



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

EXPEDIENTE N° : 7264-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 25 de abril de 2008

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 1360140002624/SUNAT de 30 de marzo de 2007, emitida por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001710 a 134-003-0001712, 134-003-0001719 a 134-003-0001724 emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, julio, setiembre, octubre y diciembre de 2002, enero, noviembre y diciembre de 2003, la Resolución de Determinación N° 134-003-0001718 emitida por Impuesto a la Renta de 2002, las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001713 a 134-003-0001716 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, setiembre y octubre de 2003, la Resolución de Determinación N° 134-003-0001717 y 134-003-0001725 por Impuesto a la Renta de 2003, las Resoluciones de Multa N° 134-002-0004949 a 134-002-0004956 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y la Resolución de Multa N° 134-002-0004957 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, que en la resolución apelada no se emite pronunciamiento sobre la nulidad de los requerimientos alegada en su recurso de reclamación, señalando que la Administración después de dos años de fiscalización no puso en conocimiento la decisión final que adoptó, indicando que todos los requerimientos fueron cerrados de forma extemporánea el 12 de diciembre de 2005, y que en muchos casos los resultados de los mismos no coinciden con los descargos que presentó en su oportunidad, lo que limitó su derecho a ofrecer pruebas y su derecho de defensa regulado en el numeral 23 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú;

Que alega que la Administración desconoce sus operaciones de compra de petróleo y lubricantes, reparando el crédito fiscal y el gasto, pese a que dichas transacciones se encuentran sustentadas con comprobantes de pago que reúnen los requisitos regulados en el Reglamento de Comprobantes de Pago y se encuentran debidamente contabilizados, indicando que por la naturaleza de tales transacciones los pagos se efectuaron en efectivo, y que los gastos consignados en las facturas observadas cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que debe analizarse a la luz de los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad;

Que al respecto, agrega que la Administración sustenta su reparo en la declaración del proveedor y del dueño de la imprenta, sin efectuar mayor investigación al respecto, indicando además que no se encuentra regulado en norma alguna que los contribuyentes deban contar con elementos conexos a sus operaciones a efectos de acreditarlas, citando las Resoluciones de este Tribunal N° 04343-2-2003 y 4520-1-2003;

Que agrega que la Administración reparó los intereses por pagos a cuenta de los periodos de marzo, abril, setiembre y octubre de 2003, sin considerar que tales reparos se originan en el cambio de coeficiente que la misma Administración efectuó por dicho ejercicio de forma unilateral, en base a los reparos que realizó respecto del ejercicio 2002, los cuales son materia de impugnación, lo que implica que los mismos están supeditados a la decisión final de este Tribunal;



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

Que señala que las resoluciones de multa impugnadas deben dejarse sin efecto, por estar vinculadas a los reparos que son materia de impugnación;

Que respecto a la Resolución de Multa N° 134-002-00004957, señala que ninguna norma prohíbe que el Libro de Inventarios y Balances cuente con anexos refrendados, amparándose en la Resolución del Tribunal N° 1001-4-2001;

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no ha sustentado razonada ni documentariamente las adquisiciones de bienes (petróleo y lubricantes) por las que se emitieron los comprobantes de pago observados, indicando además que según el cruce de información efectuado a la supuesta proveedora de dichas adquisiciones, Sra. Gloria Dávila de Aliaga, y que de acuerdo a las manifestaciones obtenidas del administrador, contador y extrabajadores de la referida proveedora, ésta no emitió a la recurrente los comprobantes de pago materia de reparo, pues exhibió los mismos pero emitidos a otros contribuyentes;

Que agrega que según la manifestación otorgada por el titular de la imprenta que figura en los comprobantes, de pago observados, tales documentos no fueron elaborados en dicha imprenta, lo que acredita que estos son falsos;

Que indica además que de acuerdo con el Oficio N° 3019-2005-GR-JUNIN-MTC/15.02, emitido por la Dirección Regional de Transportes y Comunicaciones del Gobierno Regional de Junín, no existe razonabilidad en el consumo del combustible supuestamente adquirido por la recurrente en relación con las horas de uso de la maquinaria que arrendó en los años 2002 y 2003;

Que en tal sentido, considera que los comprobantes de pago detallados en los Anexos 1 y 2 del Requerimiento N° 00049509, corresponden a operaciones no reales, por lo que reparó el crédito fiscal y el gasto consignado en los mismos, por los ejercicios 2002 y 2003;

