



# Tribunal Fiscal

N° 01300-1-2014

EXPEDIENTE N° : 14748-2007  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa  
PROCEDENCIA : Arequipa  
FECHA : Lima, 28 de enero de 2014

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000864/SUNAT de 28 de agosto de 2007, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0001761 a 052-003-0001777 y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0001536 a 052-002-0001546, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio y agosto a diciembre de 2002, regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2002, y por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que con su comunicación s/n de fecha 19 de julio de 2004, absolvió todas las observaciones planteadas en el Anexo al Resultado del Requerimiento N° 00117157, sustentando la causalidad y la razonabilidad de las erogaciones efectuadas y acreditando la fehaciencia de las operaciones realizadas con los proveedores materia de observación.

Que cita lo establecido en los artículos 19° y 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 6° del Reglamento de la citada ley, invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003 y 06368-1-2003, para señalar cuáles son las situaciones para determinar que una operación es inexistente y las investigaciones y actuaciones que debe realizar la Administración para valorar los medios probatorios. Refiere el principio de verdad material y las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General y cuestiona que para la Administración la sola manifestación de algunos proveedores sea prueba suficiente para tachar de no reales las operaciones efectivamente realizadas y que por errores formales en la emisión de las guías de remisión se desconozca el efecto de la probanza de los mismos.

Que agrega que atribuyéndose facultades de peritos grafológicos, la Administración concluyó que las firmas de los recibos de cancelación no corresponden al puño gráfico de los proveedores, lo que no era necesario puesto que el pago había sido recibido por los proveedores, pues en la práctica las personas encargadas de la cobranza son distintas de los titulares.

Que señala que la Administración no ha aportado ningún elemento probatorio adicional a la manifestación de la cónyuge de uno de los proveedores fallecidos y de algunos proveedores para acreditar que se trata de una operación no real. Añade que los reparos de la Administración deben basarse en elementos adicionales que permitan corroborar las manifestaciones obtenidas, lo que no ha ocurrido, pues la Administración no cuenta con un elemento probatorio que le permita establecer de manera fehaciente que las operaciones no se realizaron, siendo que por el contrario se han proporcionado los recibos de caja, las guías de remisión y las facturas de transporte para acreditar que las operaciones se realizaron fehacientemente, así como la causalidad y proporcionalidad de las erogaciones.

Que refiere que en las Resoluciones N° 00256-3-99, 06368-1-2003 y 3521-1-2005 se ha establecido que la Administración no puede basarse únicamente en manifestaciones tomadas para demostrar que no existió una operación, sino que deben investigarse todas las circunstancias del caso y actuarse todos los medios probatorios pertinentes.

Que en relación a la Resolución de Determinación N° 052-003-001767, cita las Resoluciones N° 01620-1-2005 y 00359-3-2005, según las cuales se ha establecido que cuando las empresas seleccionadas para determinar el respectivo índice cuentan con niveles de ventas inferiores o superiores a la empresa que es materia de comparación, no puede considerarse que tienen características similares, no resultando suficiente que se dediquen a la misma actividad. Sostiene que cuando los índices de ventas son diferentes a los de ésta, no puede considerarse que se trata de empresas de características similares y,



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

por ende, resulta nulo el procedimiento seguido, porque se escogió información de tres empresas que tienen un porcentaje de utilidad neta dispar, lo que a su vez se encuentra establecido en la Resolución Nº 04846-5-2004.

Que asimismo, cita parte de las Resoluciones Nº 02849-1-2002, 02398-3-2004, 05479-1-2005 y 06128-5-2004, para argumentar que los márgenes de utilidad no fueron extraídos de los estados financieros de las empresas, sino de lo informado por los propios contribuyentes y que para aplicar la presunción establecida en el inciso a) del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta se debe considerar el margen de utilidad promedio de dos o más ejercicios gravables, siendo que en su caso no se trata de empresas similares y se tomó como referencia un solo ejercicio, por lo que el procedimiento de determinación sobre base presunta no se encuentra arreglado a ley y resulta nula la resolución de determinación impugnada.

Que adicionalmente, en su escrito de 29 de enero de 2009<sup>1</sup>, alega que el Requerimiento Nº 00120526 no contiene fecha cierta para su cumplimiento, puesto que al señalarse el cuarto día hábil contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento, no guarda ninguna concordancia, ni tiene coherencia lógica ni semántica. Acota que su posición se encuentra sustentada en lo establecido en las Resoluciones Nº 03161-2-2003 y 0581-2-97. En ese sentido, sostiene que al ser nulo el referido requerimiento, lo son también los actos posteriores a aquel.

Que por su parte, la Administración señala que los recibos con los que la recurrente pretende acreditar el pago en efectivo por los servicios prestados según facturas reparadas, constituyen documentos simples que no tienen una numeración que permita un control adecuado y veraz, en los que figura una rúbrica ilegible que no permite la identificación de su autor, habiéndose consignado en la parte inferior el nombre de Edgar Arias Ocsa, Miguel Apaza Quispe, Luis Guillén Pinto, Alexander Polar Quiroz, Máximo Luna Galdos y Juana Mamani Rodríguez, con caracteres similares unos de otros, sobre lo que afirma que no corresponden a la firma de éstos, siendo que además las firmas no coinciden con la firma registrada en RENIEC, ni con las colocadas en las manifestaciones prestadas ante la Administración, según cruces de información efectuados, cuyos importes no guardan correspondencia con las operaciones observadas, no pudiendo dar certeza de las adquisiciones y servicios reparados.

Que agrega respecto a las operaciones por adquisiciones de materiales de construcción agregados y el flete para transporte para la provisión de agregados y otros, que si bien la recurrente presentó algunas guías de remisión, muchas no consignan la placa del vehículo en el que se habría prestado el servicio, ni el motivo del traslado, las facturas de los reparos y no anotan el número de la guía de remisión que corresponde al servicio prestado, por lo que no tienen valor probatorio. También indica que la recurrente no presentó partes de entrada y salida de almacén, movimientos de cuentas bancarias, etc, vinculadas a dichas operaciones, pese a su requerimiento expreso.

