emitidas a otros contribuyentes y algunas se encontraban en blanco;

Que del cruce de información efectuado con el señor MONTROYA GOMEZ-CORNEJO JOSE ROBERTO (folios 163 y 5,670), se observa que la Administración determina que son facturas falsas atendiendo a la manifestación tomada a dicho contribuyente (folios 5,669) y al Comprobante de Información Registrada, referida al Sistema de Comprobante de Pago, al no tener autorización para emitir facturas;

Que de igual modo, del cruce de información realizado con los proveedores INMOBILIARIA CONSTRUCTORA SAN MARTIN (folio 633), ELIZABETH CRUZADO VARGAS (folio 1,126) TREFILADOS S.A. (folio 1,411), la Administración concluye que se trata de operaciones no reales, amparándose en el hecho que los proveedores no sustentaron la fehaciencia de las operaciones, al respecto, debe señalarse que tal hecho así como los contenidos en los dos considerandos precedentes no caben ser atribuidos al contribuyente desde que de las actuaciones de la Administración no se ha acreditado suficientemente la veracidad de sus reparos;

Que si bien la Administración considera haber determinado que se entregaron materiales, -que aparecen en ciertas facturas de compra-, en lugares distintos a la obra de la recurrente y que las guías de remisión aparecen expedidas a nombre de otras empresas, estas aseveraciones se basan en un escrito del proveedor y en copias simples de Guías de Remisión, copias que no demuestran fehaciencia al no encontrarse legalizadas o fedateadas por funcionario competente de la Administración;

Que no obstante que las Guías de Remisión no acreditan la transferencia de propiedad de los bienes remitidos corresponde a la Administración reexaminar el destino final de dichos bienes;



256-3-99

Pág.07

Que en lo que concierne a la Sra. NICOLASA SANCHEZ CASTILLO, la Administración concluye que las facturas utilizadas por la recurrente y que corresponden a este proveedor son falsas, por cuanto, según Oficio N° 001152530 de la Oficina de Constancia RENIEC, esta persona falleció en 1992, siendo su inscripción cancelada con Resolución Directoral N° 058 de 16 de junio de 1992;

Que tal situación no significa la no continuación de las actividades económicas de la causante, desde que tributariamente aquello únicamente se puede acreditar, de haberse declarado a la Administración Tributaria tal circunstancia por sus causahabientes, en los registros de dicha Administración, por lo que corresponde a aquella verificar si ello le fue comunicado;

Que por las facturas de los proveedores CASAS Y COSAS S.A. y SANIART S.A., cuyas copias obran a fojas 1,910 al 1,935 del expediente, la Administración determina que constituyen gastos ajenos, sin embargo del detalle de dichas facturas, se observa conceptos como lámparas, tachos, escobas, bolsas para basura, fluorescentes, etc., bienes que guardan relación con la actividad de la recurrente, por lo que resulta necesario que la Administración fundamente más su reparo;

Que en lo concerniente al Anexo 4 del Requerimiento N° 002524-A-03-98, referido a facturas de MANTENIMIENTO HIDROSTAL S.A. y REPRESENTACIONES GARIBALDI, de las copias SUNAT de facturas de MANTENIMIENTO HIDROSTAL que obran a folios 1,886 a 1,909, se observa que corresponden a bombas, electrobombas, válvulas, equipos hidroneumáticos, etc., bienes que guardan relación con la actividad de la construcción que realiza la recurrente, por lo que la Administración debe fundamentar más su reparo;

Que por las facturas de REPRESENTACIONES GARIBALDI S.A. (folios 1,883 y 1,884) por un televisor a color, VHS y reproductor láser, se observa en una copia del Libro de Inventario, que obra a fojas 3,871 del expediente, que dichos bienes fueron contabilizados como activo fijo, los cuales deben ser verificados por la Administración;

Que de igual modo, mediante Anexo 2 del Requerimiento N° 002527-A-3-98 (folio 3,878) se solicitó al contribuyente que sustentara por escrito y con la documentación pertinente la necesidad de las adquisiciones referidas a las facturas Nos. 823 de ACABADOS PROFESIONALES S.A. y 24 de IMELISA, constatando en el resultado del Requerimiento (folio 3,868) que no sustentó la naturaleza y fehaciencia de las operaciones;

Que ahora bien, del contenido de las facturas se aprecia que corresponde a 250 ML. de Divisiones metálicas para baño (folio 3,870) y Rollos de Alambre (folio 3,869), bienes que guardan relación con la actividad efectuada con la recurrente, por lo que resulta necesario que la Administración fundamente más su reparo;

Que como argumento adicional, la Administración señala que con la finalidad de cubrir desequilibrios de caja o saldos negativos de caja, dado que sólo se reflejan salidas constantes de dinero sin que existan ingresos para cubrir dichos desembolsos; en la contabilidad se presenta la figura de préstamos del accionista Néstor Rojas Godínez, por un importe de S/. 19'901,855.18 en el año 1996; y que al solicitar mediante Carta de Cruce de Información N° 1085-98/SUNAT al Señor Néstor Rojas Godínez la sustentación del origen de fondos para cubrir los préstamos realizados a su representada, éste no sustentó el origen de los préstamos por S/. 11'665,290.94, según se detalla en el Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° 000983-A-3 (folios 5,995 al 6,005);

...

Que sobre el particular, este Tribunal ha establecido en reiteradas resoluciones, que la falta de sustentación de capacidad económica del socio para efectuar un préstamo, no puede servir de base para presumir la existencia de ingresos omitidos;

Que si bien por todo lo expuesto, lo invocado por la Administración no está plenamente sustentado para desconocer la realidad de una operación, ello no impide que haciendo uso de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, a través de otros medios, demuestre la fehaciencia de las operaciones;

Que por lo tanto, debe declararse nula e insubsistente la apelada en lo que concierne a los reparos al crédito fiscal, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 150° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a las consideraciones expuestas;

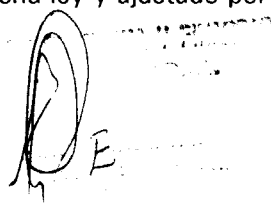
Que respecto a la Resolución de Determinación N° 012-3-07323, girada por la omisión al Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1995, como producto de la fiscalización, la Administración deduce de la cuenta de Productos en Proceso al 31 de diciembre de 1995, las adquisiciones de materiales que consideró como operaciones no reales y como gastos ajenos a las obras ejecutadas, adquisiciones que provienen de los reparos al crédito fiscal;

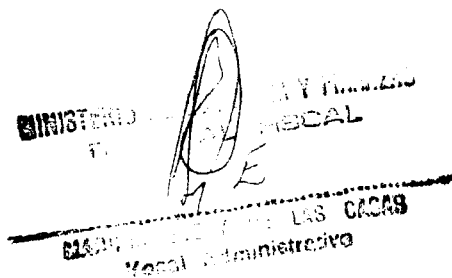
Que teniendo en cuenta que los reparos al crédito fiscal resultan insubsistentes, la citada deducción del Impuesto Mínimo a la Renta debe seguir su misma suerte;

Que por el anticipo de clientes presentados indebidamente rebajando el activo mediante el Anexo 5 del Requerimiento N° 002524-A-03-98 (folio 3900), se le solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente, la diferencia existente que se encuentra en el saldo de la cuenta Existencias al 31 de diciembre de 1995, entre lo consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y lo anotado en el Libro Mayor;

Que en el resultado del Anexo 5 del Requerimiento (folios 3,899), se observa que la recurrente indebidamente neteó de la cuenta Existencias-Productos en Proceso, los anticipos recibidos de clientes por S/. 15'320,837.00, los cuales debieron ser considerados como pasivos y no disminuyendo a las existencias, por lo que procedió a reparar el activo presentado en el Balance General de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995;

Que el tercer párrafo del artículo 109° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, señalaba que el activo neto que constituye la base imponible del Impuesto Mínimo a la Renta será el que conste en el Balance Ajustado cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable; mientras que el artículo 110° de la misma norma, precisaba que, a fin de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, se consideraría como valor de los activos netos al valor de los activos deducidos las depreciaciones y amortizaciones admitidas por dicha ley y ajustado por inflación, de ser el caso;

A handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The stamp contains some text that is partially obscured by the signature.



256-3-99

Pág.09

Que conforme a lo señalado en el Plan Contable General Revisado aprobado mediante Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94.10, la cuenta de Productos en Proceso agrupa a las cuentas que representan los bienes que no han llegado a su estado definitivo en el proceso de producción;

Que por su parte, en la dinámica de la cuenta Clientes contenida en la misma norma, señala que la divisionaria 122 - "Anticipo Recibidos - se deberá acreditar por los pagos a cuenta efectuados por clientes, en relación a ventas futuras, y que los saldos que resulten acreedores, cuando sean significativos, serán reclasificados de manera que sean mostrados en el Balance General en el lugar que corresponda en el Pasivo;

Que en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley;

Que en cuanto al crédito fiscal que fue presentado con el saldo negativo en el pasivo del Balance General por S/. 1'823,005, mediante el Anexo 5 del Requerimiento N°002524-A-03-98 se le solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente el saldo negativo de la cuenta tributos por pagar;

Que en el resultado del Anexo 5 del requerimiento, consta que la recurrente indicó que el saldo negativo de la cuenta Tributos por Pagar se debe al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas;

Que la norma del Impuesto General a las Ventas señala claramente que, cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto y, este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo;

Que asimismo, el Plan Contable General Revisado, al señalar la dinámica de la cuenta 40 Tributos por Pagar, indica claramente que los créditos fiscales serán mostrados en el activo corriente o no corriente de acuerdo con el plazo de su aplicación, en consecuencia, el reparo se encuentra ajustado a ley;

Que la Resolución de Determinación N° 012-3-07324 se giró por la omisión al Impuesto a la Renta - Régimen General del ejercicio 1996; al respecto, debe señalarse que dicho valor contiene reparos al desconocerse operaciones de compras de 1995 por S/. 6'944,611.00 y reparos por compras de 1996 por S/. 12'300,567 que provienen del reparo al crédito fiscal analizado anteriormente, teniendo en cuenta que los reparos al crédito fiscal han sido declarados nulos, el reparo al Impuesto a la Renta debe seguir la misma suerte por provenir de dicho reparo;

Que las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16558 al 012-2-16574 se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 al 012-3-07324, por lo que de acuerdo a lo antes expuesto, deben seguir la suerte por ser accesorias a ellas;

Que las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16575 y 012-2-16576 se emitieron por "no llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades en los ejercicios 1995 y 1996", al respecto, de autos se desprende que la recurrente sí presentó copias del Kardex físico, aunque en forma incompleta, por lo que no se puede afirmar que no llevaba dicho registro;

Que sin embargo, de las copias de los valores, (folios 8,293 y 8,294) se observa que se aplica a dicha supuesta omisión, como base legal, el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, Decreto Legislativo N° 773, por lo que, al no corresponderle el precepto infractor, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 77° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, en concordancia con el segundo párrafo del artículo 109° del mismo Código, dichos actos administrativos resultan anulables, por lo que la Administración, al emitir nuevo pronunciamiento, debe subsanar dicho vicio de anulabilidad;

De conformidad con el dictamen del vocal Parra Rojas, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los Vocales Santos Guardamino, Parra Rojas y Santiváñez Yuli;

RESUELVE:

REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 015-4-09343 de 29 de enero de 1999, en el extremo referido al débito fiscal; **NULA E INSUBSISTENTE** en lo que concierne a los reparos: a) al crédito fiscal; b) al del Impuesto a la Renta general; c) al Impuesto Mínimo a la Renta proveniente de la disminución de la cuenta de productos en proceso; y, d) a las multas giradas; debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento conforme al criterio expuesto; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

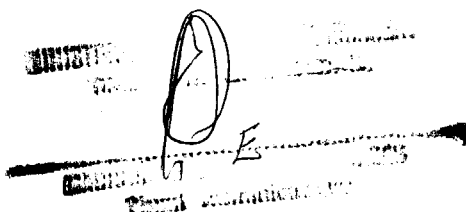
Regístrese, comuníquese y devuélvase a la SUNAT, Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, para sus efectos.


SANTOS GUARDAMINO
Vocal Presidente


PARRA ROJAS
Vocal


SANTIVÁÑEZ YULI
Vocal


Moreano Valdivia
Secretario Relator
PR/mv/cvc



EXPEDIENTE N° : 1007-99
DICTAMEN N° : 81-3-99 vocal Parra Rojas
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de abril de 1999

Señor:

S.A. debidamente representada por el Sr. , interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-09343 de 29 de enero de 1999, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación que formuló contra las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321, 012-3-07322, 012-3-07323 y 073-3-07324, expedidas por omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1995 y 1996, y contra las Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16558 a 012-2-16576, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 175°, numeral 1, y 178°, numerales 1 y 2 del Código Tributario.

Argumentos de la recurrente:

El 13 de noviembre de 1998 se le notificó las Resoluciones de Determinación y Multa referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 1995 y 1996.