Que indica que el importe ascendente a S/66,124.48 reparado para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por corresponder a operaciones no reales, se encuentra sujeto además a una tasa adicional del 4.1% en aplicación del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que señala que al haberse efectuado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, varía el coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2003, generándose intereses pendientes de pago, los mismos que son observados;

Que respecto a la nulidad alegada por la recurrente por el cierre extemporáneo de los requerimientos, señala que el Código Tributario no establece plazo alguno al que deba sujetarse el procedimiento de fiscalización, ni indica un plazo para el cierre de los requerimientos o la emisión de los respectivos valores, por lo que al no haberse producido ninguna actuación o procedimiento que afecte directamente o infrinja lo establecido en el citado código, no se ha incurrido en causal de nulidad alguna, al haberse seguido el procedimiento legal establecido, sustentándose en las Resoluciones del Tribunal N° 6085-1-2004 y 6052-3-2004;

Que se aprecia de autos, que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Requerimiento N° 00100636 (folio 822), la Administración efectuó los siguientes reparos: 1) por operaciones no reales con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por los periodos de abril, mayo, julio, setiembre octubre y diciembre de 2002, enero, noviembre y diciembre de 2003, y con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, 2) por sumas cargadas a gastos no susceptible de posterior control tributario gravadas con la tasa del 4.1% del Impuesto a la Renta



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

de 2003, 3) por reparos al REI del ejercicio 2002, y; 4) por intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, setiembre y octubre de 2003;

Que como consecuencia de los precitados reparos, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001710 a 134-003-0001712, 134-003-0001719 a 134-003-0001724 por Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, julio, setiembre octubre y diciembre de 2002, enero, noviembre y diciembre de 2003 (folios 884 a 890, 859 a 870), la Resolución de Determinación N° 134-003-0001718 emitida por Impuesto a la Renta de 2002 (folio 873), las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001713 a 134-003-0001716 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, setiembre y octubre de 2003 (folios 876 a 883), la Resolución de Determinación N° 134-003-0001717 y 134-003-0001725 por Impuesto a la Renta de 2003, (folios 875 y 858), las Resoluciones de Multa N° 134-002-0004949 a 134-002-0004956 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (folios 892 a 899), y la Resolución de Multa 134-002-0004957 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario (folio 891);

Que corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en las citadas resoluciones de determinación, así como las infracciones acotadas mediante las referidas resoluciones de multa:

1. Operaciones no reales:

(Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de 2002 y 2003)

De acuerdo con las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001710 a 134-003-0001712, 134-003-1719 a 134-003-0001721 emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril, setiembre, y diciembre de 2002, enero, noviembre y diciembre de 2003 (folios 884 a 890, 859 a 870), se reparó el crédito fiscal por utilizar comprobantes de pago emitidos por Gloria Dávila de Aliaga, por la adquisición de petróleo y lubricantes, por considerar que corresponden a operaciones no reales, según se detalla en los anexos adjuntos a los citados valores (folios 888 y 853).

Como consecuencia de los citados reparos se determinó que la recurrente no tenía saldos a favor respecto de los meses siguientes como había declarado originalmente la recurrente, lo que originó que se determinaran omisiones por el Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo, julio y octubre de 2002, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación 134-003-0001722 a 134-003-0001724 (folios 859 a 864).

Asimismo, mediante las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001717 y 134-003-0001718 (folio 872, 873, 874 y 875), la Administración formuló reparos por gastos sustentados en los precitados comprobantes de pago (operaciones no reales) con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo al artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en él, por el responsable de su emisión, siendo que el que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

De otro lado, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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 esté expresamente prohibida por dicha ley.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

Conforme a las normas glosadas se concluye que no basta para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, criterio que ha sido recogido, entre otras por las Resoluciones N° 120-5-2002, 1923-4-2004, 1807-4-2004, 57-3-2000, 1218-5-2002 y 01145-1-2005;

Al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 01759-5-2003 de 28 de marzo de 2003, publicada el 5 de junio de 2003 como precedente de observancia obligatoria, ha dejado establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) el objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

De otro lado, cabe señalar que según lo dispuesto por el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Sobre el particular este Tribunal en la Resolución N° 1806-2-2005 señaló que, de acuerdo con lo establecido por el Código Tributario, las manifestaciones se valoran conjuntamente con las otras pruebas actuadas en el procedimiento contencioso.