Que hace referencia a los cruces de información con los proveedores Edgar Arias Ocsa, Miguel Apaza Quispe, Luis Antonio Guillén Pinto, Alexander Polar Quiroz, Máximo Luna Galdos y Juana Delia Mamani Rodríguez, según los cuales se desvirtúa la veracidad de la documentación presentada en la etapa de fiscalización consistente en recibos de caja, facturas y guías de remisión. Asimismo, indica que los referidos proveedores coinciden en que sus documentos fueron manipulados por la señora Bedoya. Agrega que según el reporte estadístico de fiscalización se encontraron documentos falsos emitidos por Miguel Apaza Quispe y Máximo Luna Galdos en la contabilidad de los contribuyentes Ladrillera el Diamante S.A.C. y Distribuidora Ferretera del Sur S.R.L., quienes aceptaron dicha situación y rectificaron sus declaraciones.

Que en relación a lo argumentado por la recurrente sobre el principio de causalidad, cita el criterio establecido en las Resoluciones Nº 1807-4-2004, 1923-4-2004 y 1759-5-2003.

Que precisa que el criterio establecido en las Resoluciones Nº 6368-1-2003 y 256-3-1999 no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos durante la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales, lo que se condice con la Resolución Nº 2289-4-2003, pues

<sup>1</sup> De fojas 1479 a 1484.



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

el reparo no se basó únicamente en el incumplimiento de los proveedores, sino que la recurrente no presentó pruebas fehacientes durante la fiscalización efectuada o documentación adicional en su reclamación que acrediten la efectiva realización de las operaciones observadas.

Que en lo relativo al reparo por determinación sobre base presunta, indica que determinó la renta neta imponible aplicando el coeficiente de rendimiento normal determinado en base a las declaraciones de empresas de igual giro y similar volumen de transacciones del mismo periodo y considerando los ingresos obtenidos según las declaraciones presentadas y comprobantes emitidos. Respecto al cuestionamiento de la aplicación de márgenes de utilidad generada por empresas similares, efectuado por la recurrente, agrega que se encuentra arreglada a ley.

Que por otro lado, en cuanto a los valores girados por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero, febrero y abril de 2002, sostiene que de las Cédulas de determinación final de la base imponible del Impuesto a la Renta y la comparación entre las Cuentas de Ingresos del Libro Mayor y las Declaraciones Juradas, se determinaron diferencias entre los ingresos declarados por la recurrente y los determinados durante el procedimiento de auditoría, en los periodos tributarios de abril, mayo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2002, a partir de lo cual determina los ingresos netos devengados de tercera categoría de los periodos enero a diciembre de 2002, y luego recalcula el coeficiente en virtud a las modificaciones de las resoluciones de determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2002.

Que explica que el coeficiente aplicable para los periodos enero a febrero de 2002 se determina considerando el impuesto resultante de la Resolución de Determinación Nº 052-003-0002896 que corresponde al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y los ingresos declarados con Formulario 676 Nº 5000562 del 2 de abril de 2001. Asimismo, señala que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo a octubre de 2002 se calcularon aplicando el coeficiente obtenido a partir del impuesto resultante en la Resolución de Determinación Nº 052-003-0002897, que corresponde al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y de los ingresos netos devengados de tercera categoría del mismo periodo declarados a través de la declaración presentada con Formulario 678 Nº 5000509 el 1 de abril de 2002. Al respecto, deja sin efecto los reparos de los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo y mayo a octubre de 2002.

Que en relación a las resoluciones de multa impugnadas, indica que al estar vinculadas con las resoluciones de determinación analizadas, procede su reliquidación aplicando los pagos parciales realizados por la recurrente y actualizando la deuda de acuerdo a lo establecido en el artículo 33º del Código Tributario.

## Antecedentes

Que de autos de aprecia que mediante Carta de Presentación Nº 040051092830-01SUNAT y Requerimiento Nº 00120526 (fojas 895 y 884), notificados el 31 de mayo de 2004, la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 e Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2002 (foja 896).

Que como resultado del procedimiento de fiscalización aludido en el considerando anterior, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0001761 a 052-003-0001766, por Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2002 (fojas 929 a 937), al haber determinado reparos al crédito fiscal por operaciones inexistentes y por modificación del saldo a favor de retenciones; así como la Resolución de Determinación Nº 052-003-0001767 (fojas 924 a 928), por Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2002, sobre la base del reparo por determinación sobre base presunta por coeficientes de rentabilidad de negocios similares.

Que adicionalmente, la Administración expidió las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-001768 a 052-003-0001777 (fojas 913 a 923), por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2002 por error en la aplicación del coeficiente o porcentaje; y las Resoluciones de Multa Nº 052-002-



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

0001536 a 052-002-0001546 (fojas 938 a 950) por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que debe precisarse que la Administración, en la apelada verificó la cancelación de las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-001769, 052-003-0001771 a 052-003-0001775 y 052-003-0001777, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, mayo a octubre de 2002, y las dejó sin efectos. Asimismo, con relación a la Resolución de Determinación Nº 052-003-001770, declaró procedente la reclamación interpuesta por la recurrente, por constituir deuda de recuperación onerosa.

Que en ese sentido, es materia de controversia determinar en la presente resolución si los reparos, infracciones y sanciones contenidas en los valores antes mencionados cuya impugnación es materia de grado en la presente resolución, se encuentran conforme a ley.

Que no obstante, previamente al análisis de la procedencia de los reparos antes mencionados, corresponde evaluar la nulidad del procedimiento de fiscalización, alegada por la recurrente.

## Nulidad

Que la recurrente manifiesta que el Requerimiento Nº 00120526 (foja 884), no contiene fecha cierta para su cumplimiento, al señalar que para el cumplimiento de lo solicitado, el cuarto día hábil contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento, no tiene coherencia lógica ni semántica.

Que al respecto, de la revisión del requerimiento anotado en el considerando anterior, se aprecia que la Administración a través de dicho acto, notificado el 31 de mayo de 2004, requirió a la recurrente diversa documentación tributaria, contable y societaria, indicando expresamente que *"La exhibición de la documentación solicitada tendrá lugar el cuarto día hábil luego de notificado el presente a las 9:00 hrs en su domicilio fiscal a los funcionarios autorizados, la documentación deberá ser exhibida en original."*

Que en ese sentido, del tenor del aludido requerimiento de información se aprecia que la Administración sí estableció una fecha cierta para el cumplimiento de lo solicitado a través del anotado documento, resultando evidente que al indicar "al cuarto día hábil luego de notificado" el plazo que tenía la recurrente era de 4 días hábiles, siendo el último día el del vencimiento de tal plazo.

