



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

EXPEDIENTE N° : 15280-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Juliaca - Puno
FECHA : Lima, 13 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente contra la Resolución de Oficina Zonal N° 2160140000610/SUNAT de 27 de junio de 2007, emitida por la Oficina Zonal Juliaca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 214-003-0003374 y 214-003-0003375, emitidas por el Régimen Especial del Impuesto a la Renta de julio de 2004 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, así como contra las Resoluciones de Multa N° 214-002-0005452 a 214-002-0005471, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175°, en los numerales 1 y 8 del artículo 176°, y en el numeral 1 del 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente se ratifica en los fundamentos de hecho y derecho expuestos en su reclamación.

Que en tal sentido, respecto al reparo por cambio del porcentaje de la cuota aplicable al Régimen Especial de Renta de 2.5% a 3.5% sostiene que su actividad es la fabricación de paneles de publicidad por lo cual no presta servicios y por ende le corresponde aplicar la tasa de 2.5% y no la de 3.5% que pretende aplicar la Administración.

Que con relación al reparo por presunción de ventas o ingresos por diferencias entre los importes detallados y registrados en los libros de Inventarios y Balances, señala que el procedimiento para su determinación no es correcto.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 214-002-0005470 emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, refiere que se le impone la referida sanción por llevar con atraso el Registro de Activos, sin embargo en ninguno de los requerimientos emitidos por la Administración se hace mención a dicho registro.

Que asimismo respecto a la Resolución de Multa N° 214-002-0005469 emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, señala que se le sanciona por no presentar dentro del plazo la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; sin embargo, no se encontraba obligado a presentarla, por tributar en el Régimen Especial del referido impuesto.

Que agrega que ni el Requerimiento N° 2122060000237 ni su resultado, en el cual se sustentan las Resoluciones de Multa N° 214-002-0005460 a 214-002-0005468, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176° del Código Tributario, expresan los períodos a los que se deben imputar las retenciones de Impuesto General a las Ventas y sus montos, de manera que ocasiona inseguridad jurídica.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada al recurrente se determinaron reparos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta de julio de 2004 por cambio del porcentaje de la cuota aplicable al Régimen Especial de Renta de 2.5% a 3.5% y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por presunción de ingresos en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.

1



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Que de lo actuado se tiene que mediante Carta Nº 060213037560-01-SUNAT y Requerimiento Nº 2121060000327, notificado el 3 de junio de 2006 (foja 167), la Administración inició al recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, solicitándole diversa documentación contable y tributaria, siendo que como resultado de dicha fiscalización la Administración emitió los siguientes valores (fojas 318 a 343):

- **Resolución de Determinación Nº 214-003-0003374**, emitida por el Régimen Especial del Impuesto a la Renta de julio de 2004, por cambio del porcentaje de la cuota aplicable al Régimen Especial de Renta de 2.5% a 3.5%.
- **Resolución de Determinación Nº 214-003-0003375**, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, como consecuencia de aplicar la presunción de ventas o ingresos por diferencias entre los importes detallados y registrados en los libros de Inventarios y Balances, calculado en aplicación del artículo 93º del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF.
- **Resolución de Multa Nº 214-002-0005469**, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.
- **Resolución de Multa Nº 214-002-0005470**, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario.
- **Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005460 a 214-002-0005468**, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176º del Código Tributario.
- **Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005452 a 214-002-0005459 y 214-002-0005471**, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en tal sentido en el caso de autos corresponde determinar si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

Resolución de Determinación Nº 214-003-0003374

Que según se observa del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 214-003-0003374 (fojas 342 y 343), la misma fue girada por el Régimen Especial del Impuesto a la Renta de julio de 2004, al haberse determinado el cambio del porcentaje de la cuota aplicable al Régimen Especial de Renta de 2.5% a 3.5%.

