



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

EXPEDIENTE Nº : 14556-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 28 de marzo de 2014

VISTA la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia Nº 0650140001100/SUNAT, emitida el 3 de octubre de 2011 por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 062-003-0003401 a 062-003-0003413, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, y contra las Resoluciones de Multa Nº 062-002-0003287 a 062-002-0003292, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración, para aplicar la determinación sobre base presunta, se sustentó en la omisión de entregar el costo de la obra del Centro Comercial Boulevard de Chiclayo, proyecto que se ejecutó en los ejercicios 2006 y 2007, y cuya venta de stands fue realizada en el 2008, habiéndose requerido la información correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, los que ya habían sido fiscalizados previamente, revisándose los papeles de trabajo de dicha fiscalización pero sin extraer la información para contrastarla con los libros y registros contables del ejercicio 2008.

Que agrega que en forma oportuna manifestó que al tratarse de periodos fiscalizados, se realizaba una nueva fiscalización de los mismos, siendo el pedido impreciso y la información a entregar, extensa, imposibilitándose su elaboración, hecho que no ha sido respondido en la resolución impugnada, así como tampoco respecto de la aplicación del artículo 40º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que refiere que respecto al valor de mercado de los precios de venta de los stands del Centro Comercial Boulevard de Chiclayo, conforme con el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, la carga de la prueba para ajustar las operaciones que difieran del mercado corresponde a la Administración, y que sobre el requerimiento de las minutas de compraventa y las notas de crédito, la Administración pudo obtener dicha información de los clientes, notario público o los registros públicos, de ser el caso, lo cual no hizo; asimismo, respecto a los comprobantes de pago requeridos, advierte que dada su cantidad, no fue posible cumplir con la totalidad de lo requerido.

Que señala que no tiene injerencia respecto de las diferencias informadas por sus clientes y proveedores, considerando que dicha información es incorrecta y que la Administración está dando por cierta la información detallada por terceros, pese a que no fueron fiscalizados.

Que con relación al procedimiento utilizado para la aplicación de la renta presunta, indica que de los papeles de trabajo al cierre de fiscalización, no se verificaba el sustento de la determinación, por tanto, a fin de tener conocimiento de ello, con fecha 24 de junio de 2011 y mediante Escrito Nº 11530, se solicitó acceso al expediente, lo cual no cumplió hasta el 15 de julio de 2011, esto es, con posterioridad al plazo para la presentación de medios probatorios, establecido en el artículo 125º del Código Tributario, atentando contra su derecho de defensa.

Que añade que el procedimiento establecido en el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61º de su reglamento no ha sido respetado, toda vez que aun cuando la Administración señale que no se ha encontrado empresas similares, en el expediente no se encuentra ningún análisis, contraste o búsqueda que haya llevado a dicha conclusión, siendo que las empresas seleccionadas han declarado ingresos muy superiores (ventas netas) y un porcentaje de rentabilidad menor al suyo (resultado de



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

comparar la renta neta con las ventas netas), determinándose pese a ello, un porcentaje de rentabilidad mayor (39.69%) al doble de rentabilidad de las empresas similares (18.03%), actuación que está fuera del contexto de la norma y contraviene lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, al devenir en un tributo confiscatorio.

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, precisa que según los anexos a los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización, las sumatorias de las bases imponible totales para los pagos a cuenta de aquel año suman S/.10'533,713.00 mientras que las ventas declaradas son S/.6'872,680.00, habiéndose realizado los pagos a cuenta en función a los ingresos parciales de cada inmueble vendido, de tal forma que al determinar la venta del predio en función al principio del devengado ya se ha efectuado el pago a cuenta correspondiente.

