



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

**EXPEDIENTE N°** : 13787-04  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lambayeque  
**FECHA** : Lima, 3 de noviembre de 2006

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0750140000198, emitida el 25 de octubre de 2004 por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), modificada por la Resolución de Intendencia N° 0750000000198/SUNAT, emitida el 23 de noviembre de 2004, que declaró fundada en parte la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000644 a 0720030000739, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a diciembre de 2002, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2002, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 1999 a agosto de 2002, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000744, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178°, numeral 2) del artículo 176° y numeral 1) del artículo 175° del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que es objeto de controversia establecer si son conformes a ley las determinaciones del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero de 1999 a diciembre de 2002, del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2002, y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a agosto de 2002, y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000744, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178°, numeral 2) del artículo 176° y numeral 1) del artículo 175° del Código Tributario.

Que previamente se efectúa un resumen de los antecedentes del caso:

- a) El procedimiento de fiscalización por el ejercicio 1999 se inició mediante Requerimiento N° 00041476, notificado el 24 de agosto de 2000, siendo que mediante Carta N° 131-2000-SUNAT/NE-0300, notificada el 18 de noviembre de 2000, se comunicó su suspensión.
- b) Mediante Carta N° 027-2001-SUNAT-NE-0300, notificada el 10 de enero de 2001, se informó a la recurrente el reinicio del procedimiento de fiscalización.
- c) Al amparo del inciso c.2) del numeral 2.2 del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 026-2001/SUNAT, se amplió el plazo del procedimiento de fiscalización, lo que se puso en conocimiento de la recurrente mediante Carta N° 87-2001-SUNAT/IDO200, notificada el 5 de marzo de 2001.
- d) Mediante Requerimiento N° 00069361 de 20 de abril de 2001 se detalló el reparo por subvaluación de ventas, que fue mantenido en su resultado; sin embargo, no se indicó la causal que justificaba la determinación sobre base presunta.
- e) El 28 de mayo de 2001 se notificaron las Resoluciones de Determinación N°s. 072-03-0000754 a 072-03-0000767, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999, Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto de 1999, así como las Resoluciones de Multa N°s. 072020000991 a 072020001003.

*[Firma]*

C' *[Firma]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

- f) El 22 de junio de 2001 se presentó reclamación contra los valores anteriores.
- g) Considerando que ni en los papeles del trabajo del procedimiento de fiscalización, ni en los valores reclamados, se acreditó alguna de las causales legales para determinar la deuda sobre base presunta, mediante Resolución de Intendencia Nº 075-4-04563 de 28 de setiembre de 2001, se resolvió la reclamación, declarando la nulidad del Requerimiento Nº 00069361 y de todo lo actuado con posterioridad, dejando sin efecto los valores y se ordenó que se derive al Departamento de Auditoría para que subsane el procedimiento y ejerza la facultad de fiscalización de acuerdo a ley.
- h) Mediante Orden de Fiscalización Nº 030071028210 de fecha 6 de enero de 2003, se programó el procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo resuelto por la Resolución de Intendencia Nº 075-4-04563; en esa misma fecha, se notificó el Requerimiento Nº 00043888 a efectos de iniciar el procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a noviembre de 2002, y del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001 y mediante Requerimiento Nº 124564 de 29 de abril de 2003, se incluyó como periodo materia de fiscalización todo el 2002 para Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta. Según el Informe Final de Fiscalización se programó el procedimiento de fiscalización por los años indicados, porque se recibieron diversas denuncias de terceros presentadas contra la empresa.
- i) El 9 de enero de 2003, contando con la presencia del representante del Ministerio Público y con autorización judicial, se efectuó una inspección en los locales de la recurrente ubicados en Chiclayo y Lima, incautándose diversa documentación comercial y extracontable.
- j) El 25 de marzo de 2004 se emitieron las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000644 a 0720030000739, por Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a diciembre de 2002, Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2002, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 1999, enero a diciembre de 2000, enero a diciembre de 2001 y enero a agosto de 2002, y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000744, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178°, numeral 2) del artículo 176° y numeral 1) del artículo 175° del Código Tributario.
- k) Mediante Resolución de Intendencia Nº 0750140000198, emitida el 25 de octubre de 2004, se resolvió la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000644 a 0720030000697 y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000701 a 0720020000744, declarándose fundada en parte, levantándose el reparo por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 por el crédito fiscal observado por anotación extemporánea en el Registro de Compras.
- l) Por Resolución de Intendencia Nº 0750000000198/SUNAT de 23 de noviembre de 2004, al amparo del artículo 108° del Código Tributario, se complementó la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198, disponiéndose que debía continuarse con la cobranza de las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000644 a 0720030000739 y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000702 a 0720020000744.

Que a continuación se analiza la procedencia de los valores emitidos.

Que en primer lugar cabe analizar la nulidad planteada por la recurrente por haber la apelada omitido pronunciarse sobre las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000698 a 0720030000739.

Que al respecto, al amparo del artículo 108° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la SUNAT, considerando que había incurrido en error



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

material al no incluir en la parte inicial y resolutoria de la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 de 25 de octubre de 2004, el análisis y el fallo en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000698 a 0720030000739, vinculadas con los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 1999, enero de 2000 y de abril de 2000 a agosto de 2002, mediante Resolución de Intendencia Nº 0750000000198/SUNAT de 23 de noviembre de 2004, dispuso complementar aquélla, incluyéndolos.

Que el artículo 108° del citado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, dispone que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1) cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1) del artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, y 2) cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, precisando que ésta señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda, y que tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1), supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Que la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 no analizó el extremo vinculado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta antes mencionados, por lo que mal podía la Administración darle a tal omisión el carácter de error material y emitir una nueva resolución al amparo del artículo 108° del Código Tributario, inclusive, en el negado supuesto que así hubiese sido, debe tomarse en cuenta lo establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución Nº 00815-1-2005, emitida con el carácter de observancia obligatoria, según la cual *"La Administración Tributaria, al amparo del numeral 2) del artículo 108° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando éstos se encuentren impugnados en la instancia de apelación, inclusive, tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo"*, por lo expuesto, la Resolución de Intendencia Nº 0750000000198/SUNAT es nula.

Que tratándose en el presente caso de una omisión en la resolución de parte de la controversia, según lo previsto en el artículo 150° del Código Tributario, la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 es nula e insubsistente, correspondiendo en principio remitir el expediente a la Administración para que emita pronunciamiento al respecto; sin embargo, conforme con el criterio fijado en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, tales como las N°s. 07533-2-2005 de 13 de diciembre de 2005 y 01236-5-2004 de 5 de marzo de 2004, es de aplicación el artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, que dispone que en el caso que la autoridad competente constate la existencia de una causal de nulidad, además de declararla, deberá resolver sobre el fondo del asunto de contar con los elementos suficientes para ello, lo que sucede en el presente caso.

Que en efecto, los valores en referencia, conforme lo detallado en su cuerpo, fueron emitidos por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 1999, enero de 2000 y abril a agosto de 2002, al considerarse que el coeficiente sobre cuya base habían sido determinados inicialmente era mayor, como consecuencia de la determinación que por Impuesto a la Renta de los años 1997 a 2001 se había efectuado a través de las Resoluciones de Determinación N°s. 072-002-0000077, 072-002-0000078 y 072-003-000656 a 072-003-000658.

C A



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, según texto aplicable al caso de autos, disponía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondiese por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían con arreglo al sistema de coeficientes o del 2%, siendo que el primero implicaba fijar la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, especificándose que para el caso de los períodos de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, caso en el cual, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, se aplicaría el método previsto en el inciso b) de este artículo.

Que la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 ha sido objeto de pronunciamiento de este Tribunal mediante Resolución N° 04383-1-2005 de 15 de julio de 2005, estableciéndose que en función de lo por ella resuelto, que implicaba que algunos reparos debían dejarse sin efecto, la Administración debía hacer una nueva determinación.

Que la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001 es materia de análisis en la presente resolución y, al igual que en el caso anterior, corresponderá que la Administración efectúe una nueva determinación según los reparos que se levantan.