Según se aprecia de autos (folio 824), la fiscalización iniciada a la recurrente se programó como consecuencia de que la Administración a través de la información obtenida de las declaraciones de operaciones con terceros (DAOTs), detectó que Gloria Dávila de Aliaga no declaró ventas a la recurrente en los ejercicios 2002 y 2003, en tanto que ésta sí declaró haber efectuado compras a la citada persona en los referidos años por los importes de S/.94,200.00 y S/.66,124.00, respectivamente.

Al respecto, mediante los puntos 3, 4 y 5 del Requerimiento N° 00153437 (folio 818), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con documentación fehaciente, las adquisiciones de galones de petróleo y lubricantes efectuadas a Gloria Dávila de Aliaga según las facturas detalladas en los Anexos N° 3 y 4 adjuntos al mismo (folios 814 y 815), debiendo explicar para qué fueron utilizados los citados bienes, detallar los vehículos que consumían el combustible y si éste era almacenado para uso o directamente era colocado en los vehículos, asimismo solicitó que se indique la modalidad de pago de los comprobantes de pago observados (efectivo, cheque, etc.), el mecanismo de compra, especificando si la facturación era semanal, mensual, si se entregaban vales, y que se identifique a las personas que tenían a su cargo: la compra de combustible (por parte de la empresa) y la venta de combustible (por parte del vendedor), la contratación del servicio de transporte (por parte de la empresa y del proveedor), y el pago por combustible (por parte de la empresa) y su recepción (por parte de la proveedor).

Además, mediante el citado requerimiento la Administración solicitó a la recurrente que exhiba contratos de compras de combustible con la contribuyente Gloria Dávila de Aliaga, y que indique a quién pertenece la firma que aparece debajo de la frase cancelado en las facturas de compras detalladas en los citados anexos 3 y 4.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

En respuesta al precitado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fecha 11 de noviembre de 2005 (folios 645 a 651), señaló que los comprobantes de compra observados corresponden a la adquisición de petróleo y lubricantes que eran consumidos por los tractores oruga, los volquetes, el remolcador, el cargador frontal Volvo L-980 y la maquinaria que utilizó en la obra de remediación ambiental y movimiento de tierras que realizó en Casapalca a favor de su cliente Consorcio Cetic Huaymanta, en la obra asfaltado imperial ejecutada a favor de Constructora Málaga Hermanos y en la extracción de mármol de Laive-Chongos Alto que realizó por encargo de Marmolería Gallos S.A., lo cual refirió acreditaba con las facturas que le emitió a las citadas empresas que eran sus clientes.

Además indicó que en las dos primeras obras antes citadas, su proveedora dejaba el combustible en las obras y era almacenado en pequeñas cisternas, en tanto que en la extracción de mármol el combustible era cargado en forma semanal en los cilindros por los respectivos volquetes, asimismo señaló que la facturación se realizó de forma indistinta de acuerdo a la acumulación de vales y en el mes al que correspondían tales consumos.

Agregó que la compra de los citados combustibles y lubricantes la efectuó a través de Elías Aliaga Villalva, y que desconoce quien actuó en representación de su proveedora y a quien pertenece la firma consignada en sus facturas de compra, señalando además que no celebró contrato alguno por el servicio de transporte, ni por la adquisición de los citados bienes, dejándose constancia de lo señalado por la recurrente en el Resultado del Requerimiento N° 000153437 (folios 811 a 813).

Asimismo, mediante el Requerimiento 00049509 (folio 810), la Administración solicitó a la recurrente que sustente, entre otros, lo siguiente: i) según la manifestación tomada al titular de la empresa "Rivera", Sr. Hugo Germán Rivera, los comprobantes de pago observados, en los que se hace referencia a su imprenta, no corresponden a sus trabajos de impresión, ii) no existe razonabilidad entre el consumo de combustible y las horas trabajadas por la maquinaria que arrendó durante los periodos 2002 y 2003, según el detalle expuesto en los Anexos N° 03 y 04 adjuntos al mismo (folios 803 y 804), los cuales han sido elaborados en base al detalle de horas trabajadas por cada vehículo según las facturas de venta de la recurrente y el informe proporcionado por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones en el que se especifica el combustible que consume cada maquinaria (folios 686 y 687), iii) de la revisión de sus facturas de compra detectó que sus principales clientes, Marmolería Gallos S.A. y Consorcio Cetic Huaymanta, le proveían de petróleo en obra, por el cual le facturaban, por lo que aparentemente existe duplicidad en la adquisición de combustible para los mismos trabajos.