Con respecto a las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 y 012-3-07322, referidas al Impuesto General a las Ventas, la SUNAT establece 2 grandes tipos de reparos para determinar una mayor base imponible y un menor crédito fiscal: un diferimiento de ingresos y un incremento del crédito fiscal utilizado.

I) Reparo al débito fiscal por diferimiento de ingresos:

Según la SUNAT, en el ejercicio 1995 existe un diferimiento de ingresos por S/.17'518,729.00, que se presenta como consecuencia de no haberse reconocido el nacimiento de la obligación tributaria en la fecha de percepción del ingreso, ya que de conformidad con la cláusula cuarta del contrato celebrado entre INMOBILIARIA SANTA ANGELA y su cliente, LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL, se pagaría a la firma del contrato la suma de US\$ 9'270,000.00.

Por el ejercicio 1996, la Administración igualmente sostiene que existe un diferimiento de ingresos sin compensar ascendente a la suma de S/. 20'628,679.00.

La Administración establece como base legal para su reparo el inciso d) del artículo 4° del Decreto Legislativo N° 775 y el numeral 4 del artículo 3° del Decreto Supremo N° 29-94-EF (que se refieren al nacimiento de la obligación tributaria en los contratos de construcción).

Que la Administración no distingue entre un contrato de obra y un contrato de compra-venta, error que no fue considerado por la Gerencia de Reclamaciones, que mantuvo el reparo, el cual es ilegal y arbitrario.

El contrato de obra es una modalidad de la prestación de servicios, que se caracteriza porque "...es un contrato obligacional y no traslativo de dominio, ya que ...el trabajo no constituye una mercadería". (Max Arias Schreiber Pezet, ob.cit. pag. 72).

El contrato de locación de obra, como de prestación de servicios, tiene por objeto el compromiso de realizar un trabajo a cambio del pago de una retribución; el ingeniero contratista se obliga a brindar al comitente un trabajo de construcción en un terreno y con materiales de propiedad del comitente.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
VOCAL FISCAL
CARLOS LYN DE LOS RIOS
Vocal Administrativo

Tal característica no se presenta en el negocio jurídico que vinculó a INMOBILIARIA SANTA ANGELA S.A. con su cliente, LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL, pues la primera no se comprometió a hacer un trabajo de construcción a la segunda, sino por el contrario a transferirle la propiedad de un terreno y una edificación cuyo dominio era de INMOBILIARIA SANTA ANGELA S.A.. Basta verificar en el Registro de la Propiedad Inmueble a la fecha de celebración del convenio para comprobar que la apelante era propietaria y no contratista respecto del inmueble sito en el Jr. Prolongación Gamarra N° 901-905, el cual no se obligó a construir sino a vender, es decir, a transferir la propiedad una vez que la edificación existiera.

Por el contrario, la SUNAT, violando el principio de congruencia resolutive, llega a la conclusión en el informe que sustenta la apelada que se trata de un contrato de compra-venta de inmueble, o como lo llama "primera venta de inmueble", "es así que dicho monto deviene en un anticipo por la construcción y primera venta del inmueble, dando origen al nacimiento de la obligación tributaria de conformidad con los literales d) y e) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, y numerales 3 y 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF".

Al resolverse la reclamación la Administración Tributaria se aparta de la posición del auditor fiscal que sostenía que era un contrato de locación de obra (contrato de construcción), y crea un contrato especial nunca antes visto, es decir una mixtura entre un contrato de construcción y un contrato de compra-venta de inmueble, ya que mezcla los literales d) y e) del artículo 4° de la Ley y los numerales 3 y 4 del artículo 3° del Reglamento.

Es evidente que no existe un contrato de construcción por las razones expuestas anteriormente, pero si existe un contrato de compra-venta de bien a futuro, que es un género totalmente distinto a la compra-venta de bienes y que no se encuentra regulado por el inciso e) del artículo 4° de la Ley o el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento.

La Gerencia de Reclamaciones sostiene como fundamentos para mantener el reparo que:

- Las arras de retractación sólo son válidas en los contratos preparatorios; por lo tanto, al no ser el contrato celebrado entre INMOBILIARIA SANTA ANGELA y su cliente LA CAJA DE PENSIONES POLICIAL Y MILITAR un contrato preparatorio, éstas no surtirían efecto jurídico.
- Que el addendum tiene fecha posterior al de la minuta, y no se encontraba elevado a escritura pública, por lo que no tendría valor jurídico.
- Que existía un consentimiento de las partes en transmitir la propiedad a cambio de una contraprestación, por lo que el contrato de compra-venta ya se encontraba en ejecución o estaba consumado.

Estos argumentos demuestran una indebida aplicación de la norma tributaria dada por el párrafo 2 del numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, que establece que "no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de depósito, arras de retractación o similares, antes de que exista la obligación de entregar la propiedad del bien".

En la venta de un bien a futuro, los efectos del contrato están pendientes del acaecimiento de un hecho futuro, por lo que el aspecto material de la hipótesis de afectación "venta" es susceptible de producirse únicamente cuando se verifique la condición legal prevista, es decir, que el bien pueda tener existencia física, es decir, que se cumpla con el presupuesto jurídico.

La Administración mantiene dos errores in judicando: a) la aplicación indebida de las reglas que regulan las arras; y b) el desconocimiento de la naturaleza de contrato de bien futuro y su significado en el derecho tributario.

El artículo 1480° del Código Civil establece que "la entrega de las arras de retractación sólo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos".

Al aplicar la norma jurídica citada al acto jurídico objeto del contrato se aprecia que aparentemente existiría dificultad, ya que las arras de retractación se emplearían sólo en contratos preparatorios, categoría jurídica que no correspondería al contrato de compra-venta que celebraron el 27 de julio de 1995, y su ampliatorio de 29 de marzo de 1996, la recurrente y LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL.

El contrato de compra-venta dentro del cual se pactaron las arras de retractación es un convenio definitivo, ya que conforme a su texto, significó el acuerdo en virtud del cual la recurrente se obligó a transferir la propiedad del bien inmueble a LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL, a cambio del pago del precio al que se obligó esta última.

Siendo la compra-venta materia del contrato, un contrato definitivo y no preparatorio, en apariencia se tendría que concluir que no procedía el uso de las arras de retractación; sin embargo, la interpretación teleológica y el examen dogmático jurídico del artículo 1480° del Código Civil, permiten establecer su procedencia, al tratarse de un contrato de compra-venta de bien futuro, con condición suspensiva de la existencia de la cosa.

El artículo 1480° del Código Civil debe concordarse con sus artículos 1414° y siguientes, de donde queda claro que el **compromiso de las partes en el contrato en mención es el de celebrar en el futuro un contrato definitivo.**

Por lo expuesto resulta claro que la razón de la fijación del uso de las arras de retractación en los contratos preparatorios es que en los mismos todavía no hay un contrato principal ejecutado o cumplido, que impida a las partes arrepentirse de su cumplimiento o ejecución.

El análisis del artículo 1480° del Código Civil permite extraer como regla la procedencia de la utilización de las arras de retractación respecto de contratos no cumplidos, a fin de permitir el arrepentimiento de su cumplimiento.

Las arras de retractación se diferencian de la cláusula penal en que en las primeras no hay un incumplimiento, que por configurar un ilícito civil genera la sanción que es la obligación penal, sino más bien lo que se da es un derecho a no cumplir, a no iniciar la ejecución del contrato, cuyo cumplimiento todavía no ha comenzado.

Es más, hay una razón valedera y que es la voluntad de las partes sometidas a mutuo acuerdo. Es así que el primer contrato firmado el 27 de julio de 1995 es claro en su propósito, pues ambas partes se someten a la voluntad de un contrato de venta a futuro. El addendum de fecha 1° de agosto de 1995 refleja esta voluntad de las partes contratantes y no puede atribuirse, como lo pretende la SUNAT, a ese contrato que sólo refleja la voluntad de la recurrente; el hecho que el Addendum no se haya elevado a escritura pública, sino en el Contrato de Venta a Futuro de 11 de julio de 1996, no releva la voluntad de las partes en él reflejado.

Como quiera que estamos ante un contrato privado, el acto registral queda, como así se acuerda en el Addendum, a la voluntad de cualquiera de las partes y, en todo caso, el perjuicio que hipotéticamente se causara a un tercero queda prevenido por el primer contrato elevado a escritura pública así como el segundo contrato que da fe del primero y de su correspondiente Addendum.

Por lo tanto, no se está ante la percepción de un ingreso parcial, sujeto al Impuesto General a las Ventas, como lo establece la SUNAT, sino ante una condición suspensiva cuyas arras de retractación no se encuentran gravadas.

Las arras de retractación operan en contratos de compra-venta de cosa esperada (o bien futuro), ya que no se cumplen mientras que no se verifique el hecho objeto de la condición suspensiva establecida en el artículo 1534° del Código Civil (condicio juris), que señala que "en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que se llegue a tener existencia".

Con relación a la condicio juris, Francesco Messineo sostiene que constituye un presupuesto indefectible de naturaleza legal, o un requisito o elemento objetivo al que está subordinada la eficacia y a veces la validez misma del contrato. Agrega que sin él el contrato no puede ser eficaz, y ni siquiera puede nacer, aunque las partes se hayan abstenido de hacer depender de él la suerte, mediante expresa referencia.

La ejecución o el cumplimiento del contrato de compra-venta de 25 de julio de 1995 y su ampliatorio el 29 de marzo de 1996, por efecto de la condición juris del artículo 1534° del Código Civil, se suspendió hasta la entrega de la edificación, consistente en la "Galería Yuyi", conforme a las especificaciones señaladas en el convenio ampliatorio.

El dinero entregado a la vendedora, estando funcionando la condición suspensiva, jamás puede ser a título de pago del precio de compra-venta, ya que esta obligación de la compradora estaba suspendida en su cumplimiento.

Resulta un imposible jurídico cumplir el contrato si está suspendido por disposición legal, ya que el artículo 1534° del Código Civil tornó innecesaria la condición suspensiva acordada por las partes, pues esta hubiese operado así no se acordase expresamente, porque conforme a los artículos 1534° a 1536°, permiten fijar como regla que es la renuncia a la condicio juris la que tiene que manifestarse con toda la claridad en el convenio, no su implementación, por estar ya dispuesta en la ley.

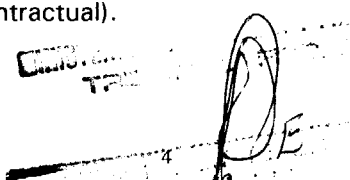
Como muestra, el artículo 1535° del Código Civil se ubica en la hipótesis, no dada en este caso, que el comprador asuma expresamente el riesgo de la existencia de la cosa futura vendida; aun en tal hipótesis, recién cuando la cosa ya existe, surge la obligación del comprador de pagar el precio ("...Empero, si el bien llega a existir, el contrato producirá desde ese momento todos sus efectos, cualquiera que sea su cantidad o calidad, y el comprador debe pagar íntegramente el precio").

El dinero entregado a la vendedora durante la vigencia de la condición suspensiva, solamente se justifica por las arras de retractación.

La Galería Yuyi fue terminada y entregada por la vendedora a la compradora, momento a partir del cual, al existir el bien futuro objeto de la compra-venta, se cumplió la condición suspensiva, y se hizo exigible la obligación de pago del precio de la compradora, y a título de tal, en consecuencia, la vendedora recibía desde ese instante el dinero que se le entregase, para imputar las arras al precio, conforme lo establece el artículo 1483° del Código Civil.

En el supuesto que no se compartiera la tesis de la aplicación de las arras de retractación a los contratos de compra-venta de bien futuro, debe indicarse que en materia de contratos es factible que su contenido se establezca por las partes de forma distinta a la fijada en las reglas que el Código Civil prevé sobre contratación, señalando en su artículo 1356° que "las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas".

La razón de la supletoriedad de las normas de contratación del Código Civil a la voluntad de las partes radica en el principio de libertad contractual, consagrado en el artículo 62° de la Constitución Política del Perú y en el artículo 1354° del Código Civil. La libertad contractual permite que el contenido del contrato sea el determinado por las partes, pudiendo apartarse de las reglas de contratación del Código Civil, con la única excepción que se trate de una norma imperativa (dirigismo contractual).



Handwritten signature and official stamp of the Tribunal Registral de Lima.

La regla del uso de las arras de retractación en los contratos preparatorios, del artículo 1480º del Código Civil, no responde a una expresión del dirigismo contractual del Estado, pues no se trata de la aplicación del principio de equilibrio o proporcionalidad de las prestaciones, para superar una situación de injusticia, sino tan sólo responde a un criterio técnico jurídico de emplearse en contratos no cumplidos, para no "comprar" con su empleo el derecho a dejar de cumplir un contrato cuya ejecución ya se inició.

En los contratos de compra-venta de bienes futuros, las entregas de dinero anticipadas a la existencia de la cosa adquirida no generan la obligación tributaria de pago del Impuesto General a las Ventas desde que el apartado 3 del artículo 3º del Decreto Supremo N° 29-94-EF, aplicable al caso de autos, establecía que "no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de depósito, arras de retractación o similares, antes que exista la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien".