Que en atención a los resultados que se obtengan, la Administración deberá determinar el coeficiente a aplicarse y por tanto el monto del pago a cuenta omitido, cuyos intereses procederá cobrarse, no requiriéndose de mayores elementos para establecerlos, debiendo anotarse inclusive que la recurrente en el procedimiento contencioso si bien los incluyó como conceptos impugnados, no ofreció mayores argumentos para rebatirlos en forma específica, lo que implica que no habría limitación a su derecho de defensa.

Que por tanto, corresponde declarar nula e insubsistente la apelada y en aplicación del artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General emitir pronunciamiento, dejándose sin efecto en parte los valores emitidos por concepto de pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 1999, enero de 2000 y de abril de 2000 a agosto de 2002, debiendo la Administración reliquidarlos según el criterio antes expuesto.

Que asimismo, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000696 y 0720030000697, giradas por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de febrero y marzo de 2000, que sí fueron incluidas en el fallo emitido inicialmente, el tratamiento es similar por contener el mismo fundamento, por lo que corresponde dejar sin efecto en parte los valores, debiendo la Administración reliquidarlos tomando en cuenta el criterio antes expuesto.

Que de otro lado, en cuanto a las demás nulidades invocadas por la recurrente por no habersele dado el plazo necesario para ofrecer información y documentación necesaria para levantar las observaciones formuladas, cabe anotar que de lo actuado no se advierte que la Administración haya actuado al margen de la ley, infringiendo algún derecho de aquélla.

Que a continuación se analizan los demás reparos efectuados por la Administración, teniendo en cuenta los argumentos expuestos por ambas partes:

C<sup>1</sup>



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

1) Resolución de Determinación Nº 07200300000656 (Impuesto a la Renta del ejercicio 1999)

Que el valor fue emitido al haberse efectuado los siguientes reparos (fojas 63436): i) ventas omitidas de gas licuado de petróleo, ii) gastos no sustentados en el Libro de Retenciones, iii) gastos no aceptados por provisiones de vacaciones de ejercicios anteriores y iv) gastos registrados como dietas del directorio que son un acto de liberalidad.

a) Ventas omitidas de gas licuado

Que del análisis del valor y de los papeles de trabajo, se observa que el reparo se relaciona sólo con ventas omitidas de gas licuado de petróleo de la Planta de Lima.

Que la recurrente señala que los movimientos internos físicos del producto se originaron en razones distintas a la venta a terceros, tales como traslado entre establecimientos, entrega posterior de productos facturados de manera adelantada, reposición de balones en garantía, etc., y que la información incautada era de uso diario de los trabajadores, no pudiendo constituir prueba para atribuir ventas ya sea sobre base cierta o sobre base presunta.

Que añade que la determinación del impuesto no puede hacerse parte sobre base cierta y parte sobre base presunta, como lo ha hecho la Administración, pues se trata de un sólo ente económico, debiendo tenerse en cuenta lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 4242-5-2003 y 2277-1-2003.

Que la Administración indica que a partir de los documentos de control interno de la empresa que fueron incautados, se detectaron cantidades vendidas de GLP que no habían sido registradas ni declaradas, estableciéndose su valor según lo previsto en los artículos 32º y 96º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, conforme lo señala el Informe de Auditoría elaborado por la Administración que obra de fojas 62903 a 62977, como consecuencia de las denuncias formuladas por terceros ante SUNAT contra la recurrente, referidas a omisiones en la declaración de ingresos y ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, mediante Orden de Fiscalización Nº 030071028210 de fecha 6 de enero de 2003, se programó el procedimiento de fiscalización, y se notificó el Requerimiento Nº 00043888 (fojas 62886) a efectos de iniciar el procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas de enero de 1999 a noviembre de 2002, y del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001.

Que la Administración solicitó al Poder Judicial autorización para la incautación de documentación y soportes magnéticos de la recurrente, la que se llevó a cabo el 9 de enero de 2003 en sus dos plantas ubicadas en las ciudades de Chiclayo y Lima.

Que en el Informe de la División de Auditoría de la SUNAT, se indicó que de la revisión de la documentación incautada se detectaron ventas omitidas de la recurrente, por lo que se procedió a fotocopiar y autenticar los documentos que permitían sustentar las omisiones.

Que entre la documentación incautada en la Planta de Lima por el ejercicio 1999, se encontraron "cuadernos de puerta" (denominados también cuadernos de vigilancia), que son medios de control usados por el personal de vigilancia que contenía la siguiente información:

- Se anotaba en forma diaria y por cada vehículo de reparto, la cantidad de balones llenos que salían de la planta para ser destinados a sus operaciones comerciales.

C<sup>1</sup>



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

- Cuando los vehículos regresaban a la Planta, se anotaban los resultados de las operaciones obtenidas por cada unidad de transporte, detallando si se trataba de balones vacíos, balones llenos, cambios y consignación. La suma de esos rubros equivalía a la totalidad de los balones que salieron llenos de la planta.
- Se consignaba en forma diaria y por cada camión granelero, la cantidad de GLP a nivel porcentual con el que salía y regresaba la unidad de transporte, siendo que la Administración consideró que la diferencia en galones, constituía la venta del día. Los montos eran controlados a través del contómetro, anotándose el contómetro inicial y final.
- Se anotaban los números de las guías de remisión con las que salía cada vehículo de reparto o camión granelero.

Que la Administración tomó en cuenta la cantidad anotada en los rubros balones vacíos y en consignación de los cuadernos de venta, a efectos de establecer la cantidad de ventas omitidas, comparándolas con el Registro Valorizado de Inventario Permanente, el que fue a su vez cotejado con los comprobantes de pago y Registro de Ventas, estableciendo omisiones por ventas de GLP en balones de 10 kg., de 45 kg. y a granel.

Que mediante el Anexo 2 del Requerimiento Nº 00125753 se solicitó a la recurrente que sustentara las diferencias detectadas por la comparación de las cantidades vendidas de GLP, según la información consignada en los cuadernos de puerta, con el Registro Valorizado de Inventario Permanente.

Que la recurrente presentó el Escrito Nº 17617 el 2 de diciembre de 2003, solicitando un plazo adicional para contestar las observaciones, otorgándosele éste, siendo que el 12 de diciembre de 2003 presentó el Escrito Nº 18118 señalando que se habían establecido nuevas cantidades de ventas de GLP a partir de la información incautada, sin haberle entregado un detalle de cuáles habían sido los comprobantes que habían servido de fuente para la determinación, a efectos de poder efectuar la descarga correspondiente y que era indebido considerar toda salida de balones de la planta, como ventas del día, pues ella incluía balones boleteados con anterioridad, reposición de balones en mal estado y en garantía y reposición de stock en los puntos de venta.

Que mediante Requerimiento Nº 00125783, notificado el 18 de diciembre de 2003, se solicitó a la recurrente que sustentase lo argumentado, ante lo cual señaló que todas las guías de remisión ya habían sido entregadas a la Administración, por lo que ésta las revisó y a partir de lo señalado por la recurrente, efectuó cambios en la determinación, siguiendo los siguientes pasos:

- Excluyó de la determinación inicial, las salidas de GLP hacia los depósitos, en las fechas en que los traslados fueron efectuados.
- Se determinaron las ventas propias efectuadas por los depósitos de la planta, que en el caso de la de Lima, solamente era uno, a partir de la información proporcionada por la recurrente, esto es, guías de remisión, inventarios iniciales y finales.
- Se sumaron las dos cantidades resultantes de los supuestos anteriores.
- Se comparó el monto final con lo consignado en el Registro Valorizado de Inventario Permanente.

Que la Administración estima que en función de la información obtenida efectuó la determinación sobre base presunta por cuanto para valorizar las ventas, que asumió como ciertas según el procedimiento antes descrito, aplicó los artículos 32º, 91 y 96º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774.

Que el artículo 32º disponía que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del impuesto sería el de mercado, el cual, si difería por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

adquirente como para el transferente; el artículo 91° señalaba que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serían de aplicación las presunciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta; y el artículo 96° dispuso que la SUNAT podría determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señalase el reglamento.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 63° del Código Tributario, la Administración está facultada para determinar la obligación tributaria sobre base cierta tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, y sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que la determinación sobre base cierta y sobre base presunta se diferencian en que, en la primera se conoce de manera directa la realización del hecho generador de la obligación tributaria, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9826-3-2001 de 14 de diciembre de 2001, siendo que para efectuar una determinación sobre base presunta es imprescindible la existencia de una causal debidamente acreditada, conforme lo dispone el artículo 64° del Código Tributario.