Que por su parte, la Administración señala que de acuerdo con los resultados del procedimiento de fiscalización seguido con la Orden de Fiscalización Nº 100063274290, concluyó que la contabilidad de la recurrente ofrecía dudas respecto de su veracidad o exactitud, por lo que se configuró el supuesto contemplado en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, estando facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, por lo que procedió a determinar la deuda tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, conforme a lo señalado en el numeral 3 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 61º de su reglamento, siendo que al no encontrarse empresas similares de acuerdo al inciso a), no resultaba aplicable el numeral 2 del inciso c), utilizando el procedimiento establecido en los numerales 3, 4 y 5 del referido inciso, seleccionando aquellas empresas de la CIU de la recurrente (45207) y que cuentan con su misma ubicación geográfica, seleccionando a las 3 que declararon mayor impuesto resultante y obteniendo el promedio de la renta neta, la estableció como la renta neta de la recurrente, lo que le fue comunicado mediante el Resultado de Requerimiento Nº 0622110000255.

Que en relación con el argumento referido a que se ha solicitado los costos del Centro Comercial Boulevard de Chiclayo correspondiente a los periodos 2006 y 2007 que habían sido fiscalizados previamente, manifiesta que se solicitó adjuntar documentación sustentatoria de dichos ejercicios, considerando que tiene incidencia en la determinación del costo total de obra y por stand del ejercicio 2008, advirtiendo que la fiscalización de los ejercicios 2006 y 2007 se basa en los ingresos y gastos que se devengaron y declararon en dichos ejercicios, por lo que al encontrarse la obra en proceso de construcción, los costos relacionados a la obra fueron activados y no afectaron resultados de dichos ejercicios, lo cual no fue materia de revisión en dichas fiscalizaciones.

Que indica respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que durante los ejercicios 2006 y 2007 no obtuvo renta neta imponible ni impuesto calculado, correspondiendo a la contribuyente determinar sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre del 2008 de acuerdo al procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en dicho mes, siendo que de la revisión de las cuentas de ingresos contabilizados en el Libro Diario y Mayor, se detectó que el contribuyente declaró bases imponibles diferentes a las sumatorias mensuales de los ingresos registrados en dichos registros, conforme se verifica del Anexo 01 al Requerimiento Nº 0622110000343, lo que determina un impuesto distinto al declarado, contrariamente a lo alegado por la recurrente.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta de Presentación Nº 100063274290-01 SUNAT y el Requerimiento Nº 0621100000219 (fojas 4094, 4095 y 4098), se dio inicio a la fiscalización de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2008, a cargo de la recurrente.

Que como consecuencia del procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 062-003-0003401 a 062-003-0003413 (fojas 4201, 4202 y 4209 a 4221), giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta de enero a diciembre de 2008, y las

2



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

Resoluciones de Multa Nº 062-002-0003287 a 062-002-0003292 (fojas 4191 a 4196, 4199 y 4200), giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Resolución de Determinación Nº 062-003-0003413

Que según se observa del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 062-003-0003413 (foja 4202), la misma fue girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, al haber la recurrente incurrido en el supuesto para aplicar la base presunta establecido en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, conforme se le comunicó en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100001293, por lo que determina la renta neta en base a lo que establece el numeral 3 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 61º de su reglamento, al no encontrarse empresas similares de acuerdo al inciso a), seleccionando 3 empresas del mismo CIU del contribuyente y su ubigeo (130101), tomando a las 3 empresas que declararon el mayor impuesto resultante, de conformidad con el numeral 5 del inciso c) del citado artículo, conforme se detalló en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622110000255.

Que en el artículo 63º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, se establece que durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) 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 de acuerdo con el artículo 64º del citado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 941, la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, conforme con el numeral 2, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofrezca dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o existan dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que en virtud de las normas expuestas, para determinar una obligación tributaria sobre base presunta, el Código Tributario, en primer término, exige que se configure alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 64º y luego de ello que se cumplan con los requisitos y el procedimiento de alguna de las presunciones detalladas en los artículos 66º a 72º del citado código, u otras normas con rango de ley.

Que de otro lado, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, criterio señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 01403-2-2005, entre otras.

Que por consiguiente, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, procede verificar si se ha acreditado la configuración de algún supuesto que facultara a la Administración a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que de autos se tiene que mediante Requerimiento Nº 0621100000219, notificado a la recurrente el 23 de junio de 2010 (fojas 4094 a 4096), la Administración le solicitó que presentara y/o exhibiera diversa documentación e información referida al Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2008, habiéndose notificado el resultado de dicho requerimiento el 12 de julio de 2010 (fojas 4087 y 4088).