Además en el citado requerimiento, la Administración señaló que la recurrente al responder el Requerimiento N° 000153437 no presentó contratos de combustible o cualquier otro documento administrativo o comercial de fecha cierta que sustente la realización de las operaciones observadas, tampoco precisa donde almacenó al término del año 2002 los 1,096 galones de petróleo que quedaron sin consumir, ni detalla las placas de los vehículos que utilizaron el lubricante que adquirió, dejando constancia la Administración que según la verificación que efectuó algunos de los vehículos con los que la recurrente realizaba su actividad no eran de su propiedad y los dueños de los mismos se encargaban del mantenimiento.

Asimismo, en el citado requerimiento se indicó que de acuerdo con el cruce de información efectuado a Gloria Dávila de Aliaga y según la manifestación otorgada por ella, durante el ejercicio 2002 no emitió factura alguna a la recurrente por la venta de lubricantes, siendo además que la supuesta proveedora presentó facturas con numeración igual a las reparadas pero que se encontraban emitidas a terceros, concluyendo que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que precedió a reparar el crédito fiscal y el gasto correspondientes a la mismas.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fecha 19 de diciembre de 2005 (folio 623 a 625), señaló que la manifestación otorgada por el titular de la empresa "Rivera", Sr. Hugo Germán Rivera, no tiene la calidad de medio probatorio y que el informe del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, en base al cual se calcula el consumo de combustible, carece de criterios técnicos, pues no tomó en cuenta factores como: la marca del vehículo, modelo, antigüedad, lugar en el que se utiliza, entre otros, y que además de los vehículos que figuran en sus activos fijos existen otros vehículos a través de los cuales prestó sus servicios, siendo difícil de acreditar tal situación, dado que su uso se sustenta en contratos verbales.

Asimismo, en el citado escrito la recurrente indicó que a efectos de acreditar las adquisiciones observadas presentó las facturas correspondientes, las mismas que son los documentos idóneos que acreditan el intercambio bienes, no existiendo norma alguna que establezca que sus operaciones deben estar sustentadas con documentos administrativos, y que el combustible que no consumía era almacenado en cilindros que adquirió en el mercado informal a título personal.

Al respecto, luego de la evaluación de lo alegado por la recurrente en el precitado escrito, la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 00049509 (folios 810-vuelta, 779 a 784), que aquélla no presenta medio de prueba alguno que desvirtúe lo manifestado por el titular de la empresa "Rivera", Sr. Hugo Germán Rivera, precisando que dicha manifestación no ha sido considerada como medio de prueba pleno sino como un indicio que corrobora los hechos presentados en forma global, asimismo señaló que a efectos de considerar el consumo de combustible se ha tomado en cuenta el máximo de combustible consumido por cada vehículo en condiciones extremas según las tablas elaboradas por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, debido a que la recurrente no detalló el consumo de combustible, pese a que se le requirió expresamente para ello mediante el Requerimiento N° 00049078.

Además se dejó constancia en el citado documento, que la recurrente no desvirtuó lo señalado respecto a que sus principales clientes, Marmolería Gallos S.A. y Consorcio Cetic Huaymanta, le proveían el petróleo en obra, por el cual le facturaban y por lo tanto existiría duplicidad de compra de combustible tanto a Gloria Dávila de Aliaga y a sus respectivos clientes, indicando además que la recurrente pretende sustentar las operaciones de compra reparadas sólo con las facturas de compra, no obstante, dichos comprobantes de pago han sido desconocidos por Gloria Dávila de Aliaga, por lo que concluye mantener los reparos al crédito fiscal y al gasto sustentados en los citados comprobantes de pago.

Al respecto, cabe señalar que del resultado del cruce de información realizado a Gloria Dávila de Aliaga, cuyos papeles de trabajo, manifestación e Informe General de Fiscalización obran en el expediente (folios 63 a 261), se tiene que ésta exhibió facturas con numeración igual a las presentadas por la recurrente y que son materia de reparo, pero que se encontraban emitidas a terceros.