Que según lo dispuesto por el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofrezca dudas respecto de su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existan dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02320-5-2003 del 30 de abril de 2003 para la determinación sobre base cierta, se deben considerar los elementos exhibidos por el deudor o los obtenidos en la incautación, en la medida que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria; es decir, se tiene que conocer en forma directa el supuesto de afectación y los hechos imponible deben ser perceptibles con la observación y actuación de la documentación.

Que a pesar que la Administración señala que la determinación ha sido efectuada sobre base presunta, no se advierte ello de lo actuado, tal es así que para determinar las ventas omitidas, no se ha aplicado alguno de los procedimientos contemplados en el Código Tributario o en la Ley del Impuesto a la Renta, por el contrario lo que ha efectuado es una determinación sobre base cierta del total de las ventas y para su valorización ha acudido a los métodos previstos en la ley.

Que ahora bien, para la determinación de las referidas ventas, la SUNAT no contaba con documentación para establecer de manera directa que eran tales, en efecto, del análisis expuesto se evidencia que la cantidad de ventas omitidas ha sido establecida sobre la base de estimaciones derivadas de los cuadernos de control de vigilancia, donde no figura el detalle de operaciones de venta realizadas sino sólo de entradas y salidas de mercadería, por lo que pueden generar certeza del movimiento físico de estos bienes, pero no de la naturaleza de las operaciones, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 57-3-2000 de 28 de enero de 2000.

Que no obstante que la SUNAT cita además como pruebas de que la recurrente efectuó ventas mayores a las declaradas (que correspondían supuestamente a mercadería proveniente de mermas ficticias y entregas a sus clientes de menores cantidades de los productos convenidos), las denuncias que terceros interpusieron en su contra, las demandas que ella formuló por deudas no canceladas (que



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

supuestamente corresponderían a ventas no declaradas) y el informe de una empresa que le realizó una auditoría externa que concluyó que existían diferencias de inventario, éstas tampoco permiten determinar de manera directa la existencia de ventas.

Que en ese sentido, no procedía que la Administración Tributaria determinara la obligación tributaria sobre base cierta, pues la información en la que se sustenta no proporciona elementos suficientes que permitan tener un conocimiento directo de las reales operaciones de venta que efectuó la recurrente.

Que toda vez que en la fiscalización se estableció la existencia de dudas sobre la determinación de la obligación tributaria efectuada por la recurrente al haberse encontrado en la incautación efectuada documentos como los cuadernos de puerta y existir denuncias de terceros, se configuró la causal prevista en el numeral 2) del artículo 64º del Código Tributario, por lo que en todo caso, lo que correspondía era determinar la deuda sobre base presunta, aplicando alguno de los procedimientos de presunción legalmente regulados, debiendo por tanto dejarse sin efecto el reparo en este extremo.

b) Gastos no sustentados en el Libro de Retenciones

Que la recurrente sostiene que el Libro de Retenciones presentado a la Administración está debidamente legalizado por el Notario Roberto Barturen Sánchez, quien le expidió una factura por sus servicios, no siendo cierto que la legalización sea falsa, además en cada uno de los folios del libro consta que los trabajadores han firmado en señal de conformidad de la recepción del dinero que les fue entregado, no habiendo razón para adular legalizaciones.

Que la Administración señala que de acuerdo con el cruce de información efectuado con el Notario Roberto Barturen Sánchez, se detectó que la legalización del Libro de Retenciones Nº 1 presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización era falso, y que ésta contaba con otro libro debidamente legalizado, que nunca exhibió, por lo que se observaron los gastos anotados en el Libro de Retenciones presentado por la recurrente, de conformidad con lo previsto en el inciso e) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que en la contabilidad se encuentran gastos de la Planta de Lima, no obstante que según la manifestación de su administradora Marieta Vásquez Pérez de Durand, desconocía que la empresa llevara el Libro de Retenciones para registrar dichos gastos, pues la totalidad del personal se encontraba en planilla, en empresas de intermediación laboral, o cobraban por recibos por honorarios.

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que de acuerdo con el literal e) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente durante el periodo acotado, son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que el inciso j) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF disponía que las retribuciones pagadas con motivo del trabajo prestado en forma independiente a que se refería el inciso e) del artículo 34º de la ley, y sus correspondientes retenciones, se consignarían en un libro denominado "Libro de Retenciones inciso e) del Artículo 34 - Decreto





## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Legislativo 774", el que serviría para sustentar tales gastos, y que los perceptores de las mencionadas retribuciones no debían otorgar comprobantes de pago por dichas rentas.

Que mediante Requerimientos N°s. 001224434, 00124564, 00124575, se solicitó a la recurrente que exhibiera su libro de retenciones correspondiente a los periodos tributarios de enero de 1999 a diciembre de 2002 y por Escrito N° 07063 de fecha 27 de mayo de 2003, ésta presentó el denominado Libro de Retenciones N° 1, que presentaba legalización ante el Notario Roberto Barturen Sánchez con el número 2718 de 19 de setiembre de 1997.

Que la Administración efectuó un cruce de información con el referido notario mediante Requerimiento N° 00124583, quien manifestó que la legalización del libro exhibido por la recurrente era falsa en cada uno de sus cien folios, toda vez que los sellos y firma no correspondían a los que usaba en su oficio notarial, los que a su vez se encontraban registrados en el Colegio de Notarios de Lambayeque y que si bien en su registro correspondiente al año 1997, se encontraba asentada la legalización de Libro de Retenciones N° 1 de la recurrente, bajo el Número 2718 de 19 de setiembre de 1997, cuya copia legalizada adjuntó, con escrito presentado el 12 de junio de 2003 (fojas 50822) reiteró que los sellos y firma consignados en el Libro de Retenciones N° 1 no le pertenecían.

Que de autos se aprecia que según la manifestación de la Administradora de la Planta de Lima (fojas 50996 a 51017), desde el año 1999 en adelante, la totalidad del personal que trabajaba en las áreas operativas de la Planta Envasadora de Lima, se encontraba en planillas, o provenía de empresas de intermediación laboral o emitía Recibos por Honorarios, desconociendo que en la Planta de Lima se hubiera efectuado contratación bajo lo dispuesto en el inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta o que se haya llevado el Libro de Retenciones por las rentas indicadas en el referido artículo.

Que de fojas 45477 a 45502 se pueden apreciar las copias del Libro de Retenciones N° 1, en el que se verifica que se han consignado los nombres y apellidos de supuestos perceptores de dichas rentas, el importe pagado y las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad que correspondía efectuar, pero no figura que dichos sujetos hayan firmado en señal de recepción del dinero recibido por la prestación de sus servicios como sostiene la recurrente.

Que si bien el inciso j) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no establece que el Libro de Retenciones inciso e) del artículo 34° - Decreto Legislativo N° 774 deba estar legalizado para sustentar los gastos que constituyen las referidas rentas, según el criterio adoptado en la Resolución N° 2147-1-2005, respecto del Libro de Planillas, constituyendo su omisión sólo una infracción de tipo formal, cabe anotar que el hecho que la legalización haya sido falsa, le resta fehaciencia.

Que la recurrente se limita a manifestar que la legalización sí es real, pero no presenta algún documento adicional que permita acreditar los gastos consignados en el respectivo Libro de Retenciones, lo que resultaba indispensable ante la pérdida de fehaciencia del mencionado libro.

Que al no encontrarse acreditados de manera fehaciente los gastos indicados, corresponde confirmar el reparo.

c) Gastos no aceptados por provisiones de vacaciones de ejercicios anteriores

Que la Administración señala que la recurrente registró gastos por provisión de vacaciones correspondientes a ejercicios anteriores conforme consta en sus libros y registros contables, sin cumplir con los requisitos previstos en el literal a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31° de su reglamento.

C.A.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que de acuerdo con el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación de las rentas de tercera categoría, se aceptarían los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquél en que se efectuase el pago, en la medida que dichos gastos fuesen provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisaba que para efecto de lo dispuesto en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la ley, los gastos de ejercicios anteriores debían ser provisionados previamente a su pago en el ejercicio en que éste se efectuase; en ese sentido, por excepción se aceptaba la deducción de gastos de ejercicios anteriores siempre que se efectuase su pago, y su previa contabilización, en el ejercicio en que se estuviesen deduciendo.