Que mediante los puntos 3, 5, 6, 9, 11, 14 a 17 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0622100001293, notificado a la recurrente el 15 de diciembre de 2010 (fojas 4076 a 4081), la Administración le solicitó que presentara la siguiente documentación o información:

- Detalle del costo total de la obra del Centro Comercial Boulevard Chiclayo, detallando la fecha y número de comprobante de pago, proveedor, valor de compra, IGV total, descripción de la compra y el mes en que fue anotado contablemente en el Registro de Compras, Libro Caja o Libro Diario,



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

así como la documentación sustentatoria de los ejercicios anteriores (2006 y 2007), considerando que tienen incidencia en la determinación del costo total de la obra y del costo de cada stand y por ende en el costo de ventas del ejercicio 2008 respecto de los stands vendidos, señalar cómo se ha determinado el valor de cada stand y adjuntar el detalle del cálculo.

- Detalle del gasto de administración del ejercicio 2008 declarado ascendente a S/.846,575.00, señalando fecha de emisión de comprobante de pago o documento sustentatorio, tipo y número de comprobante de pago o documento, valor de compra, IGV, fecha y forma de cancelación.
- Documentación que acredite el valor de mercado utilizado en la venta de los stands del Centro Comercial Boulevard Chiclayo, tales como tasaciones u otros, en vista de la diversidad de precios.
- Minuta de compraventa correspondiente a los comprobantes de pago emitidos en el Anexo Nº 2 adjunto al Requerimiento Nº 0622100001293 (fojas 4072 a 4075).
- La contribuyente, en su declaración jurada del Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2008, consignó en la cuenta Clientes el importe de S/.396,037.00, detectándose diferencias entre la composición de dicho saldo en el Libro de Inventarios y Balances, y la información de terceros, conforme a lo detallado en el citado punto (foja 4079), solicitándole presentar documentación que desvirtúe tales diferencias y asimismo adjuntar la documentación que acredite la cobranza de dichos derechos y su existencia real al 31 de diciembre de 2008.
- Según información proporcionada por terceros, comparada con la proporcionada por la recurrente, se observa diferencias de los saldos al 31 de diciembre de 2008 de los proveedores y acreedores (Cuentas por pagar diversas) Geldres Nuñez Zoila Aurora, Bioper Projets & Consulting S.A., Drywall Express S.A., Mago S.A.C., Di Gloria S.R.L., Mitsui Masa Leasing S.A., Caja Municipal Ahorro y Crédito de Trujillo S.A., Reyes Perez Clara Rosa, Ypanaque Querebalu Rogger Abraham, CIA Peruana de Radiodifusión S.A., Ikka S.A.C., conforme a lo detallado en el referido punto (foja 4077), solicitándole presentar la documentación sustentatoria que desvirtúe tales diferencias y asimismo adjuntar la documentación que acredite la cancelación de dichas obligaciones y su existencia real al 31 de diciembre de 2008. En caso de la obligación por pagar a Reyes Perez Clara Rosa, se solicita presentar el contrato de mutuo original y demás documentación sustentatoria por cada movimiento de dicha cuenta por pagar.
- Documentación sustentatoria fehaciente y preconstituida que sustente la utilización del costo y/o gasto consignado en los comprobantes de pago detallados en los Anexos Nº 4 a 6 adjunto al Requerimiento Nº 0622100001293 (fojas 4052 a 4070).

Que sobre este punto, cabe destacar que en respuesta al citado requerimiento, el 10 de enero de 2011 la recurrente presentó un escrito de fojas 1973 a 1979, en el que respecto al detalle del costo total de la obra del Centro Comercial Boulevard Chiclayo requerido, indicó que presentaba la información solicitada del ejercicio fiscalizado, sin embargo, respecto al requerimiento de documentación de los ejercicios 2006 y 2007, señaló que no eran objeto de dicho requerimiento pues éste se circunscribe al ejercicio 2008, precisando que dichos ejercicios ya habían sido fiscalizados previamente, y que la solicitud de información era imprecisa y vaga, al no indicar que tipo de documentación sustentatoria debía exhibir.