Como se ha señalado precedentemente, de acuerdo con la normativa y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas y a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, siendo que para ello es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que especifique la recepción de los bienes, pagos, entre otros, que evidencien la efectiva adquisición del bien.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

De la revisión de los Anexos 3 y 4 al Requerimiento N° 00153437 (folios 814 y 815) y de los anexos a las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001710 a 134-003-0001712, 134-003-0001719 a 134-003-0001721 (folios 888 y 853), se aprecia que la Administración repara el crédito fiscal y el gasto respecto de las Facturas N° 002-13102, 002-13103, 002-13122, 002-1344, 002-13145, 002-13171, 002-13172, 002-13694, 002-13695, 002-13698, 002-13719, 002-13721, 002-13723, 002-13746, 002-13744, 002-13749, 002-13771, 002-13773, 002-13775, 002-13902, 002-13924, 002-13942, 002-13964, 002-13997, 002-14015, 002-14036, 002-14064, correspondientes a los meses de abril, setiembre y diciembre de 2002, así como sobre las Facturas N° 002-14102, 002-14124, 002-14150, 002-14176, 002-14903, 002-14906, 002-14910, 002-14915, 002-14918, 002-14921, 002-14925, 002-14930, 002-14934, 002-14938, 002-14943, 002-14947, 002-14951, 002-14956, 002-14960, 002-14963, 002-14966, 002-14970, 002-14978, 002-14981, 002-14985, 002-14989, 002-14992, 002-14996 correspondientes a los periodos de enero, noviembre y diciembre de 2003.

Los citados comprobantes de pago consignan que fueron emitidos por Gloria Dávila de Aliaga a la recurrente, por la adquisición de petróleo, baldes de aceite hidráulico T100, baldes de Movil Delvac 1440, baldes de Sell Rimula IS W 40, baldes de aceite Shell ATF Speliac y Baldes Shell Spirax GI-S90.

En relación con las facturas reparadas, se aprecia de autos que la recurrente pretende sustentar la fehaciencia de tales operaciones con: 1) la copia de los referidos comprobantes de pago y su anotación en el Registro de Compras (folios 525 a 581 y 388 a 426), debiéndose indicar que en las citadas facturas no se detalla los vehículos a los que estaban destinados el combustible y lubricantes que supuestamente se adquirió, 2) copias de las Facturas N° 002-162, 002-209, 002-206 y 002-222 que emitió a Consorcio Cetic Huaymanta, las Facturas N° 002-245 y 002-249 que emitió a la empresa Constructora Málaga Hermanos S.A. y las Facturas N° 002-246, 002-247, 002-248 emitidas a Marmolería Gallos S.A., con las que pretende acreditar que el petróleo y los lubricantes que adquirió fueron utilizados por los tractores oruga, los volquetes, el remolcador, el cargador frontal Volvo L-980 y la maquinaria que utilizó en la prestación de servicios a los citados clientes en las obras de remediación ambiental y movimiento de tierras que realizó en Casapalca, el asfaltado imperial y por la extracción de mármol de Laive-Chongos Alto, no obstante ello, no presentó documentación adicional que permita establecer que la adquisición de combustible y de lubricantes consignadas en las facturas observadas se utilizó en los citadas obras, siendo además que según dejó constancia la Administración en el Requerimiento 00049509 y no ha sido desvirtuado por la recurrente, conforme a lo verificado por Administración, Marmolería Gallos S.A. y Consorcio Cetic Huaymanta, proveían a la recurrente del petróleo en obra, emitiendo los comprobantes de pago respectivos.

Asimismo, obra en autos las manifestaciones otorgadas por: 1) el Sr. Hugo Germán Rivera Ríos, titular de la "Imprenta Rivera", quien afirmó que los comprobantes de pago observados, en los que se hace referencia a su imprenta, no corresponden a sus trabajos de impresión (folios 359 a 366), 2) Sra. Elizabeth Amelia Aquino Ramos, quien prestó servicios en el estudio contable del Sr. Rolando Poma Camarena, y afirmó que llevaba la contabilidad de la recurrente y que ésta en el mes de setiembre del 2002 el día de vencimiento del pago de impuestos, le entregó varias facturas emitidas por Gloria Dávila de Aliaga y que en varias oportunidades observó que ésta arrastraba mucho crédito fiscal (folios 344 y 345), 3) Sr. Evaristo Domingo Rashed Salvador (folios 339 a 341), el Sr. Luis Fernando Aliaga Dávila (folios 328 a 336) y la Sra. Beatriz Medina Huamán (folios 320 a 325), quienes afirmaron ser el contador, administrador y extrabajadora respectivamente de la empresa de Gloria Dávila de Aliaga –supuesta proveedora de la recurrente–, manifestaron que dicha empresa no comercializó lubricantes, y que tampoco emitió las facturas observadas a la recurrente y 4) Sra. Gloria Dávila de Aliaga (folios 251 y 252) quien declaró no haber efectuado operaciones con la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