Conforme a la norma mencionada, el hecho imponible que daba lugar al nacimiento de la obligación tributaria era la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien, lo que no se da en el caso de autos y que dichas entregas de dinero no constituyen hechos imposables conforme al artículo 2º del Código Tributario. El hecho generador era, en el caso examinado, la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien.

En el caso de la compra-venta que celebraron la recurrente y LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL, a la fecha en que recibió la vendedora el dinero, se sostiene que no se generó la obligación del pago del Impuesto General a las Ventas, ya que se pactaron arras de retractación, dentro de cuya vigencia, conforme a la segunda cláusula adicional del Addendum del 1º de agosto de 1995, recogido luego en la ampliación del contrato de compra-venta del 29 de mayo de 1996, no se generó la obligación de entregar o transferir el bien.

Ahora bien, el entendimiento de este tema pasa por fijar que el no nacimiento de la obligación tributaria en el caso sub materia no radica, principalmente, en las arras penitenciales, sino en la naturaleza del contrato de compra-venta de bien futuro.

La obligación tributaria no nace porque al verificarse la entrega de dinero a la vendedora operaba la condicio juris del artículo 1534º del Código Civil, propia, por regla general, de todo contrato de compra-venta de cosa esperada, puesto que las obligaciones de pago del precio de entrega de la cosa, de transferencia de la propiedad del bien, surgen cuando la cosa logra existencia física.

Así, aun cuando no se acepte la celebración de arras de retractación, el artículo 3º apartado 3 del Decreto Supremo N° 29-94-EF contempla otro supuesto normativo aplicable al contrato que motiva este informe "o similares". La norma tributaria no limita la regla enunciada a los casos del depósito o de las arras de retractación, sino a todo otro similar, es decir, aquel en que se reciba el dinero antes que exista la obligación de entregar o transferir el bien.

El dinero recibido por la recurrente, antes de la existencia de la "Galería Yuyi" no constituye el hecho generador de la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas, o porque se hicieron a título de arras de retractación, o porque el contrato de compra-venta de bien a futuro, con condicio juris, no generó la obligación de entrega o transferencia de la propiedad del bien, hasta la existencia de la "Galería Yuyi".

Por otro lado, debe manifestarse que el hecho que las arras penitenciales (objeto del Addendum suscrito el 1º de agosto de 1995) tengan la forma de documento privado, dada la consensualidad de la compra-venta, no impide la validez y eficacia del mismo, pues responde a la formalidad que libremente las partes han establecido.

En el presente caso, el hecho que la vendedora haya recibido dinero antes de la existencia de la obligación de entregar o transferir la cosa en propiedad no se basa fundamentalmente en las arras de retractación que observa la Administración, sino en la condición suspensiva que se implementa no por la voluntad de las partes tan sólo, sino por lo establecido en el artículo 1534º del Código Civil.

La condicio juris no es tema de prueba, pues basta demostrar que la compra-venta que celebraron la recurrente y LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL es de bien futuro (la Galería Yuyi) para concluir por disposición de la ley, no de la prueba, que operó una condición suspensiva, que generó que el dinero recibido por la vendedora sea anterior a la existencia de la obligación de entregar o transferir la propiedad de la cosa.

II) Reparos al crédito fiscal:

Cuando se emitieron los Requerimientos Nos. 728, 820, 821, 825, 830, 846, 980, 985, 989, 2524 y 2527, se dio respuesta escrita a cada una de las observaciones formuladas en cada uno de ellos, sustentando la fehaciencia de las compras realizadas de los materiales de construcción para la única obra de envergadura que ejecutó la inmobiliaria, ya que las demás representan simples servicios.

En todas las oportunidades ha hecho saber que la obra del edificio comercial para la denominada "Galería Yuyi", ubicada en Prolongación Gamarra, en los denominados Lotes 3, 4 y 5, hoy con la numeración municipal 901-905, esquina con la Calle Sucre, La Victoria, representa el 98.36% del total de los ingresos (en la actualidad se encuentra en condición económica de casi inactividad).

En lo que se refiere al crédito fiscal, la SUNAT basa los reparos efectuados en los artículos 18º, 19º (referidos a los requisitos sustanciales y formales que deben cumplirse para tener derecho al crédito fiscal), y 44º del Decreto Legislativo N° 775 (este último establece que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. Asimismo, dispone que el que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal).

Al entrar en vigencia el Decreto Legislativo N° 821, algunos de los artículos mencionados sufrieron variación.

Entre las modificaciones, se encuentra la del artículo 19º, en el que se agregó que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios. Tampoco darán derecho a crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello.

Sin embargo, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto, se hubiera efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento.

El Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1996, siendo modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF.

Este último, en su artículo 6º, reglamenta el artículo 19º del Decreto Legislativo N° 821 en la parte pertinente para no perder el derecho al crédito fiscal consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos, condicionándolo al pago con cheque "...siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento", por lo cual está ante una condición suspensiva para la aplicación del citado artículo 19º.

Finalmente, el Decreto Supremo N° 136-96-EF reglamentó el artículo 19º de la ley, definiendo los conceptos de comprobante de pago falso, comprobante de pago no fidedigno, y comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios.

Asimismo, establece los requisitos que deben cumplirse para sustentar el crédito fiscal con los documentos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 19º del Decreto Legislativo N° 821.

En consecuencia, durante el período fiscalizado por la SUNAT, no existían normas reglamentarias para su caso, y por lo tanto es imposible jurídicamente que sean aplicadas a su empresa, que es lo que equivocadamente hace la SUNAT. No obstante, sin renunciar a su derecho y que por ello signifique aceptar tal imposible jurídico, debe aclarar los conceptos vertidos por la SUNAT.

Los comprobantes de pago son falsos.

En este supuesto estarían aplicando el artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, en el inciso 2.2 a) "Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente".

Ante este equivocado concepto, se reitera lo ya afirmado al contestarse los requerimientos, puesto que las compras de materiales para construcción fueron reales y esto se ha acreditado con los kárdex y control de existencias entregados a los auditores, documentos en los cuales están anotados los ingresos por tipos de materiales.

En el control de existencias se detalla cada una de las facturas de compras y el total mensual que es pasado al control del kárdex, al que se le suma el saldo del mes anterior y luego se resta el total del material trasladado a la obra, quedando el saldo o existencia para el mes siguiente. Es indudable que la cantidad trasladada a la obra está referida a la del centro comercial denominado "Galería Yuyi", y que es la única obra que representó el 98.36% de los ingresos, como mencionó antes.

En ningún momento los auditores de la SUNAT le hicieron saber que los reportes del kárdex y control de existencias no daban la información suficiente que ellos deseaban verificar, pues de haberlo requerido hubieran contado con ella; tan es así que su contabilidad sigue a su disposición y más aun cuando la Administración conoce su comportamiento transparente al habersele proporcionado toda la información que fue requerida en la fiscalización.

Si los auditores han podido auditar el movimiento de los materiales de construcción, no pueden sostener que la obra (operación de construcción) es inexistente cuando físicamente está allí, comprobable a la vista de los auditores, peritos o técnicos de la SUNAT.

La Administración en ningún momento ha considerado la cantidad de materiales que se debió requerir para una obra de esa envergadura. De igual manera no se han tomado en cuenta los registros contables en los cuales se reflejan los saldos de existencias al 31 de diciembre de 1996 y 31 de diciembre de 1997, los cuales se han encontrado a su disposición para cualquier verificación física de los mismos.

La SUNAT pudo aplicar otras formas para auditar sus operaciones, como comparar los ingresos a los costos de los materiales según los kárdex con la infraestructura física de la Galería Yuyi. Este procedimiento no es imposible de realizar, ya que la SUNAT puede solicitar informes de peritos ingenieros para corroborar su afirmación.

La Administración a su vez debió tomar el total facturado para tener la visión económica total de que las ventas si fueron realizadas, completándose el ciclo compra-venta, de modo tal que, por un lado se tenía el crédito fiscal de las adquisiciones de materiales de construcción, servicios, y otros gastos propios del giro de su empresa, y del otro, el impuesto bruto facturado en sus ventas y que la SUNAT también ha fiscalizado. La diferencia que se tiene ha constituido el Impuesto General a las Ventas que ha venido pagando su empresa mes a mes.

A pesar de lo referido anteriormente, y a lo que cuestionan los auditores en el sentido que los proveedores son inexistentes, o que los comprobantes de pago no guardan relación con los que usualmente emiten, o que éstos no están registrados en sus contabilidades, aclara que su empresa no ha estado ni está en la facultad o posibilidad de establecer previamente la naturaleza del proveedor; si así fuera, caería en una facultad de fiscalización que sólo le corresponde a la SUNAT, como lo establece el artículo 62° del Código Tributario.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FISCAL
CARLOS EDUARDO DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

Es más, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Fiscal ya se ha pronunciado en sus Resoluciones Nos. 1229-1-97 de 13 de noviembre de 1997 y 804-4-97 de 22 de agosto de 1997, en el sentido que no cabe efectuar reparos al crédito fiscal por el hecho que el número de RUC (del proveedor) que aparece en el comprobante de pago (de compra) no pasa la prueba del módulo 11, debido a que al recurrente no puede exigírsele que realice dicha verificación toda vez que no hay forma razonable de que lo haga, no siendo fehacientes las pruebas presentadas a fin de determinar que la operación no es real, tales como que el proveedor nunca realizó actividad alguna en el local indicado en el comprobante.

Además, cuando se refiere a la realidad de la operación se invoca el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas; sobre el particular, debe indicarse que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 758-1-96 de 31 de mayo de 1996 ha indicado: "Que la prueba del módulo 11 no es de dominio público, por tanto la recurrente no tenía forma de comprobar que el número de RUC de los comprobantes reparados pasaba dicha prueba". Tal criterio del Tribunal Fiscal es uniforme como en sus Resoluciones Nos. 2109-4-96, 2073-4-96 y 2076-4-96; aún cuando a la fecha las normas vigentes han sufrido modificación, el criterio del Tribunal Fiscal, antes expuesto, sigue siendo vigente.

"Comprobante de Pago No Fidedigno ...Comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables"

Este sería el supuesto del inciso 2.2.b). del artículo 6° del Reglamento citado. Pero, con lo dicho líneas arriba, queda demostrado que las facturas de compra si guardan relación con los asientos contables, y no sólo para acreditar la correspondencia del crédito fiscal sino para la existencia de la construcción la cual aparece registrada en todo su proceso en nuestra contabilidad, pues, los auditores no han demostrado lo contrario.

"Pago de la operación mediante cheque"

En este supuesto se estaría aplicando el Artículo 19°, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto a las Ventas así como lo establecido en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento.

A criterio de la SUNAT, para no perder el derecho al crédito fiscal en caso se incurriera en los supuestos de "comprobantes de pago no fidedignos o falsos", el total de la operación incluyendo el pago del impuesto debió haberse efectuado con cheque. A pesar de ya haberse explicado que la empresa no se encuentra dentro de los supuestos señalados por la SUNAT, y de no existir normas reglamentarias en los períodos acotados de 1995 y 1996, como se fundamentó anteriormente, debe también insistirse sobre lo del "pago con cheque".

La empresa no utiliza la modalidad de pago con cheque ya que la única cuenta bancaria que tenemos es una Cuenta de Ahorros. Esto no obedece, en absoluto, a ninguna falta de control. Hay una falta de apreciación de la realidad de las transacciones comerciales en su entorno económico de la empresa.

Así, los proveedores de materiales de construcción exigen el pago en efectivo, de lo contrario no entregan o venden material alguno. Lamentablemente, para los proveedores la aceptación del cheque como medio de pago les irroga un riesgo que no quieren correr, y no sólo se refieren en exclusividad a la recurrente sino a la gran mayoría de empresas de construcción del volumen de operaciones como lo es Inmobiliaria Santa Angela.

Para cumplir con los requerimientos y plazos establecidos en el contrato, nos hemos visto en la obligación de seguir las reglas de juego del mercado que imponen los proveedores, sobre todo en un lugar como Gamarra en donde no pueden entrar durante el día camiones de toneladas.

Entregas en "lugares distintos" según Guías de Remisión.

En este caso, tampoco los auditores de la SUNAT han tenido en cuenta las respuestas que se dieron a sus requerimientos respecto a los anteriores domicilios de la recurrente en los distritos de Surquillo y Magdalena, como obra en sus registros, y que por costumbre los proveedores suelen seguir utilizando.

En otros casos, como también está dicho en las respuestas a sus requerimientos y en nuestro recurso de reclamación, las entregas de materiales han correspondido a servicios de construcción distintos a los de la OBRA UNICA de envergadura, sino a servicios de construcción menores y de los cuales la SUNAT no ha tenido en cuenta al momento de resolver la reclamación, no obstante encontrarse debidamente sustentado.

III) Aplicación del Código Tributario:

La SUNAT no ha aplicado la Norma III del Código Tributario al considerar como fuentes del Derecho Tributario que comprende a la jurisprudencia; tampoco la Norma VIII contenida en el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 en cuyo segundo párrafo establece: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios" como es el caso.