Que en el punto 3 del Anexo Nº 1 al resultado de dicho requerimiento, notificado el 1 de marzo de 2011 (fojas 3993 a 4051), la Administración dejó constancia de la presentación del escrito antes indicado y que la recurrente sólo presentó un detalle del Centro de Costo CC. Comercial Boulevard Chiclayo del año 2006 por S/.3'791,840.00 y acumulado al año 2007 por S/.15'326,222.62, indicando en forma global, terreno 1, 2 y 3, materiales, cargas de personal, servicios de terceros, tributos, cargas diversas y provisiones (fojas 1800 y 1801), sin embargo no detalló fecha y número de comprobante de pago, proveedor, valor de compra, IGV total, descripción de la compra y en el mes en que fue anotado contablemente, no adjuntó documentación sustentatoria correspondiente a los años 2006 y 2007, ni señaló cómo se había determinado el valor de cada stand ni adjuntó el detalle del cálculo, y que por ello había incurrido en el supuesto para la determinación de deuda sobre base presunta establecido en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, al existir dudas sobre la determinación del costo de ventas declarado, más aun cuando el 16 de julio de 2010 fue modificado de S/.2'536,885.00 (declaración



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

jurada original presentada mediante PDT 0662 Nº 312526) a S/.2'775,073.00 (declaración jurada rectificatoria presentada mediante el PDT 0662 Nº 750016839).

Que mediante el citado resultado del requerimiento, además le comunicó que la información solicitada tiene incidencia en el costo de ventas del ejercicio 2008, por cuanto en dicho periodo se realizó la venta de varios de los stands construidos y que la fiscalización de los ejercicios 2006 y 2007 se basa en los ingresos y gastos que se devengaron en dichos ejercicios y declarados a fin de determinar la renta imponible, por lo que al encontrarse la obra en proceso de construcción, los costos relacionados a la obra fueron activados y no afectaron los resultados de dichos ejercicios, no siendo materia de revisión en dichas fiscalizaciones, precisando que el detalle del costo total de la obra se solicitó considerando que en el Libro Diario se encuentra contabilizado en forma global, no siendo factible determinar su composición a nivel de comprobante de pago u otro documento.

Que de este modo, según se aprecia del resultado del indicado requerimiento (fojas 3993 a 4051), la recurrente no presentó la totalidad de la documentación solicitada, por lo que la Administración consideró que procedía la determinación sobre base presunta, según el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario.

Que de otro lado, mediante Requerimiento Nº 0622110000255, notificado el 1 de marzo de 2011 (fojas 3990 a 3992), la Administración indicó que mediante Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100001293, se notificó a la contribuyente que incurrió en el supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta, establecido en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, solicitando desvirtuar dicho supuesto, de lo contrario se procedería a determinar la renta neta en base al numeral 3 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Escrito Nº 4592 presentado el 7 de marzo de 2011 (fojas 2724 a 2728), la recurrente indica que el costo de obra, cuyo detalle ha sido requerido, procede de ejercicios anteriores, siendo la solicitud imprecisa y vaga, lo que al no ser objeto de fiscalización no se encontraba obligado a presentar.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 3985 a 3989), la Administración dejó constancia del escrito presentado y que la contribuyente no desvirtuó el supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta, determinando la renta neta en base al numeral 3 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta y 61º de su reglamento, detallado en el Anexo Nº 1 adjunto al resultado de requerimiento.

Que de este modo, si bien la recurrente indica que el pedido de información es impreciso y la documentación a entregar, extensa, lo que imposibilitaba su elaboración, corresponde mencionar que el numeral 1 del artículo 62º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, dispone que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, y que para tal efecto, la Administración dispone de las siguientes facultades discrecionales, entre otras, exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, añadiéndose que solo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles.

Que asimismo, el citado numeral establece que la Administración también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que de lo expuesto, se tiene que en la fiscalización, el auditor puede partir de un requerimiento general sobre la documentación del periodo materia de revisión para luego formular exigencias específicas y puntuales sobre documentos faltantes así como solicitar la sustentación de observaciones y/o reparos.