Como se puede advertir de lo expuesto, la recurrente no acreditó la entrega de los bienes –petróleo y lubricantes- por parte de su supuesta proveedora y la recepción de los mismos, lo que hubiera podido acreditar, entre otros, con las guías de remisión por el traslado de los bienes, mas aún si se tiene en cuenta que la recurrente prestó servicios en obras ubicadas en distintos lugares, como Casapalca y Chongos Alto, además tampoco obra en autos documentación que acredite el ingreso de los bienes al almacén, ni el pago de las facturas reparadas, y teniendo en cuenta que las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria han sido valoradas de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 125° del Código Tributario, a lo que se suma el hecho que la supuesta proveedora en el cruce de información tampoco sustentó la realidad de las operaciones, habiendo inclusive, exhibido facturas con la misma numeración a las reparadas pero emitidas a terceros, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Estando a lo expuesto, procede confirmar las omisiones reparadas por la Administración por el Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo, julio y octubre de 2002 (folios 859 a 864), toda vez que en virtud de los reparos por operaciones no reales antes analizado, no se determinaron saldos a favor de los meses siguientes como había declarado originalmente la recurrente.

Que no resultan aplicables en el caso de autos las Resoluciones N° 04343-3-2003 y 4520-1-2003 invocadas por la recurrente;

2. Reparos por sumas cargadas a gastos no susceptible de posterior control tributario: (Impuesto a la Renta de 2003)

De la Resolución de Determinación N° 134-003-0001725 emitida por el Impuesto a la Renta de 2003 (folio 857 y 858), se aprecia que la Administración gravó el importe de S/66,124.48 reparado por operaciones no reales, con la tasa adicional del 4.1% al considerar que dicha suma constituye un gasto no susceptible de posterior control tributario.

Al respecto, el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27804¹, aplicable al caso de autos, establece que el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del veintisiete por ciento (27%) sobre su renta neta. Los otros perceptores de rentas de tercera categoría determinarán el impuesto con la tasa del 30% sobre su renta neta.

Agrega la citada norma que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre toda suma cargada como gasto que resulte renta gravable o cargo a utilidades o reservas de libre disposición siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario y que está afecta a la misma tasa toda suma que, al practicarse la fiscalización respectiva, se determine como ingreso no declarado.

Sobre el particular, el inciso g) del artículo 24°-A del citado Texto Único Ordenado, establece que para efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la mencionada ley.

Como se puede advertir de lo expuesto, el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta establece dos tasas o alícuotas aplicables para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría

¹ La Ley N° 27804, se publicó en el Diario Oficial el Peruano el 2 de agosto de 2002, vigente a partir del 1 de enero de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

de sujetos domiciliados en el país: a) la tasa regular del veintisiete por ciento (27%), aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, tratándose de personas jurídicas domiciliadas en el país; b) la tasa del 30% respecto de los otros perceptores de rentas de tercera categoría y; c) en el caso de personas jurídicas, la tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, independientemente que ésta haya sido declarada o no, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la citada Ley.

En consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Debe tenerse en cuenta además que la tasa adicional del 4.1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hayan sufrido la retención del 4.1%, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta², debían efectuar las personas jurídicas que acuerden la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".³

² Según el artículo 73°-A, de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 27804, establece que las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cuatro punto uno por ciento (4.1%) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe en favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen en favor de personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el país. La obligación de retener, también se aplica a las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de los Fondos de Inversión, así como las Sociedades Tituladoras de Patrimonios Fideicometidos, respecto de las utilidades que se distribuyan a personas naturales o sucesiones indivisas y que provengan de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, obtenidos por los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras.

Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del cuatro punto uno por ciento (4.1%) deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución.

El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú.

Esta retención deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual."

³ En la línea de interpretación antes expuesta, actualmente en el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, vigente a partir del 5 de julio del 2005, se dispone que a efectos del inciso g) del Artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Agrega la citada norma que reúne la misma calificación, los siguientes gastos:

" 1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones:

- El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC,
- El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente,



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

En el caso de autos, como ya se ha señalado, la Administración gravó con la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta el importe de S/.66,124.48, correspondiente al reparo por gastos sustentados en facturas que corresponden a operaciones no reales en el ejercicio 2003, reparo que ha sido confirmado por esta instancia en el punto 1 de la presente resolución, debido a que la recurrente no sustentó la adquisición de petróleo y lubricantes de su supuesta proveedora Gloria Dávila de Aliaga durante el ejercicio 2003, en consecuencia se tiene que los importes consignados en las citadas facturas constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

3. Reparos al REI (Impuesto a la Renta de 2002)

Según la Resolución de Determinación N° 134-003-0001718 emitida por Impuesto a la Renta de 2002 (folio 872 y 873), se repara por concepto de REI el importe de S/.45.00.