IV) La prueba testimonial no es una prueba válida en el Procedimiento Contencioso Tributario:

La Administración Tributaria llega a la conclusión de que en nuestra contabilidad existen facturas falsas, falsificadas y de favor, en razón de una serie de cruces de información en los cuales diversas personas naturales acogidos a los beneficios del Decreto Legislativo N° 815 deciden presentar su MANIFESTACION en las cuales involucran a personajes que desconocemos y que según ellos tenían vínculos de negocios con nuestra empresa.

Al respecto, debe precisarse que de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso tributario son los documentos, la pericia y la de inspección del órgano encargado de resolver. Por lo tanto consideramos que la prueba testimonial no es una prueba admisible en el procedimiento contencioso por lo que no se puede tomar como sustento para desestimar nuestras adquisiciones las mismas que efectivamente se realizaron.

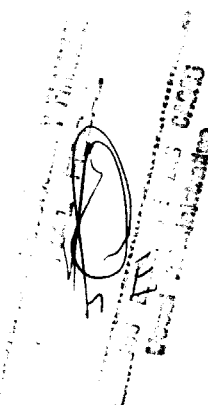
Argumentos de la Administración:



Se establecieron reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas y al crédito fiscal con incidencia en el Impuesto a la Renta y en el Impuesto Mínimo a la Renta, de los ejercicios 1995 y 1996, determinándose multas como resultado de dichos reparos.

Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 y 012-3-07322:

Reparos al débito fiscal por diferimiento de ingresos:



Se requirió a la recurrente la presentación del contrato suscrito con su cliente, la Caja de Pensiones Militar y Policial, por la venta del terreno y edificio en construcción denominado Galerías Yuyi, en el Jr. Prolongación Gamarra, La Victoria, siendo presentado según consta en los resultados del mismo.

Asimismo, se le solicitó que sustente fehacientemente y por escrito, con la documentación correspondiente, el origen de los ingresos detallados en el anexo 2 del requerimiento; al respecto, de acuerdo con los resultados del citado requerimiento, los ingresos a caja del ejercicio gravable 1996 fueron adelantos recibidos de la Caja de Pensiones Militar Policial, que fueron gravadas y facturadas en meses posteriores a la percepción del ingreso.

Se solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación correspondiente el origen y la naturaleza del ingreso a caja por S/. 20'672,100.00 (US\$ 9'270,000.00) de 27 de julio de 1995; de los resultados del citado requerimiento fluye que los ingresos constituyeron un pago a cuenta por un Contrato de Construcción, encontrándose gravado con el Impuesto General a las Ventas desde el momento de su percepción, lo que no hizo la recurrente.

De la verificación de la documentación presentada y del análisis del contrato, se detectó que en el mes de julio de 1995 aparece anotado en el Libro Caja un anticipo de US\$/. 9'270,000.00, recibido de su cliente la Caja de Pensiones Militar y Policial por la venta del terreno y edificio en construcción denominado Galería Yuyi, ubicado en Jirón Prolongación Gamarra N° 901-905, La Victoria, de acuerdo a lo pactado en la cláusula cuarta del Contrato de Compra Venta a Futuro suscrito el 27 de julio de 1995 e inscrito en el Registro de Escrituras Públicas de la Notaría Laos de Lama el 18 de agosto de 1995.

La tercera cláusula del mencionado contrato estipula que "LA VENDEDORA (la recurrente) conviene en dar en venta real y enajenación perpetua, en favor de LA COMPRADORA (Caja de Pensiones Militar Policial) la integridad del inmueble descrito en la primera cláusula, así como la futura edificación de 10 niveles y 2 sótanos descritos en la segunda cláusula en la suma de US\$/. 10'300,000.00, en la cual se encuentra incluido el pago del Impuesto General a las Ventas, monto que será cancelado de acuerdo a lo especificado en la cláusula cuarta..."

De otro lado, la recurrente presentó un Addendum al Contrato de Compra Venta de 27 de julio de 1995, que celebró con la Caja de Pensiones Militar Policial el 1° de agosto de 1995, indicándose en la segunda cláusula que el contrato de compra venta se encuentra sujeto a la condición suspensiva de que el bien inmueble materia de la compra venta llegue a tener existencia y a la obtención de la documentación señalada en la cláusula quinta del contrato, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1534° del Código Civil. Además, se precisa que la suma detallada en la cuarta cláusula del contrato se considera entregada en calidad de ARRAS DE RETRACTACION, de conformidad con lo que establece el artículo 1480° del Código Civil. Este documento no contaba con la inscripción en la notaría.

Adicionalmente, la recurrente presentó otro Contrato de Compra-Venta a Futuro suscrito con la Caja de Pensiones Militar Policial de fecha 29 de marzo de 1996, elevado a escritura pública el 8 de julio de 1996, por la venta y construcción de la denominada Galería la cual abarcará un área mayor a la estipulada en el Contrato de 27 de julio de 1995, por lo que se acumulará los Lotes 3 y 4 de la Manzana 36 de la Urbanización San Pablo al Lote 5 referido en el primer contrato.

En la cuarta cláusula del citado contrato se señala que los otorgantes ratifican la validez del contrato de compra-venta de 27 de julio de 1995, en lo que fuera pertinente, y convienen en celebrar un contrato de compra-venta por la integridad del inmueble y futura edificación descrita en las cláusulas segunda y tercera, por la cual la recurrente da en venta real y enajenación perpetua en favor de la Caja de Pensiones Militar Policial la integridad del referido inmueble en la suma de US\$/. 23'400,000.00, en la cual se encuentra incluido el pago del Impuesto General a las Ventas, precio que también incluye el precio fijado en el contrato de 27 de julio de 1995. Asimismo, la cláusula séptima de este contrato hace mención a los mismos términos estipulados en la segunda cláusula del Addendum del contrato de 27 de julio de 1995.

En cuanto a la norma legal aplicable al caso de autos, cabe mencionar que el artículo 1480° del Código Civil estipula que la entrega de arras de retractación sólo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos, mientras que el artículo 1483° dispone que si se celebra el contrato definitivo, quien recibe las arras las devolverá de inmediato o las imputará sobre su crédito, según la naturaleza de la prestación.

Sobre el particular, la doctrina contenida en el Título XV del Tomo I del Libro Exégesis del Código Civil Peruano de Max Arias Schreiber Pezet, señala que las arras de retractación responden a la filosofía del código, orientada al cumplimiento de los contratos y al desaliento de los medios que faciliten el arrepentimiento de los contratantes. Es por eso que la retractación sólo es posible en el caso de los contratos preparatorios, pues en ellos todavía no se ha concretado la relación contractual final.

Además, en el citado texto se indica que las arras de retractación operan como una condición resolutoria y otorgan el derecho de arrepentirse o desligarse de un contrato ya perfeccionado pero aún no ejecutado. La retractación sólo es posible frente a un contrato celebrado pero en espera de ejecución, pues de otro modo ya estaría materializado el cumplimiento y esto elimina la facultad de retirarse del contrato.

El artículo 1414° del citado Código señala que por el compromiso de contratar las partes se obligan a celebrar en el futuro un contrato definitivo, siendo dicha modalidad un contrato preparatorio.

En cuanto a los contratos preparatorios, se señala que la razón de los mismos es preparar y asegurar situaciones jurídicas para el futuro, comprometiendo a las partes a la formalización o ejecución de un contrato posterior.

El artículo 1529° del Código Civil señala que por la compra venta el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero; asimismo, el artículo 1532° indica que pueden venderse los bienes existentes o que puedan existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por ley.

Al respecto, en la Primera Parte del Tomo II del Libro Exégesis del Código Civil Peruano del Dr. Max Arias Schreiber Pezet, correspondiente a la compra venta, se menciona que dentro del juego de las relaciones contractuales nada impide que la compra venta pueda estar relacionada con un bien que no existe "in rerum natura", pero que se espera tener en el futuro.

Al analizar el caso de autos debe indicarse, en primer lugar, que el Addendum presentado por la recurrente tenía fecha posterior a la firma de la minuta y no se encontraba elevado a escritura pública, mientras que el contrato sí había sido elevado a escritura pública, por lo que dicho Addendum no puede desvirtuar la naturaleza del contrato, el mismo que conforme a la cláusula tercera (del contrato del 27 de julio de 1995) y cuarta (del contrato del 29 de marzo de 1996), correspondió a una venta real y enajenación perpetua del inmueble y futura edificación.

En tal sentido, existía el consentimiento de las partes a efecto de transmitir la propiedad del inmueble a cambio de una contraprestación en dinero, la cual incluiría el valor del Impuesto General a las Ventas. Esto se ve confirmado por el hecho de que en la cláusula novena (contrato de 27 de julio de 1995) y décima (contrato de 29 de marzo de 1996) se señala que el comprador se hará cargo de los tributos, arbitrios y/o impuestos fiscales o municipales que pudieran afectar el inmueble, devengados con fecha posterior a la suscripción de los contratos.

De lo antes expuesto fluye que nos encontramos frente a contratos definitivos, mas no frente a contratos preparatorios, por lo que lo argumentado por la recurrente en el sentido de que el dinero entregado por la Caja de Pensiones Militar Policial correspondió a arras de retractación carece de fundamento; es así que dicho monto deviene en un anticipo por la construcción y primera venta del inmueble, dando origen al nacimiento de la obligación tributaria de conformidad con los literales d) y e) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, y numerales 3 y 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Se pidió a la recurrente la escritura pública correspondiente al Contrato de Compra-Venta de 27 de julio de 1995, la cual no fue presentada al término del plazo del citado requerimiento.

Por lo tanto, se concluye que el reparo efectuado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 1995 y 1996, por concepto de ingresos diferidos, se hizo conforme a ley.

Reparos al crédito fiscal:

En la fiscalización efectuada se determinaron reparos al crédito fiscal de los ejercicios 1995 y 1996, por concepto de documentación observada.

En cuanto a la base legal aplicable al caso de autos, debe hacerse mención a los literales a) y b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decretos Legislativos Nos. 775 y 821, vigente durante los ejercicios 1995 y 1996, los cuales estipulaban que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que: sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Asimismo, el cuarto párrafo del artículo 19º de la norma antes citada señala que no dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios.

Tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello; sin embargo, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto se hubiera efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el reglamento.

Además, el artículo 44º de la norma glosada en los párrafos precedentes dispone que el que recibe un comprobante de pago que no corresponda a una operación real no tendrá derecho al crédito fiscal.

El primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, vigente durante los períodos controvertidos, señala 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

En la fiscalización efectuada se determinaron reparos al crédito fiscal en los períodos tributarios de agosto a diciembre de 1995 y de enero a diciembre de 1996, por comprobantes de pago por operaciones no reales, por gastos y/o costos ajenos a la obra ejecutada y por gastos y/o costos no sustentados.

El contribuyente no ha acreditado que se trate de operaciones reales con sus registros de inventario permanente, control de existencias, cuenta especial de obra, valorizaciones; y contrario a toda recomendación de control interno, estas operaciones se realizaron supuestamente en efectivo, no emitiéndose, cheques para su cancelación, y se ha pretendido sustentar las operaciones con comprobantes de pagos falsos, falsificados y de favor como se ha determinado de acuerdo a los cruces de información y manifestaciones de los implicados realizados ente el representante del Ministerio Público.

Asimismo, señala que mediante cruce de información se determinó importes que corresponden a costos y/o gastos ajenos a la obra ejecutada por inmobiliaria Santa Angela S.A.

Teniendo en cuenta que la Administración desconoce las operaciones, afirmando que no constituyen gasto ni costo de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, se debe analizar las normas de dicho impuesto.

Se determinó crédito fiscal que fue presentado con el saldo negativo en el pasivo del Balance General por S/. 1'823,005:

Resolución de Determinación N° 012-3-07324:

Se giró por la omisión al Impuesto a la Renta - Régimen General del ejercicio 1996.

Resolución de Multa Nos. 012-2-16558 al 012-2-16574:

Las Multas emitidas se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 al 012-3-07324, por lo que de acuerdo a lo antes expuesto, deben seguir la suerte por ser accesorias a ellas.

Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16575 y 012-2-16576:

Estas Resoluciones se emitieron por "no llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades en los ejercicios 1995 y 1996".

En relación a los argumentos que la Administración esgrime para fijar su posición por los reparos efectuados al crédito fiscal, estos serán detallados y analizados a través del acápite que aparece a continuación.

Análisis:

De la documentación que obra en el expediente, fluye que la Administración gira las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321, 012-3-07322, 012-3-07323 y 073-3-07324, emitidas por omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1995 y 1996, y contra las Resoluciones de Multa N°s 012-2-16558 a 012-2-16576, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 175°, numeral 1, y 178°, numerales 1 y 2 del Código Tributario.