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

Que de lo expuesto, se aprecia que el primer requerimiento de fiscalización (Requerimiento Nº 0621100000219) fue genérico pues se limitó a solicitar la presentación y/o exhibición de documentación e información general del período fiscalizado, mientras que el segundo y tercer requerimientos (Nº 0622100001293 y 0622110000255) fueron específicos, siendo que a través del Requerimiento Nº 0622100001293 se solicitó a la recurrente que entre otros, presentara un detalle del costo total de la obra del Centro Comercial Boulevard Chiclayo, así como la documentación sustentatoria de los ejercicios anteriores (2006 y 2007), lo que no habría cumplido según se advierte del resultado del citado requerimiento, y que originó la emisión de los valores impugnados y, en consecuencia, no se observa una redacción imprecisa o ambigua conforme indica la recurrente, siendo por el contrario, que en forma clara se le acotó que dicha información tenía incidencia en la determinación del costo total de la obra y del costo de cada stand y por ende en el costo de ventas del ejercicio 2008 respecto de los stands vendidos, lo que implicaba que se especificaba todo el campo que podía abarcar tal pedido, de lo que se colige que carece de sustento lo afirmado por la recurrente.

Que en efecto, de la revisión de los valores impugnados y sus anexos (fojas 4201, 4202 y 4209 a 4221) se aprecia que los reparos materia de impugnación se sustentan en los Requerimientos Nº 0621100000219, 0622100001293 y 0622110000255, entre otros, los que han sido emitidos y debidamente notificados a la recurrente, habiendo tenido ésta la oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme a ley.

Que en tal sentido, carece de sustento la nulidad invocada por la recurrente, al verificarse que en los papeles de trabajo al cierre de fiscalización, se consignó el sustento de la determinación, esto es, el procedimiento utilizado para la aplicación de la renta presunta.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que mediante Escrito Nº 11530 de 24 de junio de 2011 solicitó acceso al expediente, lo que fue atendido con posterioridad al plazo para la presentación de medios probatorios establecido en el artículo 125º del Código Tributario, cabe indicar que el inciso e) del artículo 92º señala que los deudores tributarios tienen derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sean parte; asimismo, conforme con el último párrafo del artículo citado, además de los derechos consignados en él, los deudores tributarios también podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por el Código Tributario y por leyes específicas.

Que el numeral 3 del artículo 55º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, establece que son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley. De igual forma, el numeral 160.1 del artículo 160º de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que los administrados, sus representantes o su abogado, tienen derecho de acceso al expediente en cualquier momento de su trámite, así como a sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes, obtener certificaciones de su estado y recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas.

Que si bien la recurrente alega que se afectó su derecho de defensa al permitírsele el acceso al expediente con posterioridad al plazo para la presentación de medios probatorios establecido en el artículo 125º del Código Tributario¹, del "Acta de Revisión de Expediente" suscrita por la auditora resolutora y los representantes de la recurrente (foja 4250), se verifica que en atención a su solicitud se le concedió acceso al expediente de reclamos y a sus antecedentes, por lo que el expediente se encontraba a su plena disposición, siendo relevante destacar que durante la tramitación del procedimiento

¹ El segundo párrafo del artículo 125º del Código Tributario, dispone que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contado a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

contencioso tributario la recurrente no presentó prueba alguna, por lo que dicho alegato carece de sustento.

Que acerca del alegato referido a que durante la fiscalización realizada se le requirió información de los ejercicios 2006 y 2007, los que habían sido fiscalizados anteriormente, cabe señalar que el numeral 5 del artículo 87º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que de este modo, la facultad de fiscalización se ejerce con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un período distinto al que ésta corresponde, por lo que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en dichos períodos, conforme lo hizo en el caso materia de autos.

Que por otro lado, el inciso l) del artículo 92º del citado código contempla como uno de los derechos de los deudores tributarios el de no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración.

Que el numeral 40.1.1 del artículo 40º de la Ley del Procedimiento Administrativo General indica entre la documentación prohibida de solicitar aquella que la entidad solicitante posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas, durante 5 años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación ni haya vencido la vigencia del documento entregado y que para acreditarlo, basta que el administrado exhiba la copia del cargo donde conste dicha presentación, debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada.