Que según se aprecia del numeral 6 del Anexo Nº 2 y del Anexo Nº 10 al Requerimiento Nº 00125753, la Administración solicitó a la recurrente que sustente el registro efectuado en el Libro Mayor de la Planta de Chiclayo de gastos correspondientes a vacaciones por pagar de Fernando Vásquez Wong devengadas en los años 1993 a 1998 y de Enrique Arbulú Roca por los años 1997 y 1998.

Que conforme se indica en el Resultado del Requerimiento Nº 00125753, las provisiones de vacaciones correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 no fueron canceladas en este último año, manteniéndose como deudas pendientes de pago, no habiendo la recurrente presentado ningún sustento respecto del reparo efectuado, por lo que corresponde mantenerlo<sup>1</sup>.

d) Gastos registrados como dietas del directorio que son actos de liberalidad

Que la Administración señala que se repararon los gastos registrados como dietas del directorio por el ejercicio 1999 otorgadas a Rosario Vásquez Wong, toda vez que ella no formaba parte de éste durante ese año.

Que de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que tal y como consta en el Requerimiento Nº 00125753, del análisis de las Actas de Junta General de Accionistas, la Administración observó que por los periodos 1999 a 2002, la señora Rosario Vásquez Wong no formaba parte del Directorio, por lo que solicitó a la recurrente que sustente el gasto, lo que no hizo.

Que en efecto, la recurrente no sustentó la relación de causalidad del gasto efectuado con sus actividades, inclusive en la apelación no presenta argumento alguno, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado.

2) Resolución de Determinación Nº 0720030000657 (Impuesto a la Renta del ejercicio 2000)

Que el valor fue emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 al haberse efectuado los siguientes reparos: i) ventas omitidas de gas licuado de petróleo, ii) gastos no sustentados en el Libro de Retenciones y iii) gastos registrados como dietas del directorio que son actos de liberalidad.

<sup>1</sup> A partir del ejercicio 2001, con la modificatoria dispuesta por la Ley Nº 27356, publicada el 18 de octubre de 2000 y según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución Nº 07719-4-2005, para la deducción de este concepto se requería que las vacaciones hubieran sido pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que con relación a los dos últimos reparos, resulta de aplicación el análisis efectuado por el ejercicio 1999, por lo que corresponde confirmarlos, siendo que a continuación se analiza el reparo por las ventas omitidas de GLP.

Que al respecto, la recurrente sostiene los mismos argumentos expuestos en relación con el reparo efectuado por el ejercicio 1999.

Que a diferencia del ejercicio 1999, la determinación de la cantidad de ventas omitidas de GLP no se basó únicamente en la información consignada en los cuadernos de vigilancia, sino que por este ejercicio, la Administración revisó otros documentos.

Que por la Planta de Chiclayo, la Administración contó con los documentos denominados "liquidación de ventas de gas" y "tickets de garantía".

Que las liquidaciones de ventas de gas son documentos de control interno usados por las Plantas envasadoras de Lima y Chiclayo, a través de los cuales los choferes vendedores efectuaban la liquidación de sus ventas diarias de GLP, así como las ventas directas efectuadas en las respectivas plantas envasadoras.

Que en estos documentos se consignaba la siguiente información:

- Nombre del vendedor, su código, la fecha y la firma del vendedor.
- Salida de balones, donde se detallaba la cantidad de los balones llenos que salen de la planta envasadora por tipo de presentación, el contómetro inicial con el que salía el camión granelero y el contómetro final con el que regresaba.
- Devolución de balones, donde se anotaban los resultados de las operaciones comerciales efectuadas al término del día, especificando: i) balones vacíos, ii) balones llenos y iii) cambios.
- Liquidación de nuevos soles, donde se consignaba la liquidación de las ventas efectuadas por cada camioneta y cada camión granelero. Las cantidades vendidas en este campo sumaban en conjunto la cantidad de balones vacíos con el que regresan los vehículos.

Que además, en cada liquidación estaban impresos los cargos del Vendedor, Jefe de Planta, Administración y Caja, lo que evidencia que estos documentos circulaban por diversas áreas de la empresa a efectos de llevar un control de las ventas efectuadas.

Que es a partir de la información consignada en las liquidaciones de venta, que la Administración estableció la cantidad de ventas omitidas, luego de comparar estos documentos con los Anexos del Registro Valorizado de Inventario Permanente correspondiente a la Planta de Chiclayo.

Que de otro lado, según manifestaciones tomadas al personal de la Planta de Chiclayo, el área de producción era la encargada de emitir las liquidaciones de ventas de gas para entregarlas a los vendedores, quienes luego de llenarlas diariamente, las remitían al área de cómputo, que se encargaba de digitar la totalidad de las liquidaciones de ventas de gas (manifestación del Jefe de Planta, del Jefe de Producción, del Contador, así como de distintos vendedores). Asimismo, se indicó que el dinero producto de las ventas del día era ingresado por los mismos vendedores diariamente, entregando las liquidaciones de ventas de gas a la cajera, quien anotó que el dinero era depositado en las cuentas bancarias que le indicaba el señor Luis Miguel Castillo Carranza, administrador de la Planta (manifestación de fojas 51056 a 51059).

*de*

C 1 *La*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que por la Planta de Lima, la Administración revisó los documentos denominados Informe Diario de Despacho, Inventario de Cilindros y Existencia de Gas, y Cuadernos de Puerta, que fueron obtenidos durante la diligencia de incautación del 9 de enero de 2003, no tomándose en cuenta las liquidaciones de ventas por no estar completas.

Que el Informe Diario de Despacho (fojas 4865 a 5762) era un medio de control con la siguiente información:

- Número de la guía de remisión con el que salía la unidad de transporte.
- Nombre del chofer-vendedor que estaba a cargo de la unidad de transporte que sale de la Planta.
- Cantidades despachadas por el chofer vendedor, según tipo de producto, diferenciándose en balones de 10 kg., balones de 45 kg. y granel
- Otros, donde se indican los cambios de balones efectuados.
- Observaciones, donde se anotaban los contómetros iniciales y finales por ventas a granel, cuya diferencia en galones y luego en kilos, guardaba relación con la cantidad anotada en la columna "a granel".

Que la Administración consideró como venta los despachos de balones de 10 kg., balones de 45 kg. y a granel, sin considerar el rubro de otros.

Que el Inventario de Cilindros y Existencias de Gas era un documento de control emitido diariamente por el Área de Producción, y contenía la siguiente información:

- El inventario final de los balones llenos de 10 kg. y de 45 kg. con los que se quedaba la Planta al final del día.
- La cantidad envasada de GLP en balones de 10 kg. y de 45 kg. y la cantidad envasada a granel en galones y en Kg.

Que la Administración, a efectos de obtener las ventas de GLP, sumó el inventario inicial (el inventario final del día anterior) con la cantidad envasada y le restó el inventario final, de igual manera, para obtener la cantidad de GLP vendida a granel, consideró el contómetro inicial y final indicado como despacho, considerándose la diferencia inicial y final de los contómetros – sin considerar los trasiegos- como la cantidad vendida de GLP a granel.

Que en el Informe de Auditoría de la Administración se indica que la cantidad obtenida de ambos documentos guardaba relación entre sí, así como con la información obtenida de los cuadernos de puerta

Que de esta manera, sobre la base del Informe Diario de Despacho se determinó la cantidad de GLP vendido y se comparó con la que resultaba de los Anexos al Registro Valorizado de Inventario Permanente correspondiente a la Planta de Lima, obteniéndose las ventas omitidas.