Que a mayor abundamiento, a foja 894 obra la "Carta Nº 174-LUIMA S.A. 06-2004" de 1 de junio de 2004, presentada por la recurrente ante la Administración, mediante la cual la primera, solicitó una ampliación del plazo otorgado mediante el Requerimiento Nº 00120526, haciendo referencia expresa a la presentación de la documentación que se había requerido para el *viernes 4 de junio*, y que por motivos de salud de su contador solicitaba la ampliación del plazo para el 11 de junio. Por lo tanto, de la citada carta se verifica que la recurrente sí pudo establecer la fecha cierta en la que debía entregar lo solicitado en el anotado requerimiento, por lo que carece de sustento la pretensión de su nulidad y la de los actos emitidos con posterioridad al mismo.

Que en relación al argumento de la recurrente de que su posición se encontraría sustentada en lo establecido en las Resoluciones Nº 03161-2-2003 y 0581-2-97, cabe señalar que en los requerimientos sobre los que este Tribunal emitió pronunciamiento, la Administración señaló como plazo "a partir del día...", lo que en efecto no implica el establecimiento de un plazo para su cumplimiento, situación distinta al presente caso, en el que sí se precisó el día en que vencería el plazo para dicho efecto (*tendrá lugar el cuarto día hábil luego de notificado*).

## Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0001761 a 052-003-0001766 (Impuesto General a las Ventas - Crédito Fiscal)

### Operaciones inexistentes

Que según se aprecia de las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0001761 a 052-003-0001763 y sus anexos (fojas 935 a 937), la Administración emitió los referidos valores consignando como sustento la utilización de comprobantes que corresponden a operaciones no reales y por comprobantes de pago



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

falsos, esto es, por reparos al crédito fiscal de los periodos julio a setiembre de 2002 por operaciones inexistentes.

Que el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que los párrafos cuarto y quinto del artículo 19º de la referida ley establecen que no darán derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, sin embargo, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del Impuesto se hubiera efectuado mediante cheque siempre que se cumpla con los requisitos que señala el numeral 2.3 del artículo 6º del reglamento.

Que el artículo 44º de la citada ley, prescribía que el comprobante de pago emitido que no correspondiera a una operación real, obligaría al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión, y el que recibiera el comprobante de pago no tendría derecho al crédito fiscal.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 2.2 del artículo 6º del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, definía al comprobante de pago falso como aquel documento que reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago era emitido, entre otras situaciones, para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que el inciso b) del numeral en mención, prescribía que el comprobante de pago no fidedigno era aquél que contenía irregularidades formales en su emisión y/o registro; y, se consideraban como tales, los comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardaban relación con lo registrado en los asientos contables; comprobantes que contenían información distinta entre el original como en las copias; cuando el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2.3 del aludido artículo, para sustentar el crédito fiscal con los documentos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 19º de la ley del anotado impuesto, el contribuyente debía cumplir con haber efectuado la totalidad del pago de la operación, incluyendo el monto del impuesto, en cheque; girar el cheque contra su propia cuenta corriente y a favor del emisor del comprobante de pago con la cláusula "no transferible", "no negociable" u otra equivalente, a fin que sea pagado directamente al emisor del comprobante de pago en efectivo o abono en su cuenta corriente, o por intermedio de un banco a favor del cual se le endosó en comisión de cobranza; anotar en el reverso del cheque, el número de RUC del emisor del comprobante de pago, así como el número y la fecha de este último; girar el cheque dentro del plazo de cuatro meses de emitido el comprobante de pago, y precisaba además que los cuatro primeros requisitos mencionados se acreditaban con copia del cheque emitido por el banco y el estado de cuenta corriente del emisor del cheque en el que conste el cargo por el importe total de la operación.

Que 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 Nº 57-3-2000, 120-5-2002, 1218-5-2002, 1807-4-2004 y 1923-4-2004.

Que al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 en el diario oficial "El Peruano", como jurisprudencia de observancia obligatoria, ha interpretado que una operación es inexistente, ya sea porque no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o



# Tribunal Fiscal

N° 01300-1-2014

vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6368-1-2003 ha señalado que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444 y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99 del 26 de abril de 1999 se ha establecido, atendiendo al criterio de las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 1229-1-97 y 238-2-98, que si los proveedores no cumplieren con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información, éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente.

Que no obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2289-4-2003 de 29 de abril de 2003, se ha expresado que el criterio de la resolución citada en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de acuerdo a la jurisprudencia citada, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 256-3-99.

Que en el caso de autos se tiene que mediante Requerimiento N° 00117157 (fojas 881 y 882), notificado el 16 de junio de 2004, la Administración solicitó a la recurrente presentar el detalle de compras a proveedores detallados en el anexo adjunto al referido requerimiento, para lo cual debía indicar la fecha del documento, N° de factura, valor de venta, Impuesto General a las Ventas, concepto, modo de pago, y que de tratarse de cheque se indicara el número de banco y nombre del girado y la obra vinculada; y de tratarse de fletes, solicitó precisar el número de guías de remisión y otros documentos que los sustituyan.

Que en su respuesta, la recurrente (fojas 877 a 880) detalló, por cada cuadro, la documentación que presentó, consistente en copia simple de los comprobantes de pago, recibos de pago, transferencias, en algunos casos guías de remisión, depósitos, y en otros extractos de tarjeta empresarial.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00117157 (fojas 869 a 874), la Administración señaló las observaciones por cada proveedor, tales como que las firmas de las facturas y los recibos exhibidos eran distintos, las guías de remisión exhibidas no hacían referencia a la placa del vehículo, no habían guías de remisión por retorno de maquinarias, se habían exhibido recibos internos por pagos en efectivo, que los cheques no fueron girados a nombre de algunos proveedores, no existía control en almacén del movimiento del combustible, algunas guías de remisión no indicaban el motivo de traslado, los montos de los cheques no coincidían con los facturados y no fueron girados a nombre de los proveedores. Se estableció como observaciones generales que los recibos de caja a que hacen referencia en el reporte no se encuentran contabilizados individualmente en el Libro Caja.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° 00117160, notificado el 9 de julio de 2004 (foja 868), la Administración requirió a la recurrente informar por escrito el detalle de los despachos y consumos de combustibles y que indicara operación por operación y por despacho. Asimismo, en el punto 2 del citado requerimiento le solicitó informar por escrito la contabilización del acopio de combustible que se iba almacenando para su despacho a los lugares de las obras contratadas, la contabilización por los despachos a las obras y el registro contable del consumo.