Que de este modo, en el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de Tercera categoría del ejercicio 2007, iniciado mediante la Carta de Presentación Nº 080063214710-01-SUNAT y el Requerimiento Nº 0621080000809, conforme se aprecia de los Requerimientos Nº 0621080000809, 0622090000031, 0622090000102, 0622090000171, 0622090000174 y 0622090000279, y de sus correspondientes resultados (fojas 4342 a 4426 y 4433), emitidos con ocasión de dicha fiscalización, en aquella oportunidad no se dejó constancia que la recurrente hubiese presentado documentación sustentatoria del costo de ventas de la obra del Centro Comercial Boulevard Chiclayo referido a los ejercicios 2006 y 2007, que tenga incidencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2008, no advirtiéndose que la representante de la recurrente, quien lo suscribió, hubiera efectuado observación respecto de lo consignado por el auditor, quien indicó que sólo se exhibió la documentación requerida, en tal sentido, lo alegado por la recurrente sobre este punto carece de asidero.

Que finalmente, se aprecia que la Administración se ha pronunciado acerca de todos los aspectos sobre los que suscitaba pronunciarse, conforme a los alegatos realizados por la recurrente, no advirtiéndose que exista causal de nulidad alguna, conforme a las normas pertinentes.

Que de este modo, de acuerdo con lo establecido por la Administración en el Resultado al Requerimiento Nº 0622100001293, la recurrente no adjuntó la documentación sustentatoria correspondiente a los años 2006 y 2007, ni cumplió con adjuntar la totalidad de la documentación solicitada respecto del período 2008, información que se encontraba obligada a exhibir o presentar, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, conforme se ha detallado líneas arriba, por lo que existen dudas respecto de la veracidad de las determinaciones efectuadas por la recurrente, configurándose por tanto el supuesto a que se refiere el



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, encontrándose la Administración habilitada para determinar sobre base presunta la obligación tributaria.

Que dado que para aplicar un procedimiento de determinación sobre base presunta, el Código Tributario sólo exige que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64°, no resulta necesario efectuar el análisis respecto de los demás supuestos que configurarían la causal prevista en el numeral 2 del mismo artículo invocada por la Administración; en este sentido, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto a los argumentos esgrimidos por la recurrente referidos al requerimiento del sustento del valor de mercado de los precios de venta de los stands del Centro Comercial Boulevard de Chiclayo, las minutas de compraventa y las notas de crédito, los comprobantes de pago requeridos, y las diferencias informadas por sus clientes y proveedores.

Que por lo tanto, corresponde analizar si el procedimiento aplicado por la Administración para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta se encuentra arreglado a ley.

Que con relación al procedimiento seguido por la Administración, en el artículo 91° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, se 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 la presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes (numeral 2).

Que según lo establecido en el artículo 93° de la referida Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos de la determinación sobre base presunta, la 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 3 del referido artículo 93° señala que para tal efecto se podrá utilizar el procedimiento de presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, dispone que se considerarán como empresas similares a aquellas 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, y 10. Cualquier otra información que tenga a su disposición la Administración Tributaria.

Que según el numeral 2 del inciso c) del referido artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 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. En



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

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 a la Resolución de Determinación Nº 062-003-0003413 (foja 4202), se tiene que la Administración habría determinado la renta neta del recurrente sobre la base del promedio de la renta neta de 3 contribuyentes de su mismo código de ubicación geográfica - ubigeo (130101) y el mismo CIIU 55304, ya que consideró a las 3 empresas que declararon mayor impuesto resultante, de conformidad con el numeral 5 del inciso c) del citado artículo, conforme con lo señalado en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0622110000255.