Que no obstante que la Administración considera que la determinación (al igual que en el ejercicio 1999) fue efectuada sobre base presunta, aplicando los artículos 32º, 91º y 96º de la Ley del Impuesto a la Renta, de lo expuesto se advierte que ello no es correcto, tal es así que no se ha aplicado alguno de los procedimientos contemplados en el Código Tributario o en la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de determinar las ventas omitidas, por el contrario lo que ha efectuado es una determinación sobre base cierta del total de las ventas (en la Planta de Chiclayo sobre las liquidaciones de venta y en la Planta de Lima sobre el Informe Diario de Despacho) y para su valorización ha acudido a los métodos previstos en la ley.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 63° del Código Tributario, la Administración está facultada para determinar la obligación tributaria sobre base cierta tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, y sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que en el caso de la Planta de Chiclayo, la determinación se efectuó sobre la base de las liquidaciones de venta, documentos que eran llenados por los mismos vendedores de la empresa, y especificaban la cantidad de balones (diferenciándose por tipo de balón) que eran vendidos diariamente, así como el importe de la venta, lo que se corrobora con las diversas manifestaciones tomadas por la Administración al personal de dicha planta.

Que del conjunto de los elementos analizados, como son el detalle de las liquidaciones de venta, el hecho que recaiga en los vendedores la obligación de llenarlas diariamente, el proceso documentario de la empresa y las manifestaciones prestadas por el personal de las distintas áreas, se puede concluir de manera razonable que la información consignada en las liquidaciones de venta contienen información veraz sobre las ventas realizadas, y en ese sentido, la determinación efectuada por la Administración sobre el total de las ventas omitidas en la planta de Chiclayo se ha hecho sobre base cierta.

Que respecto de la valorización de las ventas omitidas, la Administración aplicó el artículo 96° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual, ésta podía determinar de oficio el monto del impuesto en base a valores de mercado y el artículo 32° de la citada ley, que establecía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes sería el de mercado, considerándose para efectos de la ley como valor de mercado de las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.

Que además, conforme con el artículo 74° del Código Tributario, según el texto vigente en el periodo bajo análisis, para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podía utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas.

Que el valor de mercado, en aplicación de las normas citadas, fue obtenido de la propia documentación presentada por la recurrente, lo que es conforme a ley, correspondiendo mantener la determinación en este extremo.

Que la determinación del valor de mercado de acuerdo con las citadas normas constituye un procedimiento de determinación sobre base cierta y no sobre presunta, como lo ha indicado este Tribunal en la Resolución Nº 04383-1-2005 de 15 de julio de 2005, por lo que carece de sustento lo expresado por la recurrente en el sentido que la Administración aplicó un procedimiento sobre base presunta.

Que tampoco resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4242-5-2003 citada por la recurrente, puesto que se refiere a un caso distinto al presente en el que, al realizarse ambos tipos de determinación, se consideró dos veces la misma base imponible, lo que se debió a un error cometido por la Administración en dicho caso.

Que asimismo en relación con la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2227-1-2003, se ha verificado que no expresa lo señalado por la recurrente respecto a que el artículo 89° del Código Tributario no permitía la aplicación conjunta de la determinación sobre base cierta y sobre base presunta.

C<sup>1</sup>



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que en el caso de la Planta de Lima, la determinación se efectuó sobre la base del Informe Diario de Despacho, documento que a diferencia de las liquidaciones de venta, no contiene ninguna indicación respecto de la realización de ventas, su importe, ni consigna la firma de algún funcionario de la recurrente u otro sujeto que la haya elaborado, evidenciando sólo las salidas y entradas de GLP, por lo que si bien constituye un indicio de la entrega del citado producto, no resulta suficiente para determinar la obligación tributaria sobre base cierta conforme a los fundamentos expuestos anteriormente respecto de la determinación efectuada por la Administración en el ejercicio 1999.

Que no obstante que la información obtenida de estos documentos coincide con la consignada en otros documentos incautados en dicha planta, como son el Inventario de Cilindros y Existencias de Gas, y el Cuaderno de Vigilancia, éstos también constituyen indicios del movimiento físico de la mercadería pero no necesariamente de ventas.

Que igualmente, las demás pruebas citadas por la SUNAT para acreditar que la recurrente efectuó ventas mayores a las declaradas (que correspondían supuestamente a mercadería proveniente de mermas irreales y entregas a sus clientes de menores cantidades de los productos convenidos), como son las denuncias que terceros interpusieron en su contra, las demandas que ella formuló por deudas no canceladas (que supuestamente corresponderían a ventas no declaradas) y el informe de una empresa que le realizó una auditoría externa que concluyó que existían diferencias de inventario, tampoco permiten determinar de manera directa la existencia de ventas.

Que en ese sentido, no correspondía que la Administración determinara sobre base cierta las ventas omitidas de GLP de la planta de Lima, habiendo debido aplicar el procedimiento de determinación sobre base presunta por haberse configurado la causal establecida en el numeral 2) del artículo 64º del Código Tributario, por lo que corresponde revocar el reparo en este extremo.

3) Resolución de Determinación Nº 0720030000658 (Impuesto a la Renta del ejercicio 2001)

Que el valor fue emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 al haberse efectuado los siguientes reparos (fojas 63438): i) ventas omitidas de gas licuado de petróleo, ii) gastos no sustentados en el Libro de Retenciones y iii) gastos registrados como dietas del directorio que son actos de liberalidad.

Que con relación a los dos últimos reparos, resulta de aplicación el análisis efectuado por el ejercicio 2000, por lo que corresponde mantenerlos.

Que sobre las ventas omitidas de GLP de la Planta de Lima, se siguió el mismo procedimiento que en el ejercicio 2000, por lo que el análisis expuesto con anterioridad corresponde ser aplicado, y en ese sentido, procede dejar sin efecto el reparo.

Que las ventas omitidas de GLP de la Planta de Chiclayo fueron establecidas a partir de la información consignada en el soporte magnético denominado Micronet Ventas, así como de las liquidaciones de venta de gas y los tickets de garantía incautados.

Que de acuerdo con lo señalado en el Informe Final de Auditoría, el sistema Micronet Ventas presenta día por día las ventas de GLP en balones de 10 kg., 45 kg. y a granel, tanto en cantidad como en importes y estructurados por tipo de documento: Facturas, Boletas de Venta, Tickets, Bonificaciones, Obsequios, Donaciones y Venta Adelantada.

C<sup>1</sup>



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que la recurrente ha señalado que el sistema Micronet Ventas es inválido; sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización, se efectuaron diversas verificaciones que han permitido demostrar la validez de la información contenida en el sistema.

Que en efecto, para validar la información consignada en el soporte magnético, la Administración comparó la suma de la información de facturas, boletas de venta y venta adelantada contenida en el sistema, con los Anexos al Registro Valorizado de Inventario Permanente, determinándose que los datos coincidían, tanto en cantidades como en importes; asimismo, comparó la información contenida en las liquidaciones de venta de la Planta Chiclayo, obteniéndose coincidencia.

Que el Sistema fue elaborado por el señor Darío Qechu Quispe, con colaboración del ex-trabajador del área de cómputo de la recurrente, señor Víctor Díaz Vargas Machuca y con conocimiento del gerente general, tal y como se observa de las manifestaciones del administrador de la Planta, del digitador de la oficina de cómputo, y del señor Víctor Díaz Vargas Machuca, a partir de las cuales también se evidencia que el Sistema Micronet Ventas contenía la misma información que el sistema EMIS (usado para el procesamiento de la información contable), en cuanto a las ventas sustentadas en facturas y boletas, pues este último no contenía la información de las ventas sin comprobantes o sustentadas en los denominados tickets de garantía.

Que de esta manera se observa que la determinación de las ventas omitidas, así como su valor se obtuvo de la información consignada en el Sistema Micronet Ventas, el que por las razones expuestas genera certeza sobre su contenido, tanto en cuanto a la cantidad de las ventas del GLP efectuadas, como sobre su valor. En ese sentido, corresponde confirmar el reparo en este extremo.

4) Resolución de Determinación Nº 0720030000659 (Impuesto a la Renta del ejercicio 2002)

Que el valor fue emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 al haberse efectuado los siguientes reparos: i) gastos no sustentados en el Libro de Retenciones, ii) ventas omitidas de gas licuado de petróleo y iii) cuotas pagadas por arrendamiento financiero no aceptado tributariamente.

Que en cuanto al primer reparo debe seguirse el mismo criterio que en los años anteriores, procediendo mantenerlo, por lo que el análisis que sigue está referido a los dos reparos restantes.

a) Ventas omitidas de gas licuado

Que sobre las ventas omitidas de GLP de la Planta de Lima, se siguió el mismo procedimiento que en el ejercicio 2000, por lo que el análisis expuesto con anterioridad corresponde ser aplicado, y en ese sentido debe dejarse sin efecto el reparo.