Que el inciso a) del artículo 121º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, prescribía que los contribuyentes que se acojan al Régimen Especial y cuyas rentas de tercera categoría provengan exclusivamente de la realización de las actividades de comercio y/o industria, pagarán una cuota ascendente a 2.5% (dos y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de sus rentas de tercera categoría. Tratándose de aquellos contribuyentes cuyas rentas de tercera categoría provengan exclusivamente de la realización de actividades de servicios, la cuota a pagar ascenderá a 3.5% (tres y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de sus rentas de tercera categoría, y en caso de sujetos cuyas rentas de tercera categoría provengan de la realización conjunta de las actividades de comercio y/o industria y actividades de servicios, el porcentaje que aplicarán será el de 3.5% (tres y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de todas sus rentas de tercera categoría.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento Nº 2122060000237 (foja 159) la Administración le comunicó al recurrente que de la revisión de sus comprobantes de ventas verificó que sus ingresos obtenidos durante el año de 2004 provienen de la realización de servicios y de la realización conjunta de actividades de comercio e industria y actividades de servicios, por lo que en mérito a lo establecido en el inciso a) del artículo 121º de la Ley del Impuesto a la Renta, le correspondía cancelar la cuota del



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Régimen Especial del Impuesto a la Renta aplicando el porcentaje de 3.5% de sus ingresos netos mensuales provenientes de todas sus rentas de tercera categoría y no el porcentaje de 2.5%, requiriendo al recurrente sustente la aplicación del menor porcentaje señalado.

Que el recurrente mediante escrito de fecha 27 de junio de 2006 (foja 46), presentado en respuesta al Requerimiento Nº 2122060000237, señaló que su actividad principal es la de industria, y que para fabricar los carteles, banderolas, letreros, esquineros y otros, utilizaba materias primas, materiales auxiliares y máquinas soldadoras, prueba de ello adjunta a su escrito comprobantes de pago que acreditan la compra de materia prima (fojas 31 a 43), en mérito a lo expuesto señala que le corresponde cancelar la cuota del Régimen Especial del Impuesto a la Renta aplicando el porcentaje de 2.5% al no dedicarse a la prestación de servicios.

Que en el punto 5 del resultado del Requerimiento Nº 2122060000237 (foja 154) la Administración reiteró que los ingresos obtenidos por el recurrente provienen de la realización conjunta de actividades de comercio e industria y actividades de servicios, tales como carteles, banderolas, letreros, servicios de instalación de letreros, afiches, servicios de anfitriónaje, diseños, impresiones, pintados de fachada, entre otros.

Que de autos se aprecia (fojas 196, 202 y 218) que el recurrente ha realizado operaciones que califican como prestación de servicios, como lo es la elaboración de letreros luminosos con el diseño correspondiente a las empresas solicitantes del servicio, por lo que sin perjuicio que su actividad principal fuera la de industria como ha sostenido el recurrente¹, de conformidad con el inciso a) del artículo 121º de la Ley del Impuesto a la Renta -que establece que los sujetos cuyas rentas de tercera categoría provengan de la realización conjunta de actividades de comercio y/o industria y actividades de servicios, aplicarán el 3.5% (tres y medio por ciento) de sus ingresos netos mensuales provenientes de todas sus rentas de tercera categoría-, corresponde que se confirme la resolución apelada en este extremo.

Que lo alegado por el recurrente sobre que su actividad es la fabricación de paneles de publicidad por lo que no presta servicios, carece de sustento, pues de autos se aprecia que los letreros que fabrica contienen diseño e inscripciones realizadas especialmente para los clientes solicitantes de éstos, como se observa del letrero luminoso de dos caras solicitado por la empresa *Lubricantes de Altura SAC* referido a la Factura Nº 001-000994 que contiene la inscripción "*Mobil Líder en Desempeño Lubricentro JA Filtros – Aceites – Grasas*" (folio 217), por lo que su fabricación y posterior entrega² lleva consigo que lo fundamental sea una prestación de hacer³ dichos letreros con las características determinadas y diferenciadas para cada cliente, constituyendo por lo tanto la prestación de un servicio⁴.

Resolución de Determinación Nº 214-003-0003375

Que según se observa de los Anexos Nº 1, 2 y 3 de la Resolución de Determinación Nº 214-003-0003375 (fojas 338 a 340), la misma fue girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, como consecuencia de aplicar la presunción de ventas o ingresos mediante el uso de margen de utilidad bruta promedio de

¹ Durante el procedimiento de fiscalización (escrito de fecha 27 de junio de 2006 a foja 46).