Los asuntos materia de grado son los siguientes:

I) Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 y 012-3-07322:

1) Reparos al débito fiscal por diferimiento de ingresos:

La Administración efectúa reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por las entregas de dinero que le fueran efectuadas a la recurrente, respecto de un Contrato de Compra Venta a Futuro suscrito el 27 de julio de 1995 con la Caja de Pensiones Militar y Policial, por la venta del terreno y edificio en construcción denominado Galerías Yuyi, en el Jr. Prolongación Gamarra, La Victoria; el mencionado Contrato fue inscrito en el Registro de Escrituras Públicas de la Notaría Laos de Lama el 18 de agosto de 1995.

Según la SUNAT, en el ejercicio 1995 existe un diferimiento de ingresos por S/. 17'518,729.00, que se presenta como consecuencia de no haberse reconocido el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas en la fecha de percepción del ingreso, ya que de conformidad con la cláusula cuarta del contrato celebrado entre INMOBILIARIA SANTA ANGELA y su cliente, LA CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL, se pagaría a la firma del contrato la suma de US\$ 9'270,000.00.

Por el ejercicio 1996, la Administración igualmente sostiene que existe un diferimiento de ingresos sin compensar ascendente a la suma de S/. 20'628,679.00.

La tercera cláusula del mencionado contrato estipula que "LA VENDEDORA (la recurrente) conviene en dar en venta real y enajenación perpetua, en favor de LA COMPRADORA (Caja de Pensiones Militar Policial) la integridad del inmueble descrito en la primera cláusula, así como la futura edificación de 10 niveles y 2 sótanos descritos en la segunda cláusula en la suma de US\$ 10'300,000.00, en la cual se encuentra incluido el pago del Impuesto General a las Ventas, monto que será cancelado de acuerdo a lo especificado en la cláusula cuarta..."

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUTOS FISCAL

Aparece en el expediente, un Addendum al Contrato de Compra Venta del 27 de julio de 1995, que celebró con la Caja de Pensiones Militar Policial el 1° de agosto de 1995, indicándose en la segunda cláusula que el contrato de compra venta se encuentra sujeto a la condición suspensiva de que el bien inmueble materia de la compra venta llegue a tener existencia y a la obtención de la documentación señalada en la cláusula quinta del contrato, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1534° del Código Civil. Además, se precisa que la suma detallada en la cuarta cláusula del contrato se considera entregada en calidad de ARRAS DE RETRACTACION, de conformidad con lo que establece el artículo 1480° del Código Civil. Este documento no contaba con la inscripción en la notaría.

Adicionalmente, consta otro Contrato de Compra Venta a Futuro suscrito con la Caja de Pensiones Militar Policial de fecha 29 de marzo de 1996, elevado a escritura pública el 8 de julio de 1996, por la venta y construcción de la denominada Galería Yuyi, la cual abarcará un área mayor a la estipulada en el Contrato del 27 de julio de 1995, por lo que se acumulará los Lotes 3 y 4 de la Manzana 36 de la Urbanización San Pablo al Lote 5 referido en el primer contrato.

En la cuarta cláusula del referido contrato se señala que los otorgantes ratifican la validez del contrato de compra venta del 27 de julio de 1995, en lo que fuera pertinente, y convienen en celebrar un contrato de compra venta por la integridad del inmueble y futura edificación descrita en las cláusulas segunda y tercera, por la cual la recurrente da en venta real y enajenación perpetua en favor de la Caja de Pensiones Militar Policial la integridad del referido inmueble en la suma de US\$ 23´400,000.00, en la cual se encuentra incluido el pago del Impuesto General a las Ventas, precio que también incluye el precio fijado en el contrato del 27 de julio de 1995. La cláusula séptima de este contrato hace mención a los mismos términos estipulados en la segunda cláusula del Addendum del contrato del 27 de julio de 1995.

La Administración establece como base legal para su reparo los literales d) y e) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775 (contrato de construcción y primera venta de bien inmueble) y, los numerales 3 y 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, señalando que dichas entregas de dinero dan nacimiento a la obligación tributaria.

En ese sentido, la materia de grado consiste en dilucidar si aquellas entregas en dinero dan nacimiento a la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas .

Mediante el Decreto Legislativo N° 775, norma aplicable al caso de autos, se dictó el Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Texto que en el Título I, "Del Impuesto General a las Ventas" trata en el Capítulo Primero: "Del Ambito de Aplicación del Impuesto y del Nacimiento de la Obligación Tributaria".

Así, en cuanto al ámbito de aplicación, el artículo 1° establecía que:

- El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

- a) (...)
- b) (...)
- c) Los contratos de construcción;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) (...)

De una parte, su artículo 3° disponía algunas definiciones para la mejor aplicación del tributo, así, por ejemplo, definía los conceptos de venta, bienes muebles, servicios y, en lo que concierne al asunto bajo estudio, en el literal d) como "construcción": a "las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

De otra parte, el literal e) del artículo 3° precisaba el vocablo "constructor" como: "cualquier persona que construya por encargo de un tercero o que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles contruidos totalmente por ella o que hayan sido contruidos en parte por un tercero."

Examen del vocablo "Construcción":

La Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, al cual alude el literal d) del artículo 3° de la ley bajo estudio, define qué debe entenderse por construcción.

En ese sentido, la Clase 4520 (que regula lo concerniente a la construcción de edificios completos y de partes de edificios y obras de ingeniería civil), de la División 45 de dicha Clasificación incluye, entre otras, a la construcción de edificios y estructuras de ingeniería civil, las actividades corrientes de construcción que consisten principalmente en la construcción de viviendas, edificios de oficina, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, etc.

La misma Clasificación establece que las actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata, y que, la ejecución de obras completas puede encomendarse a subcontratistas.

De lo señalado en el párrafo que antecede, se infiere que **el contrato de construcción debe entenderse como un servicio comprendido en la CIIU** tomando en cuenta que se alude al término "retribución", entendiéndose éste como la contraprestación entregada con ocasión de la prestación de una actividad de construcción, más no en virtud de la venta de un inmueble que la haya involucrado, por cuanto dicho contrato de construcción no subsume transferencia de propiedad.

Examen del vocablo "Constructor":

Del tenor del literal e) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se desprenden dos capacidades comprendidas bajo el término "constructor", en el Impuesto General a las Ventas.

En efecto, el primer extremo de dicho dispositivo legal, califica como constructor a "cualquier persona que construya por encargo de un tercero", y el segundo extremo de la misma norma, separado por la preposición disyuntiva "o", indica que también es constructor la persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles contruidos totalmente por ella, o que hayan sido contruidos en parte por un tercero.

Sobre el particular, nótese que en este último extremo, se expresa el vocablo "inmueble" construido totalmente por el constructor o en parte por un tercero, vale decir, se entiende la preexistencia de un terreno de propiedad del constructor sobre el cual se ha levantado una edificación para su venta, lo cual resulta corroborado por el literal d) del artículo 1° de la ley, cuando preceptúa que grava la "primera venta de inmuebles" que realicen los constructores de los mismos, lo cual significa, primero, que el inmueble supone el terreno más el edificio y, segundo, que debe ser realizado por los constructores de los mismos.

Así pues, a diferencia de lo señalado en este último extremo del literal e) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el primer extremo de dicha norma no se menciona el vocablo "inmueble", enunciándose sólo la voz "que construya por encargo de un tercero", esto es, comprende el servicio o actividad propia de la construcción efectuada por el constructor por encargo de un tercero, actividad definida en el literal d) del artículo 3° en análisis, y gravada como "contrato de construcción" según el literal c) del artículo 1° de la referida ley.

Terreno: Contrato de construcción y Primera venta de inmuebles:

Así las cosas, considerando que la actividad de construcción es realizada por el constructor por encargo de un tercero, y que la primera venta de inmuebles implica la preexistencia de un terreno de propiedad del constructor sobre el cual ha levantado una edificación para su venta, infiérese, que para que la actividad de construcción califique como "contrato de construcción", gravado con el IGV, necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor y en el cual el tercero encarga su construcción, mientras que si se realiza dicha actividad mediante la edificación que efectúa el constructor, en un terreno de su propiedad, para su posterior venta, constituye una operación diferente, también gravada con el Impuesto General a las Ventas, pero, como "primera venta de inmuebles".

En el presente caso, no cabe gravar los contratos de fechas 27 de julio de 1995 y 29 de marzo de 1996, celebrados por la recurrente, como primera venta de inmuebles, ni tampoco como contrato de construcción, por cuanto al momento de la conclusión de dichos contratos no existía edificación de inmueble alguno, el cual, debía ser construido por la contribuyente en el terreno de su propiedad, como empresa vendedora, caso que no se encuentra regulado por los textos legales anteriormente comentados.

Como quiera que es objeto de discrepancia la aplicación del Impuesto General a las Ventas sobre las entregas de dinero concertados por la partes en el documento denominado "Addendum al contrato de compra venta del 27 de julio de 1995", en calidad de arras de retractación, respecto de la transferencia de propiedad de un bien a futuro de naturaleza inmobiliaria, se concluye que al no encontrarse gravada con el Impuesto General a las Ventas los citados contratos, por las razones expuestas, resulta irrelevante examinar lo concerniente a la afectación de las convenidas arras de retractación, en consecuencia debe dejarse sin efecto el reparo..

2) Reparos al crédito fiscal:

En la fiscalización efectuada se determinaron reparos al crédito fiscal en los períodos tributarios de agosto a diciembre de 1995 y de enero a diciembre de 1996, por comprobantes de pago por operaciones no reales, por gastos y/o costos ajenos a la obra ejecutada y por gastos y/o costos no sustentados.

En el anexo 2 de los valores emitidos (folio 8,348 y 8,337) se señala sus motivos, y es así, que respecto a los comprobantes de pago por operaciones no reales, la Administración indica que se sustenta en el hecho que el contribuyente no ha acreditado que se trate de operaciones reales con sus registros de inventario permanente, control de existencias, cuenta especial de obra, valorizaciones, entre otros; y, contrario a toda recomendación de control interno, estas operaciones se realizaron supuestamente en efectivo, no emitiéndose cheques para su cancelación; se ha pretendido sustentar las operaciones con comprobantes de pagos falsos, falsificados y de favor como se ha determinado de acuerdo a los cruces de información y manifestaciones de los implicados, que fueran realizados ante el representante de ministerio publico.

Asimismo, señala que mediante cruce de información se determinaron importes que corresponden a costos y/o gastos ajenos a la obra ejecutada por inmobiliaria Santa Angela S.A.

Los reparos por gastos y/o costos no sustentados corresponden a operaciones de compra que no fueron sustentados por el contribuyente con sus respectivos controles de inventario, Kardex, Cuenta Especial de Obra, e inventario permanente.

Como base legal se invoca el segundo párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos N° 775 y 821, aplicables a los períodos fiscalizados.

Así, dicha norma prescribe lo siguiente:

"Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios, o contratos de construcción que reúnan las siguientes características:

- a) Que sean permitidos como costo o gasto de la empresa, de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y*
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto."*

Igualmente, la Administración se ampara en el cuarto párrafo del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 821, vigente a partir del 23 de abril de 1996, donde se indica que:

"No dará derecho al crédito fiscal el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos, o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios. Tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite a ello.

Sin embargo, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto se hubieran efectuado mediante cheque, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el reglamento.

La SUNAT por Resolución de Superintendencia podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal."

También se hace mención al artículo 44° de las normas glosadas anteriormente, la cual señala que:

"El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal"

Considerando que la Administración no reconoce las operaciones materia de autos, afirmando que no constituyen gasto ni costo de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta que es uno de los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (inciso "a" del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas), deben analizarse las normas de dicho impuesto.

El primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, 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, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley"*

En efecto, la Ley del Impuesto a la Renta, recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas; así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para tal fin debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el "modus operandi" de la empresa.


ECONOMÍA Y FINANZAS
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

Precisado el principio general de causalidad para la deducción de gastos en materia del Impuesto a la Renta, por otro lado, corresponde señalar que el artículo 44° de la misma ley, señala los gastos que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, no encontrándose incluidas las operaciones que no tuvieran contrato, o la exigencia de cierta forma de pago.

En consecuencia, el argumento de la Administración relativo al pago con cheques y la exigencia de contratos, carece de sustento legal desde que ambos no son contemplados como requisitos de deducibilidad en las normas del Impuesto a la Renta.

De la documentación que corre en autos se aprecia que el contribuyente en diversos escritos ha sostenido que no poseía cuenta corriente, por lo que no utilizaba cheques para el pago de sus operaciones (folios 1,961 y 1968), hecho que no ha sido desvirtuado por la Administración. Obsérvase que al efectuar el cruce de información con el proveedor Ferroplast EIRL, y solicitarle la cancelación de sus ventas, el proveedor proporciona copias de sus estados de cuenta y copias de depósitos, que indican que dichas operaciones fueron cancelados en efectivo (folios 813 y 868).

Si bien por todo lo expuesto, lo invocado por la Administración no puede servir de base para desconocer la realidad de una operación, ello no impide que haciendo uso de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, a través de otros medios, demostrar la fehaciencia de las operaciones.

Sobre el argumento de que como resultado del cruce de información, se determinó que algunos proveedores no presentaron declaración jurada, y que además no proporcionaron documentación que acredite la venta de los bienes, este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nos. 1229-1-97 y 238-2-98 ha sentado el criterio que si los proveedores no cumplieran con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información, éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquiriente.