Que las ventas omitidas de la Planta de Chiclayo se establecieron a partir de la información obtenida de los partes de producción, y fue corroborada con la información consignada en otro documento de control interno denominado Hoja de Control Diario, cuyas copias obran en el expediente.

Que los partes de producción son medios de control en los que se aprecia que llevan la firma del Jefe de Planta y contienen información sobre las ventas diarias efectuadas por la recurrente, en cantidades y tipo de presentación del GLP, siendo que a cada parte se encuentra anexado como sustento, una liquidación manual (con detalle de las ventas que fueron facturadas o tenían boletas, las ventas sustentadas en los tickets de garantía, las cantidades entregadas por obsequios, bonificaciones, y las cantidades entregadas por ventas adelantadas).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que por los meses de enero a abril de 2002, se incautaron documentos denominados Hojas de Control Diario, emitidas por el área de ventas y suscritas en algunos casos por el Jefe de Ventas, siendo que la información contenida en estos documentos coincidía con la de los partes de producción, según la comparación que efectuó la Administración.

Que por tanto, las ventas han sido determinadas sobre la base de información que genera certeza, habiéndose establecido la valorización, según el procedimiento señalado con ocasión del análisis del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por lo que corresponde confirmar el reparo en este extremo.

b) Cuotas pagadas por arrendamiento financiero

Que la Administración reparó las cuotas por arrendamiento financiero abonadas por la recurrente por los contratos leasing celebrados con América Leasing S.A que fueron deducidas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles de parte de la empresa locadora para el uso de la arrendataria, pactándose como retribución el pago de cuotas periódicas, y con la opción a favor de esta última, de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Que el artículo 6º de la Ley Nº 27394, aplicable a los contratos de arrendamiento financiero que se celebrasen a partir del 1 de enero de 2001, modificó el Decreto Legislativo Nº 299<sup>2</sup>, estableciendo para efectos tributarios, que los bienes objeto de arrendamiento financiero se considerarán activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, efectuándose la depreciación conforme con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que toda vez que los contratos de arrendamiento financiero que dieron origen al reparo, han sido suscritos con posterioridad al 1 de enero de 2001 (fojas 56614 a 56736), no correspondía la deducción de las cuotas mensuales como gasto, por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

5) Resoluciones de Determinación N°s. 072-003-0000644 a 072-003-0000655 (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999).

Que los valores fueron emitidos por reparos al débito con relación a ventas omitidas, y por reparos al crédito fiscal respecto de: i) comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras extemporáneamente y, ii) diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y las declaraciones juradas.

Que en la instancia de reclamación se levantó el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras extemporáneamente.

Que los reparos por ventas omitidas se sustentan en los reparos efectuados para el Impuesto a la Renta, por lo que siguiendo el criterio expuesto, corresponde revocar el reparo en este extremo.

<sup>2</sup> Según el artículo 19º del Decreto Legislativo Nº 299, para la determinación de la renta imponible, las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituirán renta para la locadora y gasto deducible para la arrendataria.

C<sup>1</sup>





## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que en cuanto a los reparos al crédito fiscal por diferencia en el Registro de Compras y en las declaraciones juradas, cabe anotar que no existe documentación que permita corroborar lo señalado por la Administración, por lo que procede dejarlo sin efecto.

Que por tanto, corresponde dejar sin efecto los valores emitidos, debiendo precisarse que si bien la recurrente señala que en todo caso no procedería el cobro de lo acotado por cuanto la facultad de la Administración se encontraría prescrita, para el caso de autos resulta irrelevante.

6) Resoluciones de Determinación N°s. 072-003-0000660 a 072-003-0000671 (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000)

Que los valores fueron emitidos por reparos al débito fiscal con relación a ventas omitidas, y por reparos al crédito fiscal respecto de: i) comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras extemporáneamente, ii) diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y las declaraciones juradas y iii) operación inexistente.

Que las ventas omitidas se determinaron siguiendo el mismo procedimiento que para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, siendo que para efectos de su valorización se aplicaron las normas pertinentes de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que por tanto, aun cuando la Administración señala que determinó la obligación tributaria según el procedimiento de determinación sobre base presunta, lo que hizo fue determinar sobre base cierta las ventas y para efectos de su valorización aplicó el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 821.

Que el citado artículo 42° señalaba que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no fueran fehacientes o no estuviesen determinados, la SUNAT podría estimarlos en la forma y condiciones que determinase el reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario; agregaba la norma que se consideraría que el valor de una operación no estaba determinado cuando no existía documentación sustentatoria que lo amparase o existiendo ésta, no especificase la naturaleza, cantidades o precios.

Que el literal a) del numeral 6) del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según el texto vigente hasta el 30 de junio de 2000, señalaba que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refería el primer párrafo del artículo 42° del decreto, la SUNAT lo estimaría de oficio tomando como término de referencia el mayor valor correspondiente a otras operaciones fehacientes realizadas por el propio sujeto, respecto a iguales bienes, servicios o contratos de construcción, para ello tendría en cuenta las operaciones correspondientes a cada mes calendario, y que de no existir término fehaciente en la misma empresa, se determinaría en base al valor de mercado vigente en el mes que correspondiese a la operación, de acuerdo con los antecedentes que obrasen en poder de la SUNAT.

Que mediante Decreto Supremo N° 064-2000-EF, vigente desde el 1 de julio de 2000, se modificó la norma anterior, estableciéndose que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refería el primer párrafo del artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la SUNAT lo estimaría de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, y que a falta de valor de mercado, el valor de venta se determinaría de acuerdo con los antecedentes que obrasen en poder de la SUNAT.

Que del análisis del expediente, se concluye que la Administración valorizó las ventas omitidas, sobre la base de las normas citadas.

*[Firma]*

*[Firma]*



## Tribunal Fiscal

Nº 05935-5-2006

Que al haberse determinado en esta instancia que sólo procedía aplicar el procedimiento de determinación sobre base cierta respecto de las ventas realizadas en la planta de Chiclayo, habiéndose revocado la determinación efectuada respecto de la planta de Lima, debe revocarse el reparo en este último extremo, debiendo la Administración reliquidar el importe de las ventas omitidas considerando solamente aquellas correspondientes a la planta de Chiclayo.

a) Comprobantes de pago anotados extemporáneamente

Que la Administración reparó todos los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras de la recurrente, de enero a agosto de 2000, por considerar que no los anotó dentro de los plazos establecidos legalmente para poder ejercer el derecho al crédito fiscal.

Que la Administración llegó a tal conclusión porque del cruce de información efectuado con el Notario Roberto Barturen Sánchez, y del Informe Pericial grafotécnico efectuado sobre los Registros de Compras, se estableció que los mencionados registros de las plantas de Lima y Chiclayo, en donde estaban anotadas las operaciones por el ejercicio 2000, fueron legalizados sobre fojas simples en blanco, lo que indicaba que los comprobantes fueron anotados con posterioridad a su legalización, efectuada el 6 de setiembre de 2000.

Que en su apelación, la recurrente ha presentado un informe pericial de parte, en el que se concluye que respecto del Libro Nº 437-2000, Registro de Compras Nº 1, y del Libro Nº 4242-2000: Registro de Compras Nº 1 ambos legalizados por el Notario Roberto Barturen Sánchez el 6 de setiembre de 2000 y en los que se encuentran anotadas las compras efectuadas por el ejercicio 2000 (Plantas de Lima y Chiclayo), *"no es factible establecer los tiempos de ejecución de los sellos con texto impreso, por no existir cruce de trazos entre dichos elementos; así como la antigüedad de las tintas del bolígrafo y cinta de impresora"*.