² Prestación de dar.

³ Según Vicente Oscar Díaz (citado por Francisco Pantigoso en su artículo "El Impuesto General a las Ventas y el tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios", publicado en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen Nº 28) "*cuando conjuntamente a la prestación de dar existe la de hacer, debe analizarse si los objetos dados cumplen una función accesorio al servicio prestado*".

⁴ Así, el artículo 1771º del Código Civil Peruano establece que por el contrato de obra (modalidad de la prestación de servicios) el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

empresas similares, calculado en aplicación del artículo 93º del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF.

Que de conformidad con el artículo 63º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, durante el período de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía o 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 el artículo 64º del citado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 941, dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, conforme al numeral 2, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal ha establecido en reiteradas resoluciones, entre otras, las Resoluciones Nº 143-2-2000 y 444-3-2003, que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta el Código Tributario exige, en primer lugar, la comprobación previa de uno de los supuestos previstos en el artículo 64º de dicho Código y, en segundo lugar, la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en la ley.

Que en tal sentido, corresponde verificar previamente si en el presente caso se encuentra debidamente acreditada la causal de determinación sobre base presunta en atención al numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario.

Que en el numeral 9 del Requerimiento Nº 2121060000327 y su consiguiente resultado (fojas 164 y 166) la Administración le solicitó a la recurrente que exhiba, entre otros, la información contable referida a su Libro de Inventarios y Balances, lo cual fue cumplido por ésta.

Que en los puntos 1 y 2 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 2122060000290 (fojas 141, 142 y 144) la Administración dejó constancia que de la documentación presentada por el recurrente en relación a su inventario final al 31 de diciembre de 2004 se evidenciaba que la determinación efectuada por ésta ofrecía dudas respecto a su veracidad o exactitud, por lo que al configurarse la causal para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta prevista en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, resulta aplicable la presunción de ventas o ingresos prevista en el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61º del Reglamento de la referida ley.

Que en autos, se advierte que no existe correspondencia entre la propia documentación contable presentada por la recurrente en rubros tales como caja y bancos, productos terminados, materia prima y capital de su inventario final al 31 de diciembre de 2004 (fojas 14 a 17, 22 y 23), y entre tal documentación y la información consignada sobre el particular en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2004 (fojas 80 a 89), de modo que la referida declaración presentada ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, por lo que se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la causal para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta prevista en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario.

Que con relación al procedimiento seguido por la Administración el artículo 91º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado

4



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

mediante Decreto Legislativo Nº 945⁵, dispone que sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones: 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado; y 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Que según el artículo 93º de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado mediante Decreto Legislativo Nº 945, para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes. Para fijar el promedio, coeficiente y/o porcentaje, servirán especialmente como elementos determinantes: el capital invertido en la explotación, el volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables, el monto de las compra-ventas efectuadas, las existencias de mercaderías o productos, el monto de los depósitos bancarios, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, los salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales.

Que el numeral 1 del referido artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta modificado mediante Decreto Legislativo Nº 945, precisa que para tal efecto, se podrán utilizar, entre otros, el procedimiento de presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares. El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien. En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros. De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

Que el literal a) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el artículo 36º del Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, establece que para la aplicación de las presunciones previstas en el artículo 931º de la Ley, se considerarán como empresas similares a aquéllas que teniendo la misma actividad o giro principal que la del deudor tributario al que se aplicará la presunción, se equiparen en tres o más de las siguientes condiciones: 1. Número de trabajadores, 2. Puntos de venta, 3. Monto de los pasivos, 4. Monto de compras, costos o gastos, 5. Consumos de agua, energía eléctrica o servicio telefónico, 6. Capital invertido en la explotación, 7. Volumen de las transacciones, 8. Existencia de mercaderías o bienes, 9. Monto de los depósitos bancarios, 10. Cualquier otra información que tenga a su disposición la Administración Tributaria.