En lo relativo al hecho de que un proveedor es no habido, este Tribunal en diversas resoluciones tales como las Nos. 2071-4-96 y 32-4-97 resolvió que si al realizarse la verificación y el cruce de información posterior, no se haya ubicado al vendedor, este hecho tampoco puede ser imputable al comprador.

En lo concerniente al argumento de la Administración de que no se ha acreditado la realidad de la operación con el Inventario Permanente y control de existencias, el segundo párrafo del artículo 62° de la Ley del impuesto a la Renta, Decreto Legislativo 774, señala que "el Reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos"

Sobre el particular, el artículo 35° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que: Los contribuyentes, empresas o sociedades deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a las siguientes normas:

- a) Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1,500) unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos
- b) Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido de quinientas (,500) unidades impositivas tributarias hasta mil quinientas (1,500) unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso, están eximidas de la obligación de llevar registros valorizados de inventario permanente, debiendo en todo caso llevar un registro permanente en unidades.

- c) Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido inferiores quinientas (500) unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso, están eximidas de la obligación de llevar registros de inventario permanente, pero deberán practicar inventarios físicos de sus existencias al final del ejercicio.

Los ingresos según copias de la declaración del Impuesto a la Renta que obra en el expediente fueron:

Año 1994	S/. 1'250,458	(vuelta folio 1,978)
Año 1995	S/. 1'412,324	(vuelta folio 1,977)
Año 1996	S/. 46'107,947	(vuelta folio 1,976)

Las Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, que resultaron aplicables, fueron:

Año 1995	S/. 2,000.00
Año 1996	S/. 2,183.33 (promedio)

En consecuencia, los ingresos brutos del ejercicio anterior declarados por el contribuyente, en función de la UIT del ejercicio en curso fueron:

Año 1995	625.23 UIT
Año 1996	646.87 UIT

Por lo tanto, el contribuyente durante los ejercicios 1995 y 1996 se encontraba obligado a llevar un registro permanente en unidades (Kardex físico)

Así en autos, a fojas 4455 al 4490, del 4,118 al 4,153 y 4,335 al 4342; obran copias de documentos denominados "kardex de control de existencias" que fueron presentados a la Administración, lo cual resta consistencia a lo afirmado por la Administración.

Si bien, dichos kardex muestran en detalle los ingresos, y, en forma global las salidas, no puede afirmarse que el contribuyente no presentó dicho kardex, sino que estos se encontraban en forma incompleta por cuanto el Inventario Permanente en unidades debe mostrar el saldo de los inventarios en forma constante, es decir, se deben registrar las operaciones conforme se realizan.

En relación a la "Cuenta especial para cada obra", que la recurrente se encontraba obligada a llevar de acuerdo al artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fojas 3,971 al 3,979 obran copias de documentos denominados "Cuenta Especial de Obra" que la recurrente presentó a la Administración mediante escrito de fecha 30 de marzo de 1998; y si bien el auditor concluye que no lleva un control especial del costo de cada obra (folio 3,964) y que presenta análisis según los cuales no concilian con lo registrado y declarado, no precisa las características incumplidas en la "Cuenta Especial por Obra", y los montos que no concuerdan para desconocer los documentos presentados.

A dicho efecto, el contribuyente ha sostenido que el 98.36% de sus ingresos constituye la obra "Centro Comercial Yuyi" (folio 3,875) por lo que sus registros contendrían el costo de dicha obra, lo cual debe ser verificado por la Administración

En cuanto a los reparos que se fundamentan en manifestaciones de los representantes de los proveedores, el artículo 125° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, señala : que los únicos medios probatorios en el Procedimiento Contencioso Tributario son los documentos, la pericia y la inspección; por lo que, la Administración Tributaria debe sustentarlos en medios probatorios distintos a los mencionados, criterio que está recogido en la resoluciones de este Tribunal Nos. 57-5-98, 2135-4-96 y 533-3-98; mas aún, si se toma en cuenta que dichas manifestaciones no generan hechos imponibles.

Los valores emitidos, hacen mención a los Requerimientos Nos. 728-A-12-98, 820-A-03-98, 821-A-03-98, 825-A-03-98, 830-A-03-98, 846-A-03-98, 980-A-03-98, 985-A-03-98, 989-A-03-98, 2524-A-03-98 y 2527-A-03-98, que se analizan a continuación teniendo en cuenta los conceptos de carácter general examinados precedentemente:

Mediante Requerimiento N° 00728-A-12-98 (folio 4,655) se solicitó a la recurrente, la presentación, entre otros, de los Libros de Contabilidad, Inventario Permanente, documentación sustentatoria de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio 1996, constando en el resultado del requerimiento que fue cerrado el 11 de setiembre de 1998, que "no exhibió libro de Inventario Permanente ni el control por obra".

Sobre el Registro de Inventario Permanente en unidades, y el control de obra, téngase presente lo ya comentado sobre kardex y cuenta especial para cada obra.

Igualmente, de acuerdo a los resultados del citado requerimiento, se observa que se reparó la Factura N° 001-001219 de CONDOR EXPORT IMPORT, y las Facturas Nos. 001-286, 287, 288, 292, 337, 338, 339, 368, 369 y 406, emitidas por XILO INDUSTRIAL S.A., por no sustentar con documentación fehaciente la necesidad del gasto para producir y mantener la fuente de la renta de tercera categoría.

Del cruce de información con la empresa XILO INDUSTRIAL S.A., la Administración, en el informe que sustenta la apelada, señala que "de la verificación de la documentación presentada, se determinó que la mercadería detallada en las facturas emitidas a nombre de la recurrente fue remitida a obras que no fueron realizadas por ésta, por lo que constituyeron costos ajenos al giro de la empresa" (folio 8,839); sin embargo, de los papeles del cruce de información que obra a fojas 1,048 al 1,069 del expediente, se observa que la Administración concluye que la mercadería fue remitida a otras obras, basándose en un cuadro presentado por el proveedor (folio 1,067), el cual constituye un testimonio escrito, que no es aceptado en el procedimiento contencioso tributario.

De la verificación cruzada con la empresa CONDOR EXPORT IMPORT S.R.L., en el informe que sustenta la apelada, la Administración concluye que "la Factura N° 001-001219, emitida a favor de la recurrente, correspondió a la Proforma N° 1235, por suministro de luminarias de interiores para ambientes la casa de la señora Luz Elena de Venero; en consecuencia, este gasto no correspondió a la recurrente" (folio 8,838); sin embargo de los papeles del cruce de información que obran a fojas 1,040 al 1,047, se observa que lo afirmado por la Administración se basa en un escrito presentado por el representante legal de la empresa (folios 1,042 y 1,045), testimonio que no es aceptado en el procedimiento contencioso tributario.

Mediante Requerimiento N° 000820-A-03-98 (folio 4,654), se solicitó a la recurrente que sustentara el crédito fiscal anotado en sus registros contables correspondiente a los comprobantes de pago emitidos por DEPOSITO DEL CONSTRUCTOR S.A. -DECONSA-, detallados en un anexo al requerimiento (folios 4,650 al 4,653); señalándose en los resultados del requerimiento (folios 4,364 al 4,366) que la recurrente no ha sustentado que las adquisiciones correspondieron a gastos necesarios para producir y mantener la fuente de rentas de tercera categoría, y no demostró la naturaleza y/o fehaciencia de la operación al no exhibir sus inventarios permanentes, contratos, la cancelación con cheque de dichas facturas y la documentación sustentatoria que acredite la salida y destino de los bienes, añadiendo que a pesar de tratarse de importes significativos, realizó todas sus operaciones en efectivo, y que del cruce de información se determinó que las facturas corresponden a operaciones no reales.

Por la no-exhibición de los inventarios permanentes, el recurrente sí presentó el Kardex físico, pero en forma incompleta; con relación a los contratos y pagos en efectivo y no con cheque, reiterase que las normas del Impuesto a la Renta no limitan el cumplimiento de la relación de causalidad a dichos supuestos.

Del cruce de información que obra a fojas 4,798 al 4,956, se observa que lo afirmado por la Administración proviene de las manifestaciones del señor Alberto José Ponce de León Fernández, el cual se desempeñó como Director Gerente y Accionista mayoritario de la empresa DECONSA y de la señorita Rita Mónica Espinoza Zegarra, asistente contable de la empresa, quienes afirmaron por escrito en las oficinas de la SUNAT que no reconocen las facturas que le fueron exhibidas en dicho acto; testimoniales que en el procedimiento tributario no están contempladas como pruebas.

Igualmente de la verificación cruzada con la imprenta YCHIFORMAS S.A., en el resultado del requerimiento (vuelta folio 4938) se señala que "el contribuyente presenta un escrito en el cual indica que con fecha 25.05.95 se realizaron trabajos de impresión a la compañía DECONSA", escrito que obra a fojas 4,937 del expediente, observándose que lo concluido por la Administración, que "la recurrente ha utilizado facturas falsificadas de la empresa DECONSA", también proviene de un testimonio escrito.

Por Requerimiento N° 000821-A-3-98 (folio 4,363) se solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente y por escrito con el original de comprobante de pago, con los inventarios permanentes, kárdex, contratos y cualquier otra documentación las anotaciones en sus registros y libros contables referidos al crédito fiscal detallado en el Anexo 1 correspondiente a las facturas emitidas por DATA CONSULT S.R.L. (folio 4,362), constando en los resultados del mencionado requerimiento (folio 4,298 y 4,299) que no sustentó que las adquisiciones correspondieron a gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de rentas de tercera categoría al no exhibir sus inventarios permanentes, contratos, la cancelación con cheques de dichas facturas y asimismo, a pesar de tratarse de importes significativos, realizó todas sus operaciones en efectivo, no emitiendo en ningún caso cheques para cancelar las facturas de sus proveedores; y de los cruces de información se determinó que las facturas que sustentan el crédito fiscal, corresponden a operaciones no reales.

En cuanto a la no-exhibición de los Inventarios Permanentes, contratos y la cancelación en efectivo de dichas facturas, debe considerarse lo ya argumentado sobre la relación de causalidad y la existencia de kardex de control de existencias.

Del cruce de información con la empresa DATA CONSULT S.R.L., (Folios 705 al 805) la Administración determina que dicha empresa pretendía sustentar la adquisición de los productos vendidos a la recurrente con comprobantes de pago supuestamente emitidos por la empresa AHEAD SYSTEMS S.R.L. y que al realizar el cruce de información con dicha empresa (AHEAD SYSTEMS S.R.L.), el representante legal, Sr. José Rabines Rufasto, manifestó que su representada no realizó las ventas especificadas en los comprobantes de pago exhibidos por el contribuyente DATA CONSULT S.R.L. (folios 707 al 709), observándose que la Administración se ampara a su vez en un testimonio.

La Administración señala que de la verificación contable de los libros y registros presentados por DATA CONSULT S.R.L., se determinaron contradicciones entre los libros principales y el Registro de Compras en lo referente a la adquisición de mercaderías, destacando que el Registro de Compras se encuentra con grandes tachones y enmendaduras, apreciándose que fue cerrado y reabierto posteriormente; sin embargo, este Tribunal ha establecido el criterio que si de la verificación y cruce de información con los proveedores, éstos incumplieran con presentar alguna información, o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquiriente.

La Administración fundamenta su posición en el testimonio del señor Santiago Cosquillo (folios 702 al 705), encargado de la oficina de DATA CONSULT S.R.L., prueba que no es aceptada en el procedimiento contencioso tributario.

En los Requerimientos Nos. 000825-A-3-98 y 000830 (folios 3,997 y 4,295) se solicitó a la recurrente que presentara las guías de remisión (copia destinatario) de las compras realizadas durante el ejercicio gravable 1996; asimismo, que sustentara fehacientemente y por escrito con el original del comprobante de pago, con los inventarios permanentes,

Kárdex, contratos y cualquier otra documentación, las anotaciones en sus Registros y Libros Contables referidos al crédito fiscal detallado en el Anexo 1 correspondiente a las facturas emitidas por INVERSIONES DIAZ E.I.R.L., durante los meses de febrero, marzo, abril, junio y julio de 1996, y agosto de 1995, así como exhibir la expresión contable de la provisión y forma de cancelación documentada.

En los resultados de los mencionados requerimientos (folios 3,998 al 4000 y vuelta folio 3,997), la Administración señala que la recurrente presentó parcialmente las guías de remisión solicitadas; además no sustentó que las adquisiciones correspondieron a gastos necesarios para producir y mantener la fuente de rentas de tercera categoría, no demostró la naturaleza y/o fehaciencia de la operación al no exhibir sus inventarios permanentes, contratos, la cancelación con cheque de dichas facturas y a pesar de tratarse de importes significativos, realizaron todas sus operaciones en efectivo, no emitiendo en ningún caso cheques para sustentar la cancelación de las facturas de sus proveedores, y que además, de los cruces de información se determinó que las facturas no corresponden a operaciones reales.

Respecto a la no-exhibición de los inventarios permanentes, contratos y la cancelación en efectivo de dichas facturas, debe tenerse en cuenta lo ya expresado anteriormente.