Que conforme se verifica del citado Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0622110000255 (foja 3985), y del documento denominado "Selección de Empresas Similares" (fojas 3956 a 3973), la Administración determinó a la recurrente una renta neta imponible del ejercicio 2008 por el importe de S/.2'727,688.00, bajo el procedimiento de base presunta, siendo que dicho importe resultó de promediar las rentas netas declaradas por 3 empresas seleccionadas por la Administración que domicilian en la misma jurisdicción (Ubigeo 130101), desarrollan la misma actividad económica que la recurrente (CIIU 45207), y que declararon mayor impuesto resultante, según el siguiente detalle:

Empresa	Nº Orden	CIIU	Ubigeo	Total pasivos S/.	Ventas netas S/.	Costo de ventas S/.	Gasto Admin. S/.	Renta neta S/.	Impuesto resultante S/.
1	183956	45207	130101	2,640,307.00	14,738,900.00	10,527,600.00	555,101.00	3'011,722.00	903,517.00
2	336415	45207	130101	2,478,825.00	17,937,189.00	14,176,393.00	815,189.00	2'745,759.00	782,987.00
3	309878	45207	130101	2,730,477.00	13,211,235.00	10,434,837.00	84,719.00	2'425,523.00	720,188.00
Promedio de Renta Neta								8'183,004.00	

Que si bien del documento "Selección de Empresas Similares", la citada resolución de determinación y la resolución apelada (fojas 4279 y 4280), se aprecia que efectivamente la Administración habría determinado la renta neta del recurrente para el 2008 sobre la base del promedio de rentas netas del 2008 de 3 contribuyentes que consideró similares a él, aplicando el procedimiento a que se refiere el



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

numeral 3 del artículo 93º de la Ley de Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 61º de su reglamento, no se aprecia en autos las razones o fundamentos por los cuales la Administración ha determinado que no se ha encontrado empresas similares de acuerdo al inciso a) del artículo 61º del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, a fin de utilizar exclusivamente como elementos para determinar la existencia de empresas comparables el CIU y la ubicación geográfica de aquél, no habiendo precisado si por causas imputables a aquél no fue posible encontrar empresas comparables bajo los términos expuestos en dichas normas, o que no hubieran empresas con las mismas condiciones que la recurrente, entre otros, no siendo suficiente a tal efecto el reporte "Consulta Empresas Similares" (foja 3955) que solo contiene datos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada por la recurrente.

Que en consecuencia, el procedimiento de determinación sobre base presunta no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 062-003-0003413.

Resoluciones de Determinación Nº 062-003-0003401 a 062-003-0003412

Que conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación Nº 062-003-0003401 a 062-003-0003412 y anexos respectivos (fojas 4201 y 4210 a 4221), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por diferencias entre lo declarado por la recurrente y lo registrado como ingresos gravados en su Libro de Mayor, conforme con el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622110000343 (foja 3978) y al amparo del inciso b) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que en el inciso b) del artículo 85º de la indicada ley, se dispone 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 determinarán, en el caso de aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio o quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior, fijando la cuota de 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que se agrega en el referido artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de 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.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0622110000343 (fojas 3982 y 3983), la Administración solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la información y/o documentación que sustente las diferencias detectadas de la comparación entre los ingresos del Libro Diario y Mayor y los declarados para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2008, consignadas en el Anexo Nº 1 al citado requerimiento (foja 3981), incluyéndose en dicha determinación, los ingresos omitidos detallados en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100001293 (fojas 4027 a 4033)².

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el 17 de marzo de 2011, un escrito signado con Nº 5444 (foja 2731), mediante el cual adjunta un análisis de la forma de determinación de los pagos a cuenta, así como del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2008 (fojas 2729 y 2730), detallando que los pagos a cuenta ascienden a S/.210,673.00.

² Cabe indicar que de la observación referida a los ingresos omitidos detallados en el Anexos Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100001293, no ha sido objetada por la recurrente en su reclamación y apelación, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al respecto.



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

Que como consta en el Resultado del Requerimiento Nº 0622110000343 (fojas 3978 y 3979), la recurrente se limitó a presentar el documento antes indicado, detallando la determinación de la base imponible de los pagos a cuenta y no presentó ningún sustento respecto de las diferencias detectadas. De este modo precisa que la recurrente consignó en su análisis como "ingresos devengados en el ejercicio según libro diario", sólo la Cuenta 70 (S/.6'872,680.00) y no consignó las Cuentas 75 Ingresos Diversos, 76 Ingresos Excepcionales y 77 Ingresos Financieros, las cuales forman parte de la base imponible.

Que estando a lo expuesto, la Administración procedió a reparar las diferencias resultantes de comparar los ingresos gravados declarados por la recurrente con los registrados en su Libro Mayor.