Que corre en autos el reconocimiento del Notario Roberto Barturen Sánchez de que la legalización de los referidos Registros de Compras se hizo sobre fojas simples en blanco; sin embargo, posteriormente mediante escrito de fecha 3 de junio de 2003, el referido Notario indica a la Administración Tributaria que le resultaba imposible afirmar de manera categórica que las fojas del Registro de Compras estaban en blanco y que asimismo, *"...si bien habíamos declarado ante su despacho que las fojas legalizadas del Registro de Compras de la empresa Chiclayo Gas S.A.C. eran fojas simples y en blanco, ello no resulta necesariamente exacto, pues al emitir dicha declaración había tomado en cuenta sólo lo estipulado por la legislación que actualmente se encuentra vigente que me impide legalizar fojas llenas, debiendo asegurarme al momento de legalizar registros y libros contables que los mismos estén en blanco y sin uso, y no las normas antecedentes"*.

Que conforme se puede apreciar, la pericia presentada por la recurrente no ha desvirtuado las conclusiones del Informe Pericial presentado por la Administración Tributaria.

Que las manifestaciones efectuadas por el Notario, al ser contradictorias, no resultan fehacientes, por lo que la pericia presentada por la Administración mantiene su mérito probatorio respecto a la anotación de los comprobantes de pago en forma posterior a la legalización efectuada por la recurrente.

Que carece de sustento el cuestionamiento de la recurrente respecto a que no le fueron comunicados los resultados de las pericias efectuadas, vulnerando así su derecho de defensa, toda vez que, por una parte, en el valor emitido se sustentó el reparo y por otra en la apelada, la Administración amplió la información referida a los resultados de dichas pericias, teniendo expedito su derecho de impugnar tal resolución mediante la correspondiente apelación, como ha sucedido en el caso de autos, habiéndose admitido

C 1 RA



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

como prueba la pericia de parte presentada, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07021-3-2004.

Que respecto de la pericia adicional solicitada por la recurrente, cabe señalar que este Tribunal no considera necesaria la actuación de ésta dado que tanto la Administración como el administrado presentaron dichos medios probatorios para determinar si los Registros de Compras fueron legalizados en hojas en blanco, no existiendo norma en el Código Tributario o en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, que establezca que este Tribunal se encuentra obligado a actuar pericias adicionales a las presentadas por ambas partes.

Que sobre el reparo, cabe anotar que conforme con lo previsto por el inciso c) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, uno de los requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal es que los comprobantes de pago hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que establezca el reglamento, el cual debe reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

Que concordante con ello, el numeral 2) del artículo 6º y el numeral 3) del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF señalan que el crédito fiscal se ejercerá a partir de la fecha de anotación en el Registro de Compras, de los documentos que correspondan, debiendo anotarse las operaciones en el mes en que éstas se realicen, salvo que los documentos se reciban con retraso, en cuyo caso podrán ser anotadas dentro de los cuatro (4) períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda; la falta de anotación en el plazo previsto acarrea la pérdida del crédito fiscal.

Que la recurrente no ha acreditado que los comprobantes de pago que sustentaban el crédito fiscal de los meses de enero a agosto de 2000, fueron anotados oportunamente en el Registro de Compras, por lo que el reparo debe mantenerse.

Que finalmente, aun cuando la recurrente no haya considerado que le era de aplicación el Decreto Legislativo Nº 929<sup>3</sup>, no obstante que su apelación fue presentada luego que se emitiese esta norma, cabe anotar que en el Informe de Auditoría elaborado la Administración, ha señalado que verificó el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 157-2003-EF respecto del crédito fiscal de los periodos 2000 y 2001, estableciendo que a la recurrente no le resultaba aplicable el beneficio establecido en la primera disposición transitoria del Decreto Legislativo Nº 929.

Que a mayor abundamiento, es preciso indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04383-1-2005 del 15 de julio de 2005, se estableció que los hechos y circunstancias referidos a las denuncias presentadas por terceros contra la recurrente y que se encuentran detallados en el Informe de Auditoría que obraba en el expediente materia de pronunciamiento, analizados en su conjunto, constituyen indicios de la existencia de delitos tributarios cometidos por sus representantes y/o administradores, por lo que la recurrente no podía acogerse a lo dispuesto por el Decreto Legislativo Nº 929, pues la tercera

<sup>3</sup> La primera disposición transitoria del Decreto Legislativo Nº 929, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de octubre de 2003, dispuso que excepcionalmente, para ejercer el derecho al crédito fiscal, los contribuyentes que no hubieran legalizado su Registro de Compras, podían hacerlo en un plazo de treinta (30) días calendario contados a partir del día siguiente de su publicación y que los contribuyentes que regularizaran la legalización del referido registro dentro del plazo antes indicado o lo hubieran hecho con anterioridad a la vigencia del decreto, podían utilizar el crédito fiscal correspondiente, en el periodo en que las compras hubieran sido anotadas, siempre que dicha anotación se encontrara dentro de los cuatro (4) periodos tributarios contados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento. La tercera disposición transitoria de la norma dispuso que no se encontraban comprendidos en lo dispuesto en la primera disposición transitoria los contribuyentes sobre los cuales existan indicios de presunción de delito tributario o aduanero ni las entidades cuyos representantes, por haber actuado en calidad de tales, tengan sentencia condenatoria vigente por tales delitos.

C 1



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

disposición transitoria del citado decreto legislativo señaló que no se encontraban comprendidos en lo dispuesto en la primera disposición transitoria, los contribuyentes sobre los cuales existieran indicios de presunción de delito tributario o aduanero.

Que en ese sentido, corresponde confirmar el reparo en este extremo.

b) Diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y las declaraciones juradas

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por diferencia entre el Registro de Compras y las declaraciones juradas, cabe anotar que no existe documentación que permita corroborar lo señalado por la Administración, por lo que procede dejarlo sin efecto.

c) Operación inexistente.

Que mediante Requerimiento Nº 00125753 (Anexo11), la Administración solicitó a la recurrente que sustente el crédito fiscal de una operación supuestamente efectuada con Marcial López Guevara en setiembre de 2000, pues según cruces de información y manifestaciones tomadas al proveedor, éste señaló que no había efectuado operaciones comerciales con ella.

Que la recurrente se ha limitado a señalar que las operaciones son reales y que fueron canceladas mediante cheques, cuya copia ha solicitado a las entidades bancarias respectivas, por lo que no habiendo sustentado la fehaciencia de la operación, no obstante que se le solicitó expresamente, corresponde confirmar el reparo.

7) Resoluciones de Determinación N°s. 072-003-0000672 a 072-003-0000683 (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001)

Que los valores fueron emitidos por reparos al débito con relación a ventas omitidas, y por reparos al crédito fiscal respecto de: i) comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras extemporáneamente y ii) diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y las declaraciones juradas.

Que las ventas omitidas se determinaron según el procedimiento descrito con ocasión del análisis del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, siendo que para efectos de su valorización, se aplicó las normas pertinentes de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según se ha detallado en el acápite anterior, por lo que siguiendo el criterio expuesto, corresponde confirmar el reparo en el extremo referido a la determinación del Impuesto General a las Ventas por las ventas omitidas en la planta de Chiclayo y revocarlo en lo que respecta a la determinación de dicho impuesto respecto de ventas omitidas de la planta de Lima.

Que a continuación se analizarán los reparos al crédito fiscal.

a) Comprobantes anotados extemporáneamente

Que sobre este punto corresponde seguir el mismo análisis efectuado en el ejercicio anterior al presentarse los mismos hechos, toda vez que la recurrente no acreditó que hubiese cumplido con el requisito establecido por el inciso c) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, advirtiéndose por el contrario que el Registro de Compras fue legalizado el 26 de enero de 2002, no siendo de aplicación la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, por lo que corresponde confirmar el reparo en este extremo.

C 1



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

b) Diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y las declaraciones juradas

Que en cuanto a los reparos al crédito fiscal por diferencia en el Registro de Compras y en las declaraciones juradas, cabe anotar que no existe documentación que permita corroborar lo señalado por la Administración, por lo que procede dejarlo sin efecto.

8) Resoluciones de Determinación N°s. 072-003-0000684 a 072-003-0000695 (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002)

Que los valores fueron emitidos por reparos al débito con relación a ventas omitidas, y por reparos al crédito fiscal por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo consignado en las declaraciones juradas.