En cuanto al cruce de información aludido por la Administración, a fojas 119, consta el informe N° 103-98-UEIT-SUNAT, donde se señala que el contribuyente no fue ubicado; asimismo, en el informe del cruce de información se hace referencia a una anterior manifestación en las oficinas de la SUNAT del señor José Santos Díaz Cueva, representante legal de la empresa INVERSIONES DIAZ E.I.R.L., quien señaló que su representada nunca ha realizado operaciones comerciales con la recurrente; copias que obran a fojas 5576 y 5577 del expediente, observándose que el desconocimiento de dichas operaciones se basan a su vez en testimonios.

En el Requerimiento N° 000985-A-3-98 (folio 3,962) se solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente y por escrito con el original del comprobante de pago, con los inventarios permanentes, Kárdex, contratos y cualquier otra documentación, las anotaciones en sus Registros y Libros Contables referidos al crédito fiscal detallado en el Anexo 1 (folios 3,938 al 3,961) correspondiente a las facturas emitidas por:

COMERCIAL DISTRIBUIDORA GINA E.I.R.L., durante los meses de febrero, y mayo a julio de 1996;

INM. CONST. SAN MARTIN, por los meses de febrero a mayo y noviembre de 1996;

CONSTRUCTORA INMOBILIARIA E INVERSIONES VENECIA S.A., por los meses de febrero a mayo, setiembre y octubre de 1996;

GUTIÉRREZ ANCCAS MARTIN JULIO, por los meses de febrero a abril de 1996;

SERVICE PRO RECOVE E.I.R.L., por los meses de febrero a mayo de 1996;

FLORES LUJAN TEOFILO, por los meses de febrero a abril de 1996;

TURCO DIAZ MARCELINO, por los meses de febrero a agosto de 1996;

PATÍÑO PIMENTEL EDWIN, por los meses de marzo a mayo de 1996;

FERROCEM ZONA CENTRO ITALIA, por los meses de abril a junio de 1996;

GONZALEZ CORREA ANGEL MIGUEL, por los meses de abril y junio de 1996;

CANCHANYA CISNEROS JHONNY, por los meses de junio y julio de 1996;

TREFILADOS S.A., por los meses de junio y julio de 1996;

COMERCIAL DEL SUR LA FORTALEZA, por los meses de julio y agosto de 1996;

COMERCIAL FERRETERA LOS SAUCES S.R.LTDA., por febrero de 1996;

GESTION Y SERVICIOS TECNICOS, por abril de 1996;

SISTEMAS DE ALUMBRADO S.A. por abril y mayo de 1996;

CRUZADO VARGAS ELIZABETH, por junio de 1996;

GUILLEN CARBAJAL ALFONSO, por julio de 1996;

BENOIT SANTISTEBAN CARLOS, por julio de 1996;

FERRETERIA DISTRIBUICION Y VENTAS S.A., por febrero de 1996;

AGUILAR VITOR DEMETRIO, por agosto, noviembre y diciembre de 1995;

MONTOYA GOMEZ-CORNEJO JOSE ROBERTO, por agosto de 1995;

TUFIÑO MALPARTIDA JORGE, por agosto de 1995;
CARPIO CASAS JUSTO, por agosto de 1995;
HORMEC CIA. CONSTRUCTORA, por agosto de 1995;
INM. CONST. SAN MARTIN, por agosto y diciembre de 1995;
J.CH.B. S.R.L., por agosto de 1995;
COMERCIAL DISTRIBUIDORA GIHA E.I.R.L., por agosto de 1995;
SERVICE PRO.RE.CO.VE. E.I.R.L., por agosto de 1995;
LINO GURGURA LUIS ALBERTO, por setiembre de 1995;
LINO GURGURA CARLOS, por setiembre de 1995;
ROSA MERINO PINARES (COMERCIAL MERINO S.R.L.), por setiembre de 1995;
NAVARRO HERRERA PERCY, por setiembre, noviembre y diciembre de 1995;
SAENZ PEREZ MIGUEL MARIANO, por setiembre de 1995;
SISTEMA DE ALUMBRADO S.A., por octubre de 1995;
MERINO PINARES MARIA TERESA, por noviembre y diciembre de 1995;
CRISTICRISTIN S.R.LTDA., por noviembre y diciembre de 1995;
PAREJA COSSIO FRANCO FRANCISCO, por noviembre y diciembre de 1995;
IN. ME. PERU S.A. por noviembre de 1995;
METALPESA S.A. por noviembre de 1995;
HUAMANI QUISPE ELADIO, por agosto de 1995.

También se le pidió exhibir la expresión contable de la provisión y forma de cancelación documentada.

Los resultados del Requerimiento (folios 3,936 y 3,937) señalan que la recurrente no sustentó que las adquisiciones correspondieron a gastos necesarios para producir y mantener la fuente de rentas de tercera categoría, no demostró la naturaleza y/o fehaciencia de la operación al no exhibir sus inventarios permanentes, contratos, la cancelación con cheque de dichas facturas y la documentación sustentatoria que acredite la salida y destino de los bienes, y que realizó todas sus operaciones en efectivo, no emitiendo en ningún caso cheques para sustentar la cancelación de las facturas de sus proveedores; y que producto del cruce de información se determinó que las facturas detalladas no corresponden a operaciones reales.

A fojas 3,946, el auditor señala que mediante cruce de información se verificó la fehaciencia de las operaciones realizadas con la empresa SISTEMAS DE ALUMBRADO S.A., en los meses de abril y mayo de 1996, por lo que se levanta el reparo.

En lo que concierne a la no-exhibición de los inventarios permanentes, contratos y la cancelación en efectivo de dichas facturas, debe tenerse en cuenta, lo ya expuesto anteriormente.

Del cruce de información realizado, se observa que respecto los proveedores CARPIO CASAS JUSTO (folio 312) y GONZALEZ CORREA ANGEL MIGUEL (folio 319), sólo presentaron una manifestación, de la cual se basa la Administración para señalar que corresponde a operaciones no reales.

Por el cruce con los proveedores FERRETERIA DISTRIBUCION Y VENTAS S.A. (folios 2 y 4,966), COMERCIAL FERRETERA LOS SAUCES (folios 15 y 4,978), PATIÑO PIMENTEL EDWIN (folios 27 y 5,011), SERVICE PRO RE.CO.VE. (folios 44 y 5,139), COMERCIALIZADORA DEL SUR LA FORTALEZA (folios 103 y 5,198), TURCO DIAZ MARCELINO (folios 1,114 y 5,420), la Administración fundamenta el no reconocimiento de las operaciones en las manifestaciones tomadas y en copias presentadas por los proveedores, no verificando estas afirmaciones ni los documentos presentados.

De la verificación cruzada con el proveedor GESTION Y SERVICIOS TECNICOS S.A. (folio 699) la Administración desconoce las operaciones, al determinar que el proveedor no sustentó las adquisiciones de las mercaderías vendidas, y por la manifestación del proveedor Ahead Systems S.R.L., quien señaló que no vendió bienes a Gestión y Servicios Técnicos; a este efecto, cabe reiterar el criterio vertido por este Tribunal,

respecto a que si de la verificación y cruce de información con los proveedores, éstos incumplieran con presentar alguna información, o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquiriente.

Del cruce de información con el proveedor J.CH.B. S.R.L. (folios 156 y 5,610), la Administración desconoce las operaciones basándose en la manifestación del señor Johnny Higinio Chicoma (folio 5,609) y como producto de la verificación de la documentación proporcionada por dicho proveedor, determinó que no emitió las facturas utilizadas por Inmobiliaria Santa Angela S.A.

Del Informe Final del cruce de información con el proveedor FERROCEM ZONA CENTRO ITALIA E.I.R.L. (folios 322) la Administración indica que de la verificación efectuada se determinó que las facturas utilizadas por Inmobiliaria Santa Angela S.A. son falsas, al constatar que la numeración y serie de las facturas se encontraban emitidas a otros contribuyentes y algunas se encontraban en blanco.

Asimismo, del cruce de información efectuado con el señor MONTOYA GOMEZ-CORNEJO JOSE ROBERTO (folios 163 y 5,670), se observa que la Administración determina que son facturas falsas, de la manifestación tomada a dicho contribuyente (folios 5,669) y del Comprobante de Información Registrada, referida al Sistema de Comprobante de Pago, al no tener autorización para emitir facturas.

De igual modo, del cruce de información realizado con los proveedores INMOBILIARIA CONSTRUCTORA SAN MARTIN (folio 633), ELIZABETH CRUZADO VARGAS (folio 1,126) TREFILADOS S.A. (folio 1,411) la Administración concluye que se trata de operaciones no reales, amparándose en el hecho que los proveedores no sustentaron la fehaciencia de las operaciones; al respecto, debe señalarse que tal hecho así como los contenidos en los dos párrafos precedentes no caben ser atribuidos al contribuyente desde que de las actuaciones de la Administración no se ha acreditado la veracidad de sus reparos.

Respecto al Cruce de Información con los proveedores NAVARRO HERRERA PERCY (folio 169), MERINO PINARES ROSA (folio 175), LINO GURGURA LUIS (folio 184), LINO GURGURA CARLOS (folio 194), PREJA COSSIO FRANCO (folio 199), AGUILAR VITOR DEMETRIO (folio 202), MERINO PINARES MARIA TERESA (folio 208), CRISTICRISTIN S.R.L. (folio 270), IN.ME.PERU (Folio 275), METALPESA S.A. (folio 281) y GUILLEN CARBAJAL ALFONSO (folio 292), se observa que la Administración concluye que estos vendieron talonarios de facturas en blanco, constituyendo dicho documentos facturas de favor, basándose en testimonios de los proveedores y de sus representantes legales, los que no son admitidos en el procedimiento contencioso tributario.

En cuanto al cruce de información efectuado con la empresa C+H UNION DE CONCRETERAS - HORMEC (folio 999), la Administración determinó que la descarga del concreto premezclado detallados en las Facturas Nos. 413-0006433 y 414-0003152, se realizaron en lugar distinto a las obras de INMOBILIARIA SANTA ANGELA S.A. basándose en un escrito del proveedor y en copias simples de Guías de Remisión, copias que no demuestran fehaciencia al no encontrarse legalizadas o fedateadas por funcionario competente de la administración.

Del cruce efectuado con la empresa SISTEMA DE ALUMBRADO S.A. (folio 1,214), la Administración determinó que los bienes remitidos a otro contribuyente, en base a un cuadro presentado por el proveedor y en copias simples de las guías de remisión vinculadas a la Factura N° 01-877, copias que no demuestran fehaciencia al no encontrarse legalizadas o fedateadas por funcionario competente de la administración.

Igualmente, con Requerimiento N° 000989-A-3-98 (folio 3,934) se solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente y por escrito con el original del comprobante de pago, con los inventarios permanentes, Kárdex, contratos y cualquier otra documentación, las anotaciones en sus Registros y Libros Contables referidos al crédito

fiscal detallado en el Anexo 1 correspondiente a las facturas emitidas en agosto de 1995 por HERBERT ALVA HUARACA, WILDER YULINNO ZAVALA y NICOLASA SANCHEZ CASTILLO, así como exhibir la expresión contable de la provisión y forma de cancelación documentada.

De acuerdo a los resultados del Requerimiento (folio 3,915), la recurrente no sustentó que las adquisiciones correspondieron a gastos necesarios para producir y mantener la fuente de rentas de tercera categoría, al no exhibir sus inventarios permanentes, contratos, la cancelación con cheque de dichas facturas y a pesar de tratarse de importes significativos, realizó todas sus operaciones en efectivo, no emitiendo en ningún caso cheques para sustentar la cancelación de las facturas de sus proveedores; y que de los cruces de información realizados se determinó que no corresponden a operaciones reales.

En lo relativo a la no-exhibición de los inventarios permanentes, contratos y la cancelación en efectivo de dichas facturas reitérase los argumentos sobre el principio de causalidad y la existencia de kardex de control de existencias ya comentados.

Del cruce de información efectuado con tales proveedores se establece lo siguiente:

En cuanto al proveedor HERBERT ALVA HUARACA, se observa que la Administración basa su desconocimiento de la operación, en la manifestación de dicho proveedor (folio 5,685) y en la solicitud de autorización de impresión de Comprobantes de Pago, donde se le autorizó al proveedor la impresión de facturas de la Serie 001 con numeración del 001 al 500, y no la numeración que fueron registradas por la recurrente; debiendo señalarse que la prueba testimonial no es aceptada en el procedimiento contencioso tributario.

Respecto al proveedor WILDER YULINNO ZAVALA, el informe que sustenta la apelada, señala que "se determinó que la empresa unipersonal que constituyó sólo funcionó 5 meses en 1993, viajando luego a Cerro de Pasco, teniendo hasta la fecha la condición de no habido; en tal sentido, se presume que las facturas de dicha persona utilizadas por la recurrente en el ejercicio 1995 son falsas" (folio 8,828).