Que el numeral 1 del literal c) del artículo 61º del referido Reglamento señala sobre la selección de empresas similares que cuando la SUNAT considere otras condiciones conforme a los numerales 10) del inciso a) y 5) del inciso b), éstas deberán ser razonables para la selección de empresas o personas similares, debiendo elegirse aquellas que tengan en cuenta la realidad económica y situación personal del contribuyente.

Que el numeral 2 del referido literal c) establece que las condiciones que seleccione la SUNAT a fin de determinar las empresas o personas similares, serán aquellas de las que tenga información fehaciente, si por causas imputables al deudor tributario, la SUNAT no tuviera información fehaciente de, al menos, tres condiciones de aquél, la Administración Tributaria podrá utilizar sólo las condiciones de las que tenga información a fin de seleccionar las empresas o personas similares. Para seleccionar a las empresas o

⁵ Publicado el 23 de diciembre de 2003.

5



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

personas similares se tomarán las condiciones existentes en el ejercicio fiscalizado, admitiéndose en cada condición una diferencia de hasta el diez por ciento (10%) respecto de la información con que cuente la SUNAT del sujeto fiscalizado y en todos los procedimientos presuntivos en los que deba aplicarse promedios, coeficientes y/o porcentajes de empresas o personas similares, se seleccionarán tres empresas o personas, según corresponda.

Que el numeral 3 del anotado literal c) prescribe que de no haber empresas o personas de acuerdo a las condiciones del deudor tributario, o de no tener información fehaciente de ninguna condición del deudor tributario por no estar inscrito en el RUC o por cualquier otra causa imputable a él, se seleccionará, a criterio de la Administración Tributaria, tres empresas o personas que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU del deudor tributario. La CIIU será la declarada por el deudor tributario en el RUC o la que se determine en el procedimiento de verificación o fiscalización, de no estar inscrito en dicho registro o de no haber declarado la CIIU que le corresponde. Para tal efecto, se tomarán todos los dígitos de la CIIU. De no existir empresas o personas a seleccionar que se ubiquen en la misma CIIU, se tomarán los tres primeros dígitos o, en su defecto, menos dígitos hasta encontrar una empresa o persona similar, no pudiendo en ningún caso considerar menos de dos dígitos para realizar dicha selección.

Que el numeral 4 del señalado literal c) refiere que de haber más de tres empresas o personas que reúnan las condiciones para ser consideradas como similares o que se encuentren en la misma CIIU, se seleccionará a aquellas que tengan la misma ubicación geográfica en el ejercicio fiscalizado, prefiriéndose las empresas o personas del mismo distrito, provincia, departamento, región, en ese mismo orden de prelación o, en su defecto, de cualquier zona geográfica del país.

Que finalmente, el numeral 5 del referido literal c) establece que de las empresas o personas seleccionadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente artículo, se tomará a aquellas empresas o personas que declaren el mayor impuesto resultante.

Que de la revisión del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 2122060000290 (fojas 136 y 137) y el documento denominado "Base de Datos: Mepecos, CIIU: 74996, UBIGEO: 211101" (fojas 125 a 127) se tiene que la Administración determinó ventas o ingresos presuntos en virtud del procedimiento previsto en el numeral 1 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el margen de utilidad bruta promedio de tres empresas⁶ que –al igual que la recurrente- durante el ejercicio 2004 se encontraban domiciliadas en el Distrito de Juliaca (UBIGEO 211101)⁷ y que tenían el CIIU 74996.

Que para efectos de la referida determinación de ventas o ingresos presuntos, la Administración señaló que las tres empresas se equiparaban con el recurrente en al menos tres condiciones, conforme lo prescrito por el literal a) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo las empresas comparables las siguientes

Empresa	Ventas	Costo de Ventas	Utilidad Bruta	Margen de Utilidad Bruta
1	S/. 54 634,00	S/. 43 448,00	S/. 11 186,00	25.75
2	S/. 86 892,00	S/. 54 297,00	S/. 32 595,00	60.03
3	S/. 8 342,00	S/. 0,00	S/. 8 342,00	100.00

⁶ Las tres empresas consideradas por la Administración tienen los RUC Nº 10013239288, 10406016302 y 10023711201.