Al respecto mediante el punto 1 del Requerimiento N° 00153437 (folio 818), la Administración solicitó a la recurrente sustentar las observaciones a la determinación de REI del ejercicio 2002 ascendente a S/.45.00, según el detalle expuesto en los anexos 01 y 02 adjuntos al mismo (folios 816 y 817), de los que se aprecia que el citado reparo se origina en el ajuste de la Cuenta 26-Suministros Diversos.

En respuesta al citado requerimiento la recurrente mediante escrito de fecha 11 de noviembre de 2005 (folio 651), indicó que el reparo al REI por S/.45.00 del ejercicio 2002, se debió a que el factor de actualización para este periodo fue inferior a la unidad, dejándose constancia de ello en el Resultado del Requerimiento N° 0015343, en el que la Administración señaló además que de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 797, las cuentas de existencias no pueden ser ajustadas por un monto menor al precio de costo, por lo que se mantiene el citado reparo (folio 818-vuelta).

Al respecto, el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797 que aprueba las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, establece que sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones generales del Impuesto a la Renta, que no resulten modificadas por dicha norma, a partir del ejercicio gravable de 1996, los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría deberán aplicar las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General mediante las cuales se determinará la base imponible de este Impuesto.

-Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso,

-Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente,

2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.

3 Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición,

4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.,

5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

La tasa adicional de 4.1% a la que se refiere el Artículo 55 de la Ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable."



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

De acuerdo al literal d.1) del inciso d) del citado artículo 1°, el ajuste por inflación resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización tendrá un límite, indicando que en el caso de existencias, el límite será el valor de reposición⁴, de acuerdo con las normas que establezca el reglamento.

Agrega el inciso e) del citado artículo 1° que los límites de reexpresión o actualización establecidos en el inciso d) de ese artículo, no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Por su parte, el inciso a) del artículo 7° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, modificado por Decreto Supremo N° 125-96-EF, señala que todas las cuentas del rubro existencia son materia de actualización, indicando que se actualiza el valor en libros, excluyendo las diferencias de cambio que hubieran sido incluidas en el mismo, puntualizando el inciso c) del citado artículo que los saldos de mercaderías, materias primas, materiales auxiliares, envases, embalajes y suministros diversos tienen como límite de reexpresión el valor de reposición, el mismo que debe sustentarse con comprobantes de pago del mismo tipo de bienes, emitidos durante el mes al que corresponde la actualización y que sirvan como sustento de costo para efecto del Impuesto a la Renta.

El inciso e) del artículo 2° del citado reglamento, señala que en los casos en que así se establezca, se comparará el valor actualizado de los activos no monetarios y de los pasivos no monetarios, con el valor límite de reexpresión y se escogerá el menor de ellos como valor resultante del ajuste por inflación, precisando que en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes.

En el caso de autos, de la revisión de los Anexo 01 al Requerimiento N° 00153447, se aprecia que el reparo por REI del ejercicio 2001, se origina en la actualización de los saldos por suministros diversos adquiridos en octubre de 2001 y noviembre de 2000 de la Cuenta 26-Suministros Diversos con factores inferiores a la unidad, efectuada por la recurrente, de acuerdo al detalle siguiente:

Ajuste de la Cuenta 26-Suministros diversos	Fecha de origen	Valor Histórico	Factor de Actualización	Valor ajustado	Variación Monetaria
Varios	01/10/2001	5 938,00	0,998	5 926,00	-11,88
Varios	01/11/2000	8 384,00	0,996	8 350,00	-33,54
				Total	-45,42

Como se puede apreciar de lo expuesto, la recurrente al actualizar los saldos de suministros diversos no ha tenido en cuenta que según las normas antes glosadas, en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio, por lo que corresponde mantener el reparo materia de análisis toda vez que la recurrente no debió deducir el importe de S/45.00, procediendo, por tanto, confirmar la apelada en este extremo.