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

Que con sus escritos de respuesta al referido requerimiento (fojas 853 a 867 y 841), la recurrente presentó cuadros en los que detalló la justificación del uso de combustible elaborados por ingenieros, informes técnicos sobre el consumo del combustible; indicó, respecto a la contabilización del acopio de combustible, que se había reconocido como gasto a la fecha de emisión de la respectiva factura. Refirió presentar un escrito adicional con aclaraciones respecto de la respuesta al Requerimiento Nº 00117157 y adjuntó un informe técnico firmado por ingeniero sobre el consumo de combustible, así como las formas de control de materiales en obra. En el escrito de aclaraciones antes mencionado, manifestó entre otros, que había detallado las guías de remisión con las que se despachó el insumo, que en el detalle de compras a proveedores presentado en respuesta al Requerimiento Nº 00117157, se hacía referencia a pagos con cheques girados a nombre del proveedor y con la condición de "no negociable", y precisó que los recibos de caja indicados en el mencionado requerimiento se refieren exclusivamente a pagos en efectivo.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 00117160 (fojas 818, 819 y 868/vuelta), notificado el 23 de julio de 2004, la Administración, luego de detallar la información brindada por la recurrente en su escrito de respuesta, señaló que no había informado el documento que amparaba los despachos de combustibles a cada obra, las facturas de compras vinculadas a dichos despachos, ni explica el consumo real de combustibles por máquina y por mes, observando que lo presentado por la recurrente eran proyecciones sin sustento, que la finalidad del examen era determinar si se trataba de operaciones no reales, y que se apreciaban adquisiciones de combustibles en pequeñas cantidades y en grifos del departamento de Arequipa para ser enviados a otros departamentos distantes y que los acopios para ser almacenados y despachados no llevaban ningún control.

Que asimismo, la Administración da por desvirtuada la efectividad del pago de la recurrente por tener los recibos de caja firmas distintas y por tratarse de recibos simples de uso interno y sin ninguna numeración. Asimismo, manifiesta que los errores consignados en sus guías de remisión les restan valor probatorio, no pudiendo justificarse los desembolsos por dicho concepto (vinculadas según la recurrente a las facturas 111 y 141). Deja constancia de los controles internos de combustibles llevados a Quillabamba, Sandia, Cuzco, que no fueron exhibidos en las visitas anteriores al domicilio fiscal de la recurrente.

Que con posterioridad al cierre del requerimiento mencionado en el considerando anterior, la recurrente presentó el 27 de julio de 2004, un escrito en el que indicó hacer aclaraciones, por cuanto presentó cuadros por cada proveedor con la información solicitada por la Administración y en escrito adicional con aclaraciones relacionadas a la empresa Transervice Benc S.R.L. (fojas 806 a 817).

Que en el Requerimiento Nº 00157901 (fojas 792 a 795), notificado el 14 de enero de 2005, la Administración detalló las observaciones a las que llegó luego de la revisión de la documentación presentada en respuesta a los requerimientos anotados en los considerandos anteriores y requirió a la recurrente sustentarlas con documentación fehaciente. Asimismo, advirtió que dichos reparos constituían causal suficiente para desestimar su balance correspondiente al ejercicio 2002 ya que como consecuencia, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio ofrecía dudas respecto a su veracidad o exactitud y correspondía aplicar un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, al amparo del artículo 64º del Código Tributario.

Que mediante escrito de 20 de enero de 2005 (foja 787), la recurrente señaló que la Factura Nº 002-0047 fue emitida por servicios de flete, como consta en su Registro de Compras, precisando que debían constar también en el Registro de Ventas del proveedor y debían haberse declarado, lo que debía ser verificado por la Administración. Asimismo, señaló que algunas guías de remisión se entregaban al transportista y el hecho que los proveedores no hubieran consignado en la guía el número de su vehículo, no era motivo para que se desconociera la operación, pues se había acreditado la causalidad y razonabilidad del mismo. En relación a la firma de los recibos de pago, distintos al del representante legal, no implicaba la inexistencia de la operación porque por práctica los dueños no se encargaban del cobro, sino sus encargados.

Que afirmaciones similares respecto a la anotación en sus Registros de Compras, en el Registro de Ventas de los proveedores y su declaración ante la Administración, refirió la recurrente de las facturas



# Tribunal Fiscal

N° 01300-1-2014

emitidas por los proveedores Miguel Apaza Quispe, Luis Antonio Guillén Pinto, Alexander Polar Quiroz, Máximo Luna Galdos y Juana Mamani Rodríguez.

Que en el resultado del Requerimiento N° 00157901, notificado el 24 de enero de 2005 (foja 795/vuelta), la Administración deja constancia que la recurrente no aceptó los reparos, en los términos antes expuestos.

Que ahora bien, conforme se aprecia del Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00157901 (foja 792), los comprobantes de pago finalmente observados son los que se muestran a continuación:

## Resumen de reparos a compras ordenado por mes de registro

Periodo	N° Factura	Fecha	Valor de venta	I.G.V	Precio de Venta	Concepto	Proveedor
Jul-02	001-0473	16/07/2002	4,444.92	800.09	5,245.01	Traslado de cemento a la obra de Quillabamba y de puntales Cuzco - Quillabamba	Apaza Quispe, Miguel
Jul-02	001-0205	17/05/2002	2,838.98	511.02	3,350.00	Transporte de puntales a Quillabamba	Guillén Pinto, Luis Antonio
Jul-02	001-0592	24/07/2002	3,561.02	640.98	4,202.00	Transporte de cemento	Luna Galdos, Máximo
Jul-02	001-0132	11/07/2002	5,745.76	1,034.24	6,780.00	Transporte de cemento y otros	Mamani Rodríguez, Juana
Jul-02	001-0133	23/07/2002	3,389.83	610.17	4,000.00	Transporte obra Quillabamba	Mamani Rodríguez, Juana
Jul-02	001-0131	09/07/2002	1,681.36	302.64	1,984.00	Transporte de cemento Arequipa - Sandia	Mamani Rodríguez, Juana
			<b>21,661.87</b>	<b>3,899.14</b>	<b>25,561.01</b>		
Ago-02	002-00047	25/08/2002	11,111.02	1,999.98	13,111.00	Flete de Transporte	Arias Ocsa, Edgar
Ago-02	001-0487	21/08/2002	6,666.10	1,199.90	7,866.00	Transporte de cemento Arequipa-Quillabamba y transp. de madera Quillabamba - Arequipa	Apaza Quispe, Miguel
Ago-02	001-0206	28/06/2002	9,152.54	1,647.46	10,800.00	Transporte de cemento obra Quillabamba	Guillén Pinto, Luis Antonio
Ago-02	001-0207	03/07/2002	4,067.80	732.20	4,800.00	Transporte de carpintería metálica	Guillén Pinto, Luis Antonio
Ago-02	002-0289	31/08/2002	6,899.56	1,241.92	8,141.48	Agregados	Polar Quiroz, Alexander
Ago-02	002-0277	05/08/2002	10,078.22	1,814.08	11,892.30	Agregados y alquiler maderas	Polar Quiroz, Alexander
Ago-02	001-0594	20/08/2002	5,279.66	950.34	6,230.00	Transporte	Luna Galdos, Máximo
			<b>53,254.90</b>	<b>9,585.88</b>	<b>62,840.78</b>		
Sep-02	002-0282	22/08/2002	7,645.40	1,376.17	9,021.57	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
Sep-02	002-0292	11/09/2002	10,134.75	1,824.26	11,959.01	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
Sep-02	002-0295	22/09/2002	10,202.31	1,836.42	12,038.73	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
			<b>27,982.46</b>	<b>5,036.84</b>	<b>33,019.30</b>		
Nov-02	002-0320	02/11/2002	10,169.00	1,830.42	11,999.42	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
Nov-02	002-0326	30/11/2002	6,951.46	1,251.26	8,202.72	Agregados	Polar Quiroz, Alexander
Nov-02	001-0596	03/09/2002	7,161.02	1,288.98	8,450.00	Transporte de carpintería	Luna Galdos, Máximo
Nov-02	001-0597	16/10/2002	9,449.15	1,700.85	11,150.00	Transporte de ladrillo	Luna Galdos, Máximo
Nov-02	001-0145	30/09/2002	3,940.68	709.32	4,650.00	Transporte de maquinaria y equipo	Mamani Rodríguez, Juana
Nov-02	001-0144	02/09/2002	4,406.78	793.22	5,200.00	Transporte de maquinaria y equipo	Mamani Rodríguez, Juana
			<b>42,078.09</b>	<b>7,574.06</b>	<b>49,652.15</b>		
Dic-02	001-0210	11/10/2002	2,754.24	495.76	3,250.00	Transporte de materiales varios	Guillén Pinto, Luis Antonio
Dic-02	002-0339	30/12/2002	4,804.51	864.81	5,669.32	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
Dic-02	002-0331	16/12/2002	10,009.90	1,801.78	11,811.68	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
Dic-02	002-0334	27/12/2002	7,862.71	1,415.29	9,278.00	Agregados y alquiler de maderas	Polar Quiroz, Alexander
			<b>25,431.36</b>	<b>4,577.64</b>	<b>30,009.00</b>		
			<b>202,220.97</b>	<b>36,399.77</b>	<b>238,620.74</b>		





# Tribunal Fiscal

N° 01300-1-2014

Que de acuerdo al detalle del cuadro mostrado, se tiene que la Administración ha reparado los comprobantes de pago emitidos por los proveedores Apaza Quispe, Miguel (fojas 512 y 513), Guillén Pinto, Luis Antonio (fojas 475 a 478), Luna Galdos, Máximo (fojas 457 a 460), Mamani Rodríguez, Juana (fojas 442 a 446), Arias Ocsa, Edgar (foja 521), Polar Quiroz, Alexander (fojas 463 a 467<sup>2</sup>), al calificar los mismos como falsos o que sustentan operaciones no reales, lo que se analizará a continuación.

Que de la revisión de la documentación presentada, en relación a las operaciones contenidas en los citados comprobantes de pago, se aprecia que la recurrente presentó comprobantes de pago, copias de los recibos de pago de las citadas operaciones, guías de remisión (fojas 434 a 446, 451 a 460, 462 a 467, 469 a 478, 507 513 y 519 a 522). Asimismo, conforme consta de fojas 587 a 657, la Administración realizó cruces de información con los proveedores Edgard Arias Ocsa, Suc. Miguel Apaza Quispe, Luis Antonio Guillén Pinto, Alexander Polar Quiroz, Máximo Luna Galdós y Juana Mamani Rodríguez, así como también se aprecian las manifestaciones tomadas por la Administración a cada uno de los referidos proveedores.

Que ahora bien, de la revisión de la documentación señalada se observa en el caso de la compra supuestamente realizada al proveedor Edgard Arias Ocsa, si bien la factura ha sido emitida por concepto de servicio de transporte de maquinaria, equipo y otros y la guía de remisión describe una serie de bienes de dicha naturaleza, no consigna el número de comprobante de pago al que estaría relacionado, esto es, la Factura N° 002-00047, no siendo posible establecer con certeza a través de la referida guía de remisión que aquella haya sustentado el traslado del comprobante acotado. Por otro lado, de la revisión del recibo que obra en autos, con el cual se pretendería acreditar que fue cancelada la operación de compra, se aprecia que éste es por el importe de S/. 6,556.00, monto que no coincide con el valor de la operación, no se encuentra acreditado en autos a través del Libro Caja que dicho recibo haya sido registrado como un egreso de la recurrente por no existir un registro individualizado de cada recibo. Finalmente, del cruce de información realizada al citado proveedor, se aprecia a foja 655 del Resumen Estadístico de Fiscalización, así como de la constancia de manifestación del mismo, que el proveedor negó haber emitido la factura reparada (fojas 652 y 653). En tal sentido, habida cuenta de todos los elementos indicados, no se ha acreditado que la compra realizada con la Factura N° 002-0047 haya sido realizada efectivamente, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que en relación al proveedor Suc. Miguel Apaza Quispe, de la revisión de las Facturas N° 001-0473 y 001-0487, se aprecia que fueron giradas por el transporte de cemento Arequipa - Quillabamba, y si bien en las Guías de Remisión N° 001-1616, 001-1664 y 001-1665 (fojas 508 a 510) se ha consignado en la descripción cemento y otros bienes, en tales documentos no se hace referencia a factura de compra alguna a la que los supuestos traslados estarían vinculados, como tampoco se indica el motivo del traslado, por lo que no resulta medio probatorio suficiente para acreditar el traslado de la mercadería adquirida. De otro lado, de la revisión de la copia de los recibos que constan a foja 511, mediante los cuales la recurrente acreditaría haber cancelado en efectivo las facturas de compras emitidas por el citado proveedor, si bien se aprecian los importes totales por los que fueron giradas las facturas, no existe un registro individualizado de cada recibo en el Libro Caja. Asimismo, del Resumen Estadístico de Fiscalización elaborado por la Administración como consecuencia del cruce de información realizada al citado proveedor (fojas 646 a 651), se aprecia que se determinó la emisión de comprobantes a favor de la recurrente y que el proveedor reconoció haber omitido declarar ingresos y rectificó sus declaraciones juradas mensuales en base a las ventas reales y posteriormente incluyó los comprobantes emitidos de favor (foja 648). Por todo lo expuesto, al no haber acreditado de manera fehaciente que las operaciones contenidas en los comprobantes acotados se hayan realizado realmente, procede mantener el reparo en este extremo.