Que las ventas omitidas se determinaron según el procedimiento descrito con ocasión del análisis del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, siendo que para efectos de su valorización se aplicaron las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según se ha detallado en el acápite anterior, por lo que siguiendo el criterio expuesto, corresponde mantener el reparo en el extremo referido a la determinación del Impuesto General a las Ventas por las ventas omitidas en la planta de Chiclayo y revocarlo en lo que respecta a la determinación de dicho impuesto respecto de ventas omitidas de la planta de Lima.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por diferencia en el Registro de Compras y en las declaraciones juradas, cabe anotar que no existe documentación que permita corroborar lo señalado por la Administración, por lo que procede dejarlo sin efecto.

9) Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000744

Que las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000701 fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° de Código Tributario, estando vinculadas con la determinación del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a diciembre de 1999, que ha sido dejada sin efecto, por lo que procede igualmente dejarlas sin efecto.

Que las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000706 a 0720020000741 fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° de Código Tributario, con relación a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero de 2000 a diciembre de 2002, por lo que siguiendo el criterio expuesto con ocasión del impuesto y periodos, corresponde que se reliquiden.

Que la Resolución de Multa N° 072-002-0000702 ha sido emitida por la infracción prevista en el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que siguiendo el criterio expuesto sobre este impuesto, corresponde que sea reliquidada.

Que las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000703 a 0720020000705 fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° de Código Tributario, con relación a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000, 2001 y 2002, por lo que siguiendo el criterio expuesto con ocasión de dicho impuesto, corresponde que se reliquiden.

Que la Resolución de Multa N° 0720020000744 fue emitida por la infracción del numeral 2) del artículo 176° del Código Tributario, esto es, por no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos previstos.

C<sup>1</sup>



## *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que el numeral 7) del artículo 87° del Código Tributario establece que constituye obligación de los administrados conservar los libros y registros, llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito, y que los deudores tributarios deberán comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior, lo que también es establecido por la Resolución de Superintendencia Nº 106-99/SUNAT.

Que al respecto, de autos se aprecia que la recurrente no comunicó dentro de dicho plazo la pérdida del libro de sesiones de directorio, que constituye un libro de actas tal como lo refiere en forma expresa la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, documento en el que se reflejan las decisiones de un órgano de la empresa que pueden tener incidencia tributaria, por lo que al haberse verificado la comisión de la infracción indicada, corresponde mantener la sanción.

Que las Resoluciones de Multa Nºs. 0720020000742 y 0720020000743 (fojas 63311 y 63312) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 175° del Código Tributario, esto es, por omitir llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que en la Resolución de Multa Nº 0720020000742 se indica que fue emitida por no haber legalizado la recurrente su Registro de Control Permanente de los Bienes del Activo Fijo de conformidad con lo establecido en la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT.

Que en la Resolución de Multa Nº 0720020000743 se indica que fue emitida porque la recurrente presentó su Registro Valorizado de Inventario Permanente por los periodos 1999, 2000 y 2001 sin la legalización respectiva, incumpliendo lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT.

Que conforme con lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 87° del Código Tributario, vigente en los periodos fiscalizados, los administrados se encuentran obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que de acuerdo con los artículos 1°, 2° y 3° de la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios, entre los que se encuentran los libros auxiliares de control de activos fijos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, debían ser legalizados por los Notarios Públicos del lugar del domicilio fiscal del deudor tributario o, a falta de éstos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz, antes de su uso, estableciéndose además, en su única disposición transitoria, que quienes a la fecha de entrada en vigencia de dicha resolución (el 25 de noviembre de 2001) no hubieran cumplido con legalizar sus libros y registros contables, debían hacerlo dentro de los plazos máximos de atraso previstos en la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, los que se computarían a partir del primer día hábil del mes siguiente a su publicación.

Que el numeral 1) del artículo 175° del Código Tributario, modificado por la Ley Nº 27335, tipificaba como infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, o llevarlos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

C<sup>1</sup>



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

Que en autos consta que la recurrente presentó a la Administración Tributaria los libros y registros contables mencionados, sin la legalización respectiva, por lo que se configuró la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 175º del Código Tributario, por llevar dichos libros sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes; sin embargo, debe considerarse que sólo se había cometido una infracción por la totalidad de libros o registros contables que no se hubieran legalizado, en tanto que el supuesto de hecho descrito en la norma que tipifica la infracción mencionada, está referido en plural a "los libros o registros" que se lleven sin observar la forma, tal como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6260-3-2003 de 30 de octubre de 2003 y, en consecuencia, correspondía aplicar sólo una sanción de multa, procediendo dejar sin efecto la Resolución de Multa Nº 0720020000743.

Que finalmente respecto de la solicitud de reexamen que efectúa la recurrente en su escrito presentado el 21 de enero de 2005, cabe señalar que este Tribunal, sobre la base de la documentación que conforma el expediente, ha efectuado éste determinando que algunos de los reparos deben dejarse sin efecto.

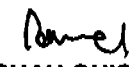

Que en cuanto a la solicitud de informe oral, ésta es extemporánea por haberse presentado fuera del plazo establecido por el artículo 150º del Código Tributario.

Con las vocales Chau Quispe y Olano Silva, interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe, y con el voto discrepante de la vocal Pinto de Aliaga.

## **RESUELVE:**

- 1.- Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 0750000000198/SUNAT de 23 de noviembre de 2004.
- 2.- Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 de 25 de octubre de 2004 y, en aplicación del artículo 217º de la Ley Nº 27444, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N°s. 072-003-0000644 a 072-003-0000655 y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000690 a 0720020000701, **DEJAR SIN EFECTO EN PARTE** las Resoluciones de Determinación N°s. 0720030000656 a 0720030000739 y las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000702 a 0720020000741 y 0720020000743, debiendo reliquidarse conforme con lo establecido en la presente resolución y **MANTENER** las Resoluciones de Multa N°s. 0720020000742 y 0720020000744.

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

  
**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**  
  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
CHQ/EC/AM/njt.

  
**OLANO SILVA**  
**VOCAL**



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05935-5-2006

## **VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL PINTO DE ALIAGA:**

La recurrente aduce la nulidad de la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 por haber omitido pronunciarse sobre las Resoluciones de Determinación N.ºs. 0720030000698 a 0720030000739, emitidas por pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 1999, enero de 2000 y de abril de 2000 a agosto de 2002, objeto de impugnación.

De conformidad con el artículo 150º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, agregando que en tal caso declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

La apelada no emitió pronunciamiento sobre el extremo vinculado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta antes mencionados, y que habían sido materia de reclamación, por lo que en aplicación de lo dispuesto por el citado artículo 150º, procede declararla nula e insubsistente, a fin que se reponga el presente procedimiento al estado que corresponda y se emita pronunciamiento conforme a ley.

La Norma IX del Título Preliminar del mismo Código dispone que en lo no previsto por él o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a ellas siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, de lo que se tiene que la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, sólo será aplicable en los aspectos no regulados por el indicado Código, esto es, en forma supletoria.

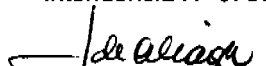
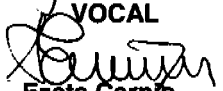
En tal sentido, si bien el artículo 217º de la mencionada Ley Nº 27444 señala que constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de declararla, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, y que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo, tal disposición no resulta aplicable a los casos en que el Tribunal Fiscal constate que la Administración Tributaria ha omitido pronunciarse sobre aspectos cuestionados en la reclamación.

Ello, toda vez que el Código Tributario, norma especial tratándose de procedimientos administrativos tributarios, contiene una regulación expresa sobre tal asunto, no siendo por lo tanto de aplicación la ley en referencia al respecto, de acuerdo con lo dispuesto por su Norma IX.

En efecto, el artículo 150º del citado Código establece expresamente que en el caso planteado el Tribunal Fiscal está impedido de emitir pronunciamiento respecto de los aspectos omitidos, debiendo declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada y remitir el expediente a la Administración para que haga lo pertinente.

Tal mandato guarda coherencia con la protección del derecho de defensa del administrado, pues la Administración Tributaria, en primera instancia, debe pronunciarse sobre todas las pretensiones y cuestiones alegadas en su reclamación, caso contrario se le estaría negando una instancia dentro del procedimiento contencioso tributario.

Por lo expuesto, mi voto es en el sentido que se declare **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia Nº 0750140000198 de 25 de octubre de 2004.

  
**PINTO DE ALIAGA**  
**VOCAL**  
  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
PdeA/EC/njt.