⁷ De acuerdo a la información contenida en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 120 a 123).



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Que sin embargo, del reporte "Base de Datos: Mepecos, CIU: 74996, UBIGEO: 211101" se advierte que existiría una empresa comparable⁸ que no ha sido tomada en cuenta por la Administración para efectos de la referida determinación de ventas o ingresos presuntos.

Que en tal sentido, si bien, conforme al numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración ha empleado el procedimiento de aplicación del margen de utilidad bruta obtenido de empresas similares, y conforme al literal a) del artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha considerado empresas similares de igual CIU y UBIGEO que el recurrente, que se equiparan a éste en al menos tres de las condiciones previstas por el referido literal a), sin embargo, no se observa que de las cuatro empresas que cumplían con todo lo antes señalado, hubiera seleccionado a las tres que hubieran declarado el mayor impuesto resultante, conforme al numeral 5 del citado literal a).

Que, en tal sentido, si bien la Administración estaba facultada para realizar una determinación sobre base presunta, el procedimiento aplicado en el presente caso no se encuentra conforme a ley, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, y por tanto, dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 214-003-0003375.

Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005458 y 214-002-0005471

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa Nº 214-002-0005458 (foja 324) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en virtud del reparo por cambio del porcentaje de la cuota aplicable al Régimen Especial de Renta de 2.5% a 3.5%, antes analizado, contenido en la Resolución de Determinación Nº 214-003-0003374 (foja 343) emitida por el Régimen Especial del Impuesto a la Renta de julio de 2004, el cual ha sido confirmado en esta instancia, por lo que corresponde igualmente confirmarla.

Que la Resolución de Multa Nº 214-002-0005471 (foja 337) también ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en virtud del reparo por el procedimiento de determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, contenido en la Resolución de Determinación Nº 214-003-0003375 (fojas 338 a 341), el cual ha sido revocado en esta instancia conforme al análisis expuesto en considerandos anteriores, por lo que procede dejar sin efecto aquella resolución de multa y revocar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005452 a 214-002-0005457 y 214-002-0005459

Que las Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005452 a 214-002-0005457 y 214-002-0005459 (fojas 318 a 323 y 325) han sido emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, y se encuentran vinculadas al Régimen

⁸ Cuyo RUC es el Nº 20406247598.

7



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Especial del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto de 2004, haciendo referencia a la Orden de Fiscalización Nº 060213037560.

Que según el artículo 165º del referido Código Tributario, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal, en las Resoluciones Nº 06504-2-2002 y 05349-3-2005, para efecto de la comisión de la infracción de declarar cifras o datos falsos que influyen en la determinación del impuesto, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que de autos no se observa que ésta hubiera emitido resoluciones de determinación modificando la determinación efectuada por el recurrente en relación al Régimen Especial del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto de 2004; además, no obra en autos documento que acredite que el recurrente hubiese presentado declaraciones juradas rectificatorias consignando una mayor obligación tributaria en relación al citado tributo y periodos, por lo que en tal sentido, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción a que se refieren las citadas Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005452 a 214-002-0005457 y 214-002-0005459, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efectos los mencionados valores.

Que estando a lo expuesto en relación a las referidas Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005452 a 214-002-0005457 y 214-002-0005459, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por el recurrente sobre el particular.

Resolución de Multa Nº 214-002-0005470

Que el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vincularan con la tributación.

Que el artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, aplicable al caso de autos, establecía los plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios podían llevar libros de contabilidad u otros registros, señalando en su numeral 7 el plazo de tres (3) meses para el Registro de Activo, contándose dicho plazo desde el mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT se precisaba que los libros y registros contables, así como los libros de actas, debían ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos eran llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas.

Que de autos se aprecia que la Resolución de Multa Nº 214-002-0005470 (foja 336) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, la cual señala como referencia la Orden de Fiscalización Nº 060213037560 y el resultado del Requerimiento Nº 2122060000265, y consignando como fecha de la referida infracción el 8 de junio de 2006.