<sup>2</sup> Cabe precisar que no obran en autos los originales y/o copias de las Facturas N° 002-277, 282, 289, 292 y 295, girados por el citado proveedor.



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

Que en cuanto a las Facturas Nº 001-0205, 001-0206, 001-0207 y 001-0210, giradas por el proveedor Luis Antonio Guillén Pinto, se constata que las Guías de Remisión Nº 001-1565, 001-1596, 001-1600 y 001-1697 (fojas 471 a 474), no consignan las facturas que las originan y si bien las fechas de emisión de los citados documentos son las mismas en que se emitieron las facturas, no se ha señalado el motivo de traslado, salvo el de la Guía de Remisión Nº 001-1565, por lo que no puede establecerse que se encuentren relacionadas al servicio de transporte contenido en las facturas acotadas. Igualmente, respecto a la cancelación de las supuestas adquisiciones, presentó copia de los recibos que le habría firmado su proveedor Luis Guillén Pinto, fojas 469 y 470, mediante los cuales acreditaría haber cancelado en efectivo las facturas de compras emitidas por el referido proveedor, sin embargo, en este caso tampoco es posible verificar de manera fehaciente que la recurrente haya cancelado las operaciones de compra acotadas, al no existir un registro individualizado en el Libro Caja que permita hacer un seguimiento de la certeza de dichos pagos. De otro lado, según el Resumen Estadístico de Fiscalización realizado por la Administración como resultado del cruce de información con el proveedor mencionado y de la toma de manifestación del mismo mediante la cual declaró no haber prestado los servicios contenidos en las facturas mencionadas, concluyéndose que las facturas emitidas a la recurrente corresponden a operaciones no reales (fojas 641 y 642). En ese sentido, considerando todo lo expuesto, no se encuentra acreditado que los servicios materia de reparo hayan sido efectivamente realizados.

Que del mismo modo, en el caso de los proveedores Alexander Polar Quiroz, Máximo Luna Galdós y Juana Mamani Rodríguez, se ha verificado que respecto de las operaciones con el primer proveedor, sobre venta de agregados y alquiler de madera y otros, no se ha presentado guías de remisión que permitan corroborar el traslado de dichos bienes. En el caso de las guías de remisión presentadas respecto de las operaciones con los proveedores Máximo Luna Galdós y Juana Mamani Rodríguez (fojas 452 a 455 y 435 a 439), se observa que no consignan las facturas a las que estarían vinculadas, como tampoco indican en su mayoría el motivo que habría generado el traslado de los bienes detallados en las indicadas guías de remisión, por lo que no se encuentra acreditado el traslado de los bienes materia de compra ni el referido al servicio contenido en las facturas indicadas en el cuadro precedente respecto a los proveedores mencionados. Con relación al pago de las facturas observadas, la recurrente presentó copia de los recibos firmados por los proveedores (fojas 462, 451 y 434), mediante los cuales acreditaría haber cancelado en efectivo únicamente las Facturas Nº 002-334 y 002-339 del proveedor Alexander Polar Quiroz, 001-597 y 001-596 del proveedor Máximo Luna Galdós, y 001-144, 001-145, 001-132, 001-131 y 001-133 de la proveedora Juana Mamani Rodríguez, sin embargo, dichos documentos no constituyen medios de prueba que acrediten por sí solos la fehaciencia de las operaciones, no siendo posible verificar individualmente dichos egresos en el Libro Caja de la recurrente. De otro lado, según los informes denominados Resumen Estadístico de Fiscalización resultado de los cruces de información con los proveedores mencionados y de la toma de sus manifestaciones (fojas 635 a 639, 627 a 633 y 621 a 625) se aprecia que éstos negaron haber prestado los servicios observados a la recurrente, concluyéndose que constituyen operaciones no reales. Por lo tanto, no se encuentra acreditado que los servicios materia de reparo hayan sido efectivamente realizados por lo que corresponde mantener los reparos efectuados por la Administración en dicho extremo.

Que cabe señalar en relación a lo alegado por la recurrente respecto a los recibos presentados por éste, que de acuerdo con lo expuesto en el análisis que antecede, la existencia de copias simples de recibos que no se reflejan en un registro individualizado que permita hacer un seguimiento de las evidencias de su real ocurrencia, no resulta suficiente para acreditar que las operaciones observadas correspondan a adquisiciones reales.

Que asimismo, en cuanto a lo argumentado por la recurrente sobre la atribución de las facultades de peritos grafológicos de la Administración, así como sobre la omisión de ésta de aportar pruebas adicionales a la manifestación de algunos proveedores para acreditar que se trata de una operación no real, cabe señalar que la determinación de las operaciones acotadas como no reales, en el presente caso, no tiene como sustento únicamente las manifestaciones o a la falta de autenticidad de las firmas consignadas en los recibos referidos por la recurrente, sino que se tratan de recibos simples de uso



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

interno sin ninguna numeración que permita identificarlos en el Libro Caja, así también se basa en observaciones realizadas al conjunto de la documentación presentada por aquella, por lo que no resultan atendibles los referidos alegatos de la recurrente, siendo que se ha cumplido con lo dispuesto en las Resoluciones Nº 00256-3-99, 06368-1-2003 y 3521-1-2005. En ese sentido, tampoco resulta pertinente para su defensa lo establecido en la Resolución Nº 1759-5-2003 mencionada por la recurrente.

Que conforme se ha evidenciado en los considerandos precedentes, la recurrente no ha aportado documentación sustentatoria suficiente, para acreditar la efectiva realización de las adquisiciones de bienes y servicios a los proveedores indicados, por lo que el desconocimiento del crédito fiscal sustentado con dichas facturas se mantiene por tratarse de operaciones no reales, por lo que procede confirmar los reparos al Impuesto General a las Ventas de los periodos julio a setiembre de 2002.