⁴ Cabe señalar, que según lo dispuesto por el inciso i) del artículo 1° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, el valor de reposición es el costo en que se incurriría a la fecha de la actualización para reponer un activo, por compra o reproducción, según sea el caso.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

4. Reparos por intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (Impuesto a la Renta 2003)

De la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 134-003-0001713 a 134-003-0001716 (folios 876 a 883), se aprecia que la Administración reparo los intereses por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, setiembre y octubre de 2003, como consecuencia de la modificación del coeficiente aplicable en la determinación de los mismos, la que se originó en los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Al respecto, cabe señalar que esta instancia en base al análisis expuesto en los puntos 1 y 3 de la presente, confirmo los reparos efectuados por la Administración a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por operaciones no reales y REI (folio 872), en consecuencia al haber originado tales reparos el cambio del coeficiente utilizado para la determinación de los pagos a cuenta del ejercicio 2003, corresponde mantener los reparos por intereses de los referidos pagos a cuenta y confirmar, por tanto, la apelada en este extremo.

5. Multas

Las Resoluciones de Multa N° 134-002-0004949 a 134-002-0004956 (folios 892 a 899), han sido emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (folios 892 a 899), y guardan relación con los reparos formulados al Impuesto General a las Ventas de los periodos de abril, setiembre, y diciembre de 2002, enero, noviembre y diciembre de 2003, así como los correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, los mismos que han sido confirmados por esta instancia, por lo que corresponde confirmar las referidas resoluciones de multa.

De otro lado, la Resolución de Multa N° 134-002-0004957 (folio 891) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, haciendo referencia expresa al Resultado del Requerimiento 00049078.

Al respecto, se aprecia que mediante el Requerimiento N° 00049078, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances detectó, entre otros, que la cuenta de suministros diversos asciende a S/.56,121.00 y no ofrece mayor detalle, infringiendo lo dispuesto en el artículo 37° del Código de Comercio, configurándose la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175° del Código tributario, solicitándole que subsane dicha observación.

Sobre el particular, según se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (folio 820), la recurrente no cumplió con anotar en el Libro de Inventarios y Balances el detalle de la cuenta suministros, siendo que sólo presenta un anexo simple, el mismo que obra a folios 658 a 661 de autos.

De acuerdo con el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

El artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que las personas jurídicas se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa.



Tribunal Fiscal

N° 05525-4-2008

Por su parte, el numeral 1 del artículo 37° del Código de Comercio, dispone que el comerciante en el Libro de Inventarios y Balances deberá consignar la relación exacta de dinero, valores, créditos, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real y que constituyan su activo.

Agrega el último párrafo del citado artículo que el comerciante formará además anualmente y extenderá en el mismo libro, el balance general de sus negocios, con los pormenores expresados en este artículo, y de acuerdo con los asientos del diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad.

Según se verifica de las copias del Libro de Inventarios y Balances obrantes en autos (folio 517), en la Cuenta 26-Suministros Diversos se consigna la frase "según relación aparte" es decir la recurrente no consignó el detalle de las existencias conforme con lo dispuesto por el artículo 37° del Código de Comercio, lo que acredita que la recurrente llevaba dicho libro sin observar la forma y condiciones establecidas, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que ninguna norma prohíbe que el Libro de Inventarios y Balances cuente con anexos refrendados, amparándose en la Resolución del Tribunal N° 1001-4-2001, cabe indicar que de la revisión de los anexos presentados por la recurrente (folios 658 a 661) se aprecia que estas son hojas simples, en las que contrario a lo señalado por la recurrente, no se especifica la fecha ni se consigna refrendo alguno, no siendo de aplicación al presente caso la Resolución N° 1001-4-2001, la misma que – además – no recoge lo señalado por la recurrente.

Que se aprecia de autos que contrario a lo alegado por la recurrente, la Administración si emitió pronunciamiento en la apelada sobre la nulidad de los requerimientos materia de controversia;

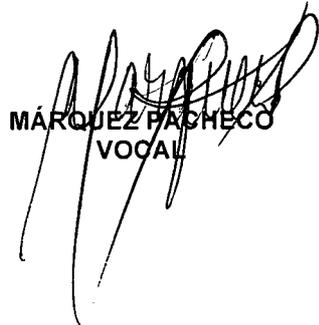
Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Zúñiga Dulanto, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

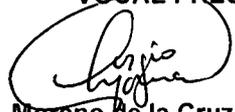
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1360140002624/SUNAT de 30 de marzo de 2007

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTA


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL


Moreno de la Cruz
Secretario Relator
MP/JS/mgp