Que en el punto 1 del Requerimiento Nº 2122060000265 (foja 150) la Administración comunicó al recurrente que se había detectado que su Registro de Activos, entre otros, fue legalizado el 8 de junio de 2006, sin embargo, en aquél se registró información desde el año 2004, lo que se encuentra corroborado en autos (fojas 1 y 2), por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el

8



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, correspondiendo confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que cabe precisar que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08665-3-2001 se ha establecido que la comisión de la infracción bajo examen se configura cuando es detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables, lo que en el caso de autos ocurrió en la fecha en que se dejaron constancia del resultado del requerimiento antes anotado, es decir, el 18 de julio de 2006 (fojas 146 y 147), por lo que a partir de la indicada fecha deben computarse los intereses moratorios respectivos, procediendo que se reliquide el importe de la Resolución de Multa Nº 214-002-0005470.

Que con relación al argumento del recurrente respecto de que mediante la Resolución de Multa Nº 214-002-0005470 se le impone una sanción por llevar con atraso el Registro de Activos pero que sin embargo en ninguno de los requerimientos emitidos por la Administración se hace mención a dicho registro, cabe señalar que mediante el Requerimiento Nº 2121060000327 (foja 166) la Administración le solicitó al recurrente presentar el Registro de Activos, siendo que de la revisión del mismo detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo señalado por el recurrente.

Resolución de Multa Nº 214-002-0005469

Que conforme al numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.

Que la Resolución de Multa Nº 214-002-0005469 fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, por no presentar dentro del plazo la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que previamente procede determinar si el recurrente se encontraba dentro del Régimen General del Impuesto a la Renta durante el año 2004, a efecto de establecer si se encontraba obligado a presentar la declaración jurada anual por dicho ejercicio.

Que de conformidad con el numeral 7 del inciso a) del artículo 118° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 938, no están comprendidas en el Régimen Especial de Renta las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, cuyo total de adquisiciones en tres (3) meses consecutivos exceda el total de sus ingresos netos acumulados en dichos meses.

Que el penúltimo párrafo del artículo 117° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Legislativo Nº 938, dispone que para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se entenderá como ingreso neto al establecido en el cuarto párrafo del artículo 20° de la misma ley, incluyendo la renta neta a la que se refiere el inciso h) del artículo 28°.

Que conforme con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose por ingreso neto el ingreso bruto menos las devoluciones, bonificaciones,

9



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

descuentos y conceptos similares que respondan a la costumbre de la plaza, y por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el numeral 7 del inciso a) del artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta sustituido por Decreto Legislativo N° 938, señala que no están comprendidos en el Régimen quienes incurran en el supuesto de que el total de sus adquisiciones en tres (3) meses consecutivos exceda el total de sus ingresos netos acumulados en dichos meses.

Que el inciso b) del artículo 122° la anotada Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes deberán ingresar al Régimen General a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquél en que se produjo cualquiera de los siguientes hechos: i) Cuando sus ingresos netos en el transcurso del ejercicio gravable superasen el monto referencial a que se refiere el artículo 119° de esta Ley, multiplicado por 12 (doce); o, ii) Cuando incurran en cualquiera de los supuestos contemplados en los incisos a) y b) del artículo 118° de la presente Ley.

Que mediante el Requerimiento N° 2121060000327 (foja 166) la Administración le requirió al recurrente que presente y/o exhibiera, entre otros, i) Declaraciones de pago mensuales, rectificatorias, boletas de pago del Impuesto General a las Ventas y del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, inclusive por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, así como el análisis del cálculo de los impuestos y ii) Registro de Ventas, Registro de Compras y Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo.

Que según se dejó constancia en el resultado del Requerimiento N° 2121060000327 (foja 164) el recurrente presentó las declaraciones pago mensuales del Impuesto General a las Ventas y del Régimen Especial del impuesto a la Renta, asimismo, exhibió su Registro de Compras y su Registro de Ventas.