## **Resolución de Determinación Nº 052-003-0001767 (Impuesto a la Renta – ejercicio 2002)**

### **Determinación sobre base presunta**

Que de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 052-003-0001767 y de sus Anexos Nº 1 a 4 (fojas 924 a 928), se tiene que la Administración reparó el importe de S/. 434,928.00, por concepto de ingresos presuntos al amparo del inciso a) del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta, como consecuencia del cruce realizado a diez proveedores de la recurrente al haberse determinado operaciones inexistentes.

Que conforme se ha indicado, mediante Requerimiento Nº 00157901 (fojas 792 a 795), la Administración detalló las observaciones a las que llegó luego de la revisión de la documentación presentada en respuesta a requerimientos previos en los que se advirtieron reparos, e indicó a la recurrente que dichos reparos constituían causal suficiente para desestimar su balance correspondiente al ejercicio 2002, puesto que su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta ofrecía dudas respecto a su veracidad o exactitud y correspondía aplicar un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, al amparo del artículo 64º del Código Tributario.

Que como consecuencia de lo indicado en el considerando precedente, al amparo del numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, se emitió la Resolución de Determinación Nº 052-003-0001767 al haber consignado la recurrente gastos inexistentes en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, sobre la base de lo cual se estableció que existían dudas sobre la determinación de la obligación tributaria efectuada por la recurrente, por lo que la Administración se encontraba habilitada para determinar el Impuesto a la Renta conforme a alguno de los procedimientos de determinación presunta establecidos en el Código Tributario o en la Ley del Impuesto a la Renta, y optó por el establecido en el inciso a) del artículo 93º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, criterio establecido por este Tribunal en resoluciones tales como las Nº 00294-1-2005 y 00329-4-2005.

Que el artículo 91º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos<sup>3</sup>, establece que sin perjuicio de las presunciones reguladas en el Código Tributario, son de aplicación las presunciones establecidas en los artículos siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta

Que el inciso a) del artículo 93º de la ley señalaba que para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Administración podría utilizar coeficientes, sirviendo 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 compraventas 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.

<sup>3</sup> Los textos de los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta a que hace referencia esta resolución son los vigentes antes de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo Nº 945.



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

Que el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señalaba que el método de evaluación aplicable a los elementos indicados en el inciso a) del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de empresas, comprendería el análisis comparativo de los índices de comportamiento de las cuentas que figuraran en los estados financieros, por sí solas o agrupadas uniformemente, correspondientes a dos o más ejercicios gravables. También comprendería el análisis de las variaciones de dichas cuentas para el mismo período, que se determinarían en valores y cantidades, de ser aplicables.

Que de las normas glosadas se tiene que la Administración puede determinar el Impuesto a la Renta presuntamente, tomando como referencia la información de otros contribuyentes siempre y cuando tengan características similares en cuanto a actividad y volumen de ventas, pues lo contrario implicaría distorsionar la realidad del contribuyente, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04846-5-2004, entre otras.

Que asimismo, este Tribunal en reiterada jurisprudencia ha señalado que si bien las normas de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosadas no señalan las características que deben cumplir las empresas a fin de considerarlas como "similares" a otras, no obstante, resulta evidente que para tal fin deben aplicarse criterios razonables que permitan concluir tal situación, entre otros, el giro del negocio, volúmenes de ventas, patrimonio, ubicación geográfica, debiendo indicarse respecto de esta última que tiene relevancia en tanto determina las condiciones de un mercado en una zona específica teniendo incidencia en los ingresos, gastos y márgenes de utilidad de las empresas entre otros aspectos.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 2407-3-2004 y 9878-3-2001, al establecer el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, la Administración debe tener en cuenta dos o más ejercicios gravables, conforme lo dispone el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia de la "Cédula de Determinación de Coeficiente para presunción del Impuesto a la Renta" (foja 720), y del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 052-003-0001767 (foja 926) la Administración seleccionó empresas con el mismo CIU de la recurrente, esto es CIU 45207 Construcción de Edificios Completos, apreciándose, en primer término, que parte de las empresas seleccionadas cuentan con niveles de ventas distintos a los que la recurrente declaró (S/. 4,511,700.00), en tanto que dos de los contribuyentes que la Administración tomó como referencia declararon ventas netas por S/. 5'043,842.00 y S/. 4'136,143.00, conforme se verifica de las declaraciones juradas, fojas 716 y 718, por lo que no resulta correcto considerarlas como comparables similares a la recurrente, siendo necesario que contara con un nivel de ventas similar.

Que por otro lado, en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, la Administración al establecer los márgenes de utilidad (fojas 713 a 720), la Administración ha considerado los que corresponden a un solo ejercicio (2002), cuando debió tener en cuenta dos o más ejercicios gravables, conforme lo dispone el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el coeficiente de 9.64% fue obtenido a través de un procedimiento indebido, esto es, mediante un procedimiento no establecido en la norma.

Que por lo expuesto, la determinación del reparo sobre base presunta efectuada por la Administración no se encuentra arreglada a ley, por lo que procede que se levante el mismo y revocar la apelada en ese extremo.

## **Resoluciones de Determinación N° 052-003-001768 a 052-003-0001777 (Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a octubre de 2002)**

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 052-003-001768 a 052-003-0001777 (fojas 913 a 923), se aprecia que fueron emitidas por concepto de intereses por omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2002, por omitir declarar ingresos según análisis de las cuentas de ingresos de la clase "7" y por error en la aplicación del coeficiente o porcentaje, según consta en los Requerimientos N° 3611-00120526, 00117160 y 00157901.



# Tribunal Fiscal

N° 01300-1-2014

Que el artículo 85° 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° 27513, aplicable al caso de autos, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.
- b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agrega que para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de la citada ley.

Que por su parte, el artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente para el caso de autos, establece que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: 1) Sólo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría; 2) La compensación de saldos a favor se deberá aplicar con anterioridad a cualquier otro crédito; 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior, podrá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo; y 5) Los pagos a cuenta y retenciones en exceso sólo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Que de la revisión de las cédulas de determinación, de la resolución apelada y de las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0001768 y 052-003-0001776 (fojas 720, 721, 914, 923 y 1329 a 1332), se aprecia que la Administración determinó las omisiones, respecto a los períodos enero y febrero de 2002, al aplicar el coeficiente determinado por la Administración (0.0259), sobre la base de las ventas netas declaradas por la recurrente respecto al ejercicio 2000<sup>4</sup> y el impuesto resultante determinado en la fiscalización del ejercicio 2000, mediante la Resolución de Determinación N° 052-003-0000413 (fojas 724 y 725), ascendente a S/. 119,207.00, el que posteriormente fue modificado a través de la Resolución de

<sup>4</sup> Declaración Jurada del Impuesto a la Renta presentada mediante Formulario 676 N° 5000562, en la que consigna un total de ingresos netos ascendentes a S/. 4'597,940.00 (foja 1294).