Que en sus declaraciones juradas de enero a diciembre de 2008 (fojas 3877 a 3897), la recurrente consignó como ingresos, los importes que se indican a continuación, los que no coinciden con los consignados en su Libro Mayor³, según se verifica del siguiente cuadro, diferencias que coinciden con los montos reparados por la Administración:

Periodo	Según declaraciones ⁴ S/.	Según Libro Mayor S/.	Diferencias S/.
Enero	187,118.00	227.00	(186,891.00)
Febrero	238,767.00	13.00	(238,754.00)
Marzo	605,487.00	24.00	(605,463.00)
Abril	681,054.00	765.00	(680,289.00)
Mayo	1,401,768.00	41.00	(1,401,727.00)
Junio	539,658.00	598,518.00	58,860.00
Julio	1,062,508.00	368,243.00	(694,265.00)
Agosto	1,291,990.00	1,607,147.00	315,157.00
Setiembre	1,728,545.00	655,608.00	(1,072,937.00)
Octubre	1,183,293.00	1,217,754.00	34,461.00
Noviembre	739,951.00	1,488,959.00	749,008.00
Diciembre	873,574.00	1,234,856.00	361,282.00

Que estando a lo expuesto, y toda vez que la recurrente no sustentó documentariamente las diferencias antes anotadas detectadas por la Administración, no obstante haber sido requerida para tal efecto, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado sobre que los pagos a cuenta en función a los ingresos parciales de cada inmueble vendido, de tal forma que al determinar la venta del predio en función al principio del devengado ya se ha efectuado el pago a cuenta correspondiente, debe indicarse que no se encuentra acreditado de autos que lo alegado por la recurrente, por lo que carece de sustento lo señalado sobre el particular.

³ De fojas 2806 a 2835 obra copia de los Libros Mayor Nº 1 y Nº 2, correspondientes al periodo 2008, siendo que a fojas 1745 y 1746 obra el documento "Análisis de la Cuenta Clase 7", que detalla la composición de la referida cuenta.

⁴ Presentadas mediante PDT 621 Nº 158218899, 158663202, 159136203, 159603953, 160068956, 160548771, 161029219, 161517677, 162011755, 162512664, 163004431 y 163513870.



Tribunal Fiscal

Nº 04115-1-2014

Resoluciones de Multa Nº 062-002-0003287 a 062-002-0003292

Que las Resoluciones de Multa Nº 062-002-0003287 a 062-002-0003292 (fojas 4191 a 4196, 4199 y 4200) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio, agosto y, octubre a diciembre de 2008.

Que conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción 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, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución según la Tabla I del Código Tributario.

Que así, toda vez que la Resolución de Multa Nº 062-002-0003287 se encuentra relacionada con el reparo efectuado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, el que ha sido revocado, corresponde emitir similar pronunciamiento en tal extremo, debiendo dejarse sin efecto el mencionado valor.

Que asimismo, teniendo en consideración que las Resoluciones de Multa Nº 062-002-0003288 a 062-002-0003292 se encuentran relacionadas con los reparos efectuados respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio, agosto y, octubre a diciembre de 2008, los mismos que han sido confirmados en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento en tal extremo.

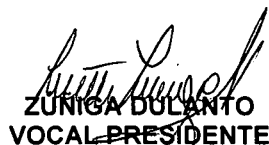
Que la diligencia de Informe Oral se llevó a cabo el 24 de marzo de 2014, con la sola asistencia del representante de la Administración Tributaria, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral Nº 0208-2014-EF/TF (foja 4447).

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

RESUELVE:

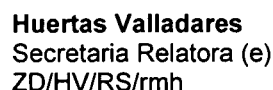
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0650140001100/SUNAT de 3 de octubre de 2011, en cuanto a los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, por declarar menores ingresos gravados a los registrados en su Libro Mayor, así como las resoluciones de multa referidas a tales reparos; y **REVOCARLA** en el extremo referido a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 sobre base presunta, debiendo dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 062-003-0003413 y la Resolución de Multa Nº 062-002-0003287.

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


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaría Relatora (e)
ZD/HV/RS/rmh