Que a través del punto 1 del Requerimiento N° 2122060000237 (foja 160), la Administración dio cuenta al recurrente, que conforme al Anexo N° 01 al citado requerimiento, el total de sus adquisiciones acumuladas durante los meses consecutivos de junio a agosto excedieron el total de sus ingresos netos acumulados por el mismo trimestre, por lo que, a partir de setiembre de 2004, el recurrente se encontraba en el Régimen General del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, la Administración le requirió al recurrente que sustentara el reparo efectuado por cambio de régimen con documentación original, fehaciente, comprobantes de pago, el argumento legal y la expresión contable reflejada en sus libros y registros contables.

Que del Anexo 01 al Requerimiento N° 2122060000237 (foja 157) se tiene el siguiente cuadro de las ventas y adquisiciones del recurrente durante el año 2004:

Periodo	Ingreso Mensual (*)	Ingresos Acumulados Trimestrales	Adquisición Mensual (*)	Adquisiciones Acumuladas Trimestrales	Régimen
Enero	3 902,27		2 333,56		RER
Febrero	6 738,63		8 381,22		RER
Marzo	8 867,64	19 508,54	1 336,93	12 051,71	RER
Abril	6 009,18	21 615,45	1 865,08	11 583,23	RER
Mayo	3 863,85	18 740,67	1 024,56	4 226,57	RER



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Junio	9 336,11	19 209,14	15 353,85	18 243,49	RER
Julio	18 146,22	31 346,18	10 138,36	26 516,77	RER
Agosto	3 890,76	31 373,09	9 267,86	34 760,07	RER
Septiembre	11 496,55	33 533,53	7 042,83	26 449,05	RG
Octubre	9 500,01	24 887,32	6 216,58	22 527,27	RG
Noviembre	11 717,2	32 713,76	31 289,92	44 549,23	RG
Diciembre	13 367,86	34 585,07	3 634,01	41 141,01	RG
Total Anual	106 836,28				
Total RG	46 081,62				

(*) Información Obtenida de los Registros de Ventas y Compras exhibidos por el recurrente.

Que en punto 1 del resultado del Requerimiento Nº 2122060000237 (foja 155), la Administración dejó constancia que el recurrente no sustentó lo observado por lo que mantiene el reparo.

Que de los reportes informáticos de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas presentadas durante el ejercicio 2004 (fojas 131 a 134), se verifica que durante los meses de junio a agosto de 2004 el total de adquisiciones acumuladas en los períodos referidos, exceden el total de los ingresos netos acumulados en dichos meses, pues el monto de las adquisiciones acumuladas asciende a S/. 34 760,07 mientras que el total de los ingresos netos acumulados del recurrente asciende a S/. 31 373,09

Que en tal sentido, al haber el recurrente incurrido en el supuesto previsto en el numeral 7 del inciso a) del artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Legislativo Nº 938, éste se encontraba comprendido en el Régimen General de Renta a partir del período de setiembre de 2004, y por tanto estaba obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, por lo que carece de sustento lo argumento por el recurrente respecto a que no se encontraba obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por tributar en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta durante dicho ejercicio.

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 019-2005/SUNAT se estableció el cronograma para la presentación de la declaración y pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 para los contribuyentes cuyo último dígito del RUC sea el nueve (9), como es el caso del recurrente, debían presentar su declaración hasta el día 1 de abril de 2005.

Que de autos se aprecia que el recurrente no presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 en el plazo establecido, es decir, el 1 de abril de 2005⁹, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada.

Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005460 a 214-002-0005468

Que de acuerdo al numeral 8 del artículo 176° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción el presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.

⁹ Habiendo presentado la referida declaración el 28 de junio de 2006, es decir, extemporáneamente (fojas 80 a 89).



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Que de conformidad con el inciso o) del numeral 3.2 del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia Nº 129-2002/SUNAT, norma que establece los obligados a presentar declaraciones determinativas utilizando los formularios virtuales generados por los programas de declaración telemática (PDT), publicada el 18 de setiembre del 2002, las personas naturales a quienes se les efectúen retenciones o percepciones por el Impuesto General a las Ventas, o tengan retenciones o percepciones en exceso pendientes de aplicación, deberán utilizar los formularios virtuales generados por los PDT para presentar declaraciones determinativas.