13



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

Determinación Nº 052-003-0002896 (fojas 1323 a 1326), en la que se determinó un impuesto resultante de S/. 129,016.00<sup>5</sup>, a partir de lo cual, en la apelada se re-calculó el coeficiente a 0.0281.

Que ahora bien, de la revisión del "Sistema de Información del Tribunal Fiscal SITFIS", se verifica que la Resolución de Determinación Nº 052-003-0002896, fue impugnada por la recurrente y su apelación se encuentra en trámite ante este Tribunal mediante el Expediente Nº 4688-2008. En ese sentido, toda vez que el impuesto determinado a través de la citada resolución de determinación, sobre cuya base se calculó el coeficiente aplicado por la Administración para hallar la omisión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero y febrero de 2002, se encuentra pendiente de ser verificado por este Tribunal, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo estarse a lo que se resuelva y proceder, de corresponder, a la reliquidación que resulte pertinente.

Que con relación a las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-001769 a 052-003-0001775 y 052-003-0001777, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a octubre de 2002, cabe señalar en primer término que la Administración reparó la base imponible de dicho concepto correspondiente a los periodos abril a junio, agosto y octubre, en base a la comparación de los ingresos registrados en las cuentas de clase "7", según el contenido del Libro Mayor exhibido por la recurrente, respecto de los ingresos declarados en dichos periodos por la recurrente (fojas 717, 718 y 735), estableciendo diferencias omitidas. Al respecto si bien la recurrente impugnó de manera integral los valores emitidos, no ha expuesto argumentos para desvirtuar tales diferencias en la etapa de reclamación ni en la de apelación, por lo que estando del análisis efectuado en esta instancia que tales diferencias han sido determinadas con arreglo a ley corresponde mantener dicho extremo del reparo.

Que si bien la Administración en la parte resolutive de la apelada dejó sin efecto a las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-001769, 052-003-001771 a 052-003-0001775 y 052-003-0001777, así como a la Resolución de Determinación Nº 052-003-001770, respecto a la cual se declaró procedente la reclamación interpuesta por constituir deuda de recuperación onerosa, cabe señalar que la Administración en la instancia de reclamación (fojas 1329 a 1330), en estricto, las habría dado por canceladas, puesto que reliquidó las omisiones de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta indicadas, como resultado del reparo a la base imponible y el recálculo del coeficiente aplicado en la instancia de fiscalización, indicando que el impuesto resultante del ejercicio 2001 era el obtenido de la Resolución de Determinación Nº 052-003-0002897 -la que modificó el impuesto determinado en la Resolución de Determinación Nº 052-003-0000414 en base al que se habían determinado las omisiones en la etapa de fiscalización- a partir de lo cual, de la deducción del impuesto pagado por la recurrente, así como de las órdenes de pago emitidas al respecto. Bajo dicho argumento dispuso levantar los reparos de los intereses de los pagos a cuenta de marzo y mayo a octubre de 2002.

Que sin embargo, la Resolución de Determinación Nº 052-003-0002897 se encuentra impugnada, en etapa de apelación ante este Tribunal Fiscal con Expediente Nº 4688-2008, pendiente de resolver, por lo tanto corresponde revocar la apelada en el extremo del coeficiente aplicable utilizado en los valores anotados en el considerando anterior, al encontrarse en controversia la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, siendo que la Administración deberá estarse a lo que se resuelva en dicho procedimiento contencioso tributario y reliquidar, de corresponder, las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los periodos indicados, considerando las órdenes de pago y los pagos realizados por la recurrente.

## Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa Nº 052-002-0001536 a 052-002-0001539 y 052-002-0001546 (fojas 946 a 950, 938 y 939), emitidas por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en virtud de los reparos al crédito fiscal que han sido confirmados en la presente instancia, por lo que procede confirmar dichos valores.

<sup>5</sup> Cabe señalar que la Resolución de Determinación Nº 052-003-0000413, así como la Resolución de Determinación Nº 052-003-0000414, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, fue declarada nula mediante Resolución Nº 4267-1-2006, al haber aplicado la Administración un procedimiento indebido de determinación sobre base presunta.



# Tribunal Fiscal

Nº 01300-1-2014

Que en cuanto a la Resolución de Multa Nº 052-002-0001544 (foja 941), se tiene que las mismas han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como resultado de la omisión establecida sobre base presunta por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, el que ha sido levantado en esta instancia, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de multa.

Que con relación a las Resoluciones de Multa Nº 052-002-0001540 a 052-002-0001543 y 052-002-0001545 (fojas 940, 942 a 945), se aprecia que fueron emitidas por la misma infracción citada en el considerando anterior, en relación a las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2002, contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0001770, 052-003-0001771, 052-003-0001772, 052-003-0001774 y 052-003-0001777 (giradas por omisión de los pagos a cuenta de los periodos abril, mayo, agosto y octubre de 2002), respecto de las cuales, se ha ordenado revocar la apelada en dicho extremo debiendo estar a las resultas de lo que se resuelva en el Expediente Nº 4688-2008, por lo que, al encontrarse vinculadas, corresponde similar fallo.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

## RESUELVE:


**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0000864/SUNAT del 28 de agosto de 2007, en el extremo del reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0001761 a 052-003-0001766, así como en el extremo de las Resoluciones de Multa Nº 052-002-0001536 a 052-002-0001539 y 052-002-0001546; **REVOCARLA** en el extremo del reparo de determinación sobre base presunta, debiendo **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº 052-003-0001767 y la Resolución de Multa Nº 052-002-0001544; y en el extremo de las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-001768 a 052-003-0001777 y las Resoluciones de Multa Nº 052-002-0001540 a 052-002-0001543 y 052-002-0001545, debiendo proceder la Administración conforme a lo establecido en la presente resolución.

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

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

  
EZETA CARPIO  
VOCAL

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora  
RM/HV/YQ/rmh