De la revisión del expediente, se observa que la supuesta "determinación" efectuada por la Administración se basa en el testimonio del Sr. Juan Ruperto Zavala Delgadillo, que obra a fojas 5,655 y 5,656 del expediente, prueba no aceptada en el procedimiento contencioso tributario.

Finalmente, en lo que concierne a la Sra. NICOLASA SANCHEZ CASTILLO, la Administración concluye que las facturas utilizadas por la recurrente y que corresponden a este proveedor son falsas, por cuanto, según Oficio N° 001152530 de la Oficina de Constancia RENIEC, esta persona falleció en 1992, siendo su inscripción cancelada con Resolución Directoral N° 058 del 16 de junio de 1992 (folio 5,647).

Tal situación no significa la no continuación de las actividades económicas de la causante, desde que tributariamente aquello únicamente se puede acreditar, de haberse declarado a la Administración Tributaria tal circunstancia por sus causahabientes, en los registros de dicha Administración, por lo que corresponde a aquella verificar si ello le fue comunicado.

Ahora bien, mediante los Anexos 1 y 2 del Requerimiento N° 002524-A-3-98 (folio 3,914), se le hizo saber a la recurrente que se le estaba reparando como gasto ajeno al giro del negocio las adquisiciones efectuadas a los proveedores: FERROPLAST por setiembre a diciembre de 1995, y enero a junio, setiembre y diciembre de 1996; SAG CONCRETO por los meses de junio y setiembre a noviembre de 1996; CASAS Y COSAS S.A., por los meses de octubre de 1995, enero, febrero y setiembre de 1996; SANIART S.A., por noviembre de 1995, abril, setiembre y octubre de 1996; ITAL GRES

INDUSTRIAL S.A. por los meses de agosto de 1995, febrero, junio y agosto a noviembre de 1996; ITAL CERAMICA S.A. por los meses de agosto a octubre y diciembre de 1995; facturas emitidas a la recurrente, mientras que las respectivas guías de remisión habían sido emitidas a nombre de CONSTRUCTORA METRO S.A.

Asimismo, mediante los Anexos 3 y 4 del mismo requerimiento, se le solicitó que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente las operaciones detalladas con Ferretería Colectora, Mantenimiento Hidrostal, y Representaciones Garibaldi.

De los resultados del requerimiento (folios 3,880 al 3,883) se desprende que los reparos detallados en el Anexo I del citado requerimiento se mantienen, a excepción del reparo por la adquisición destinada a la Delegación Policial de Huaral por S/. 2,355.70 (folio 3,906).

En relación a los cruces de información practicados con FERROPLAST (folios 808 al 936) la Administración desconoce dichas adquisiciones, basándose en cuadros presentados por dicho proveedor, referido a direcciones de obra, donde habrían dirigido los materiales, la cual constituye una manifestación escrita, prueba que no puede ser aceptada en el procedimiento contencioso tributario.

En cuanto al cruce de información efectuado con ITAL CERAMICA S.A. e ITAL GRES INDUSTRIAL S.A. (folios 3,073 al 3,562) y SAG CONCRETO PREMEZCLADO S.A. (folios 2,131 al 2,671), la Administración determinó que el material fue entregado en lugares distintos a las obras ejecutadas por la recurrente, basándose en copias simples de las Guías de Remisión, los cuales no constituyen prueba fehaciente, como ya se comentara anteriormente.

Que no obstante que las Guías de Remisión no acreditan la transferencia de propiedad de los bienes remitidos corresponde a la Administración reexaminar el destino final de dichos bienes.

Por las facturas de los proveedores CASAS Y COSAS S.A. y SANIART S.A., cuyas copias obran a fojas 1,910 al 1,935 del expediente, la Administración determina que constituyen gastos ajenos, sin embargo del detalle de dichas facturas, se observa conceptos como lámparas, tachos, escobas, bolsas para basura, fluorescentes, etc, bienes que guardan relación con la actividad de la recurrente, por lo que resulta necesario que la Administración fundamente mas su reparo.

En lo relativo al Anexo 2 del Requerimiento N° 002524-A-03-98, referido al proveedor FERROPLAST, la Administración fundamenta su reparo, en el cruce de información que se basa en un escrito presentado por dicho proveedor.

En relación al Anexo 3 del citado requerimiento, debe señalarse que del cruce de información con KARBAUM DE CORONADO ELENA - FERRETERIA COLECTORA, (folios 159 y 5,632) la Administración determinó que los comprobantes de pago correspondientes a la serie y numeración de los registrados y utilizados por INMOBILIARIA SANTA ANGELA S.A. fueron emitidos a otros clientes, en el ejercicio 1995, amparándose en la manifestación del proveedor y en copias de facturas que presentó a la Administración (folio 5,627).

En lo concerniente al Anexo 4 del Requerimiento N° 002524-A-03-98, referido a facturas de MANTENIMIENTO HIDROSTAL S.A. y REPRESENTACIONES GARIBALDI, de las copias SUNAT de facturas de MANTENIMIENTO HIDROSTAL que obran a folios 1,886 a 1,909, se observa que corresponden a bombas, electrobombas, válvulas, equipos hidroneumáticos, etc., bienes que guardan relación con la actividad de la construcción que realiza la recurrente, por lo que la Administración debe fundamentar más su reparo.

Por las facturas de REPRESENTACIONES GARIBALDI S.A. (folios 1,883 y 1,884) por un televisor a color, VHS y reproductor láser, se observa en una copia del Libro de Inventario, que obra a fojas 3,871 del expediente, que dichos bienes fueron contabilizados como activo fijo, los cuales deben ser verificados por la administración.

De igual modo, mediante Anexo 2 del Requerimiento N° 002527-A-3-98 (folio 3,878) se solicitó al contribuyente que sustentara por escrito y con la documentación pertinente la necesidad de las adquisiciones referidas a las facturas Nos. 823 de ACABADOS PROFESIONALES S.A. y 24 de IMELISA; constando en el resultado del Requerimiento (folio 3,868) que no sustentó la naturaleza y fehaciencia de las operaciones.

Ahora bien, del contenido de las facturas se aprecia que corresponde a 250 ML. de Divisiones metálicas para baño (folio 3,870) y Rollos de Alambre (folio 3,869), bienes que guardan relación con la actividad efectuada con el recurrente, por lo que resulta necesario que la Administración fundamente más su reparo.

Como argumento adicional, la Administración señala que con la finalidad de cubrir desequilibrios de caja o saldos negativos de caja, dado que sólo se reflejan salidas constantes de dinero sin que existan ingresos para cubrir dichos desembolsos; en la contabilidad se presenta la figura de préstamos del accionista Néstor Rojas Godínez, por un importe de S/. 19'901,855.18 en el año 1996; y que al solicitar mediante Carta de Cruce de Información N° 1085-98/SUNAT al Señor Néstor Rojas Godínez la sustentación del origen de fondos para cubrir los préstamos realizados a su representada, éste no sustentó el origen de los préstamos por S/. 11'665,290.94, según se detalla en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 000983-A-3 (folios 5,995 al 6,005).

Sobre el particular, este tribunal ha establecido en reiteradas resoluciones, que la falta de sustentación de capacidad económica del socio para efectuar un préstamo, no puede servir de base para presumir la existencia de ingresos omitidos.

Si bien por todo lo expuesto, lo invocado por la Administración no está plenamente sustentado para desconocer la realidad de una operación, ello no impide que haciendo uso de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, a través de otros medios, demuestre la fehaciencia de las operaciones.

Por lo tanto, debe declararse nula e insubsistente la apelada en lo que concierne a los reparos al crédito fiscal, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 150° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, debiendo la administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a las consideraciones expuestas.

 II) Resolución de Determinación N° 012-3-07323.

Se giró por la omisión al Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1995.

En cuanto a los reparos impugnados por la recurrente se tiene lo siguiente:

Disminución de la cuenta de productos en proceso:

Producto de la fiscalización la Administración deduce de la cuenta Productos en Proceso al 31 de diciembre de 1995, las adquisiciones de materiales que consideró como operaciones no reales y como gastos ajenos a las obras ejecutadas, adquisiciones que provienen de los reparos al crédito fiscal.

Teniendo en cuenta que los reparos al crédito fiscal resultan insubsistentes, la citada deducción del Impuesto Mínimo debe seguir su misma suerte.

Anticipo de clientes presentados indebidamente rebajando el activo:

Mediante el Anexo 5 del Requerimiento N° 002524-A-03-98 (folio 3900), se le solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente, la diferencia existente en el saldo de la cuenta existencias al 31 de diciembre de 1995, entre lo consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y lo anotado en el Libro Mayor.

En el resultado del Anexo 5 del Requerimiento (folios 3,899), se observa que la recurrente indebidamente neteó de la cuenta Existencias - Productos en Proceso, los anticipos recibidos de clientes por S/. 15'320,837.00, los cuales debieron ser considerados como pasivos y no disminuyendo a las existencias, por lo que procedió a reparar el activo presentado en el Balance General de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995.

El tercer párrafo del artículo 109° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, señalaba que el activo neto que constituye la base imponible del Impuesto Mínimo será el que conste en el Balance Ajustado cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable; mientras que el artículo 110° de la misma norma, precisaba que, a fin de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, se consideraría como valor de los activos netos al valor de los activos deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por dicha ley y ajustado por inflación, de ser el caso.

Conforme a lo señalado en el Plan Contable General Revisado aprobado mediante Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94.10, la cuenta de Productos en Proceso agrupa a las cuentas que representan los bienes que no han llegado a su estado definitivo en el proceso de producción.

Por su parte, en la dinámica de la cuenta Clientes contenida en la misma norma, señala que la divisionaria 122 - "Anticipo Recibidos - se deberá acreditar por los pagos a cuenta efectuados por clientes, en relación a ventas futuras, y que los saldos que resulten acreedores, cuando sean significativos, serán reclasificados de manera que sean mostrados en el Balance General en el lugar que corresponda en el Pasivo.

En consecuencia, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley.

Crédito fiscal que fue presentado con el saldo negativo en el pasivo del Balance General por S/. 1'823,005.

Asimismo, mediante el Anexo 5 del Requerimiento N° 002524-A-03-98 se le solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente, el saldo negativo de la cuenta tributos por pagar.

En el Resultado del Anexo 5 del requerimiento, consta que la recurrente indicó que el saldo negativo de la cuenta Tributos por Pagar se debe al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que la norma del Impuesto General a las Ventas señala claramente que, cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto; y este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Asimismo, el Plan Contable General Revisado, al señalar la dinámica de la cuenta 40 Tributos por Pagar, indica claramente que los créditos fiscales serán mostrados en el activo corriente o no corriente de acuerdo con el plazo de su aplicación; en consecuencia, el reparo se encuentra ajustado a ley.

III) Resolución de Determinación N° 012-3-07324:

Se expidió por la omisión al Impuesto a la Renta - Régimen General del ejercicio 1996.

Al respecto, debe señalarse que dicho valor contiene reparos al desconocerse operaciones de compras de 1995 por S/. 6'944,611.00 y reparos por compras de 1996 por S/.12'300,567; que provienen del reparo al crédito fiscal analizado anteriormente.

Teniendo en cuenta que los reparos al crédito fiscal han sido declarados nulos, el reparo al Impuesto a la Renta debe seguir la misma suerte por provenir de dichos reparo.

IV) Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16558 al 012-2-16574:

Las Multas emitidas se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación Nos. 012-3-07321 al 012-3-07324, por lo que de acuerdo a lo antes expuesto, deben seguir la suerte por ser accesorias a ellas.

V) Resoluciones de Multa Nos. 012-2-16575 y 012-2-16576:

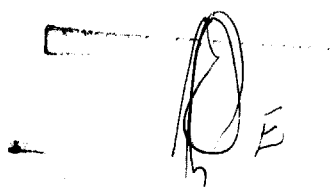
Estas Resoluciones se emitieron por "no llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades en los ejercicios 1995 y 1996". Al respecto, de autos se desprende que la recurrente sí presentó copias del Kardex físico, aunque en forma incompleta, por lo que no se puede afirmar que no llevaba dicho registro.

Sin embargo, de las copias de los valores, (folios 8,293 y 8,294) se observa que se aplica a dicha supuesta omisión, como base legal, al numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, Decreto Legislativo N° 773, por lo que, al no corresponderle el precepto infractor, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 77° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, en concordancia con el segundo párrafo del artículo 109° del mismo Código, dichos actos administrativos resultan anulables, por lo que la Administración, al emitir nuevo pronunciamiento, debe subsanar dicho vicio de anulabilidad.}

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión de este Tribunal acuerde **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-09343 de 29 de enero de 1999, en el extremo referido al débito fiscal; **NULA E INSUBSISTENTE** en lo que concierne a los reparos: a) al crédito fiscal; b) al del Impuesto a la Renta general; c) al Impuesto Mínimo a la Renta proveniente de la disminución de la cuenta de productos en proceso; y, d) a las multas giradas; debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento conforme a los argumentos expresados en el presente dictamen; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer,



TRIBUNAL FISCAL

VICTOR PARRA ROJAS
Vocal Intendente