Que mediante la Resolución de Superintendencia Nº 037-2002/SUNAT, publicada el 19 de abril de 2002, se establece el Régimen de Retenciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a los proveedores en las operaciones gravadas con dicho impuesto y se designa a los agentes de retención, estableciéndose en su artículo 10° que el proveedor deberá efectuar la declaración y pago mensual del Impuesto General a las Ventas utilizando el PDT-IGV Renta Mensual, Formulario Virtual 621, donde consignará el impuesto retenido durante el período, a efecto de su deducción del tributo a pagar.

Que constan en autos los Comprobantes de Retención en los cuales se aprecia el impuesto retenido en los periodos de enero, mayo, agosto y setiembre de 2004 (fojas 3 a 6).

Que en tal sentido, el recurrente se encontraba obligado a presentar declaraciones determinativas del Impuesto General a las Ventas durante el período de enero a setiembre de 2004, con la finalidad de declarar las retenciones del referido impuesto, utilizando el PDT-IGV Renta Mensual, Formulario Virtual 621.

Que las Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005460 a 214-002-0005466 (fojas 326 a 332) fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176° del Código Tributario, vinculadas a los periodos de enero a julio de 2004.

Que según se aprecia de autos el recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a julio de 2004, mediante los Formularios 118 Nº 14680688, 16944369, 17335792, 17336467, 16928521, 17336228 y 16960460 (fojas 118), por lo que se verifica la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176° del Código Tributario, y en consecuencia debe confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que respecto del argumento del recurrente respecto a que ni el Requerimiento Nº 2122060000237 ni su resultado, en el cual se sustentan las resoluciones de multa antes analizadas, expresan los periodos a los que se deben imputar las retenciones de IGV y sus montos, de manera que ocasiona inseguridad jurídica, cabe señalar que la Administración mediante los requerimientos cumple la finalidad de comunicar la comisión de la infracción a efectos de su sustentación y subsanación y mediante el resultado de los mismos cumple de ser el caso con comunicar las infracciones imputadas, tal como lo realizó mediante el Requerimiento Nº 2122060000237, en el cual dejó constancia que se configuró la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176° del Código Tributario, por presentar las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas mediante Formularios 118 cuando se encontraba obligado a presentarlas mediante Formularios 621, por habersele efectuado retenciones de dicho impuesto desde el mes de enero de 2004, lo cual se acreditó con los comprobantes de retención (fojas 3 a 6), a efectos de que el recurrente regularice la omisión detectada, y mediante el resultado del mismo le comunicó la infracción imputada debido a que el recurrente no subsanó la infracción, lo que se encuentra conforme a ley, por lo que lo alegado por el recurrente no desvirtúa la comisión de dicha infracción.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 214-002-0005467 y 214-002-0005468 (fojas 333 y 334) emitidas también por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176° del Código



Tribunal Fiscal

Nº 09851-10-2013

Tributario, vinculadas a los períodos de agosto y setiembre de 2004, cabe señalar que durante los meses de agosto y setiembre de 2004 el recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de dichos períodos, mediante los Formularios 621 N° 96414708 y 83823147 (foja 117), por lo que en consecuencia corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto los referidos valores.

Que el informe oral solicitado por el recurrente no se llevó a cabo por inasistencia de ambas partes, según Constancia N° 0159-2012-EF/TF (foja 384).

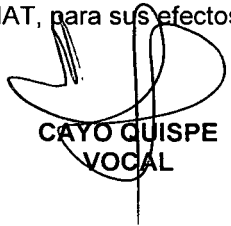
Con los vocales Moreano Valdivia y Cayo Quispe, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 2160140000610/SUNAT de 27 de junio de 2007, en el extremo referido al reparo por el procedimiento de determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, **DEJÁNDOSE SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 214-003-0003375, las Resoluciones de Multa N° 214-002-0005452 a 214-002-0005457, 214-002-0005459, 214-002-0005467, 214-002-0005468 y 214-002-0005471, y **CONFIRMAR** dicha resolución en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo indicado en la presente resolución.

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


MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE


CAYO QUISPE
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Toledo Sagastegui
Secretaria Relatora
SD/TS/ZC/rag