



Tribunal Fiscal

Nº 01216-9-2014

EXPEDIENTE N° : 11722-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 24 de enero de 2014

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 096-014-0003002/SUNAT de 25 de julio de 2008, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0003391 a N° 094-003-0003400, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos abril a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y contra las Resoluciones de Multa N° 094-002-0013374 a 094-002-0013381, emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración en la determinación del valor de mercado ha tomado los más altos montos cobrados por un servicio educativo, sin tener en consideración que existen escalas en función al grado de educación que recibe un educando. Manifiesta que no puede desconocerse un comprobante de pago girado directamente a la persona que cancela el servicio con el único argumento que necesariamente debe figurar el nombre del alumno a quien se le brinda el servicio educativo, pues los comprobantes de pago también se giran a la persona que cancela el servicio. Asimismo, refiere que la Administración no valoró adecuadamente las pruebas ofrecidas ni tomó en cuenta los descargos, escritos y verbales, realizados durante la fiscalización y reclamación.

Que la Administración señala que en virtud a la facultad de reexamen se verifica que de la documentación presentada por la recurrente se desprende que los valores consignados por los servicios prestados por aquella no son fehacientes, al comprobarse la existencia de subvaluación de los mismos, señalando los siguientes casos como ejemplos: 1) La alumna Lucía Jesús Cárcamo Ojeda figura como beneficiaria de una beca hasta agosto de 2004, pero a partir de setiembre del mismo año, canceló la suma mensual de S/. 90,00, 2) La alumna Mari Carmen Castro Cuba Medina también figura como beneficiaria de una beca, pero canceló mensualmente la suma de S/. 30,00, 3) La alumna Viviana Centeno Olivera, de igual forma figura como becada, sin embargo pagó hasta agosto de 2004 el importe mensual de S/. 90,00 y a partir de setiembre de 2004 la suma de S/. 30,00, 4) Los alumnos Diego Alonso Cárdenas Alfaro y Ángela Carolina Callo Gastañaga, cancelaron S/. 90,00 hasta setiembre y a partir de octubre S/. 30,00.

Que indica que similar situación se presenta en el caso de los servicios prestados a los alumnos de cuatro y tres años, denotándose la falta de fehaciencia en el precio de los servicios cobrados por la recurrente, pues si por ejemplo un alumno está becado no se encuentra sujeto al pago de una pensión, sin embargo, durante la fiscalización la recurrente no presentó ninguna prueba que sustentara sus afirmaciones, por lo que la Administración se encontraba facultada a aplicar las reglas de valor de mercado establecidas por el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que para la determinación del valor de mercado tuvo en cuenta las operaciones onerosas realizadas por la recurrente con el mismo alumno y por el mismo servicio (en los casos en que se giraron boletas de venta solo en determinados meses), o se comparó con los montos cobrados a otros alumnos por igual servicio (en los casos que se consignó un valor de venta inferior o no se emitió comprobante de pago), cumpliendo de esta forma con lo dispuesto por el artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01216-9-2014

Que asimismo, indica que se reparó la pérdida tributaria de ejercicios anteriores, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, importe que no fue considerado por la recurrente en su declaración original ni en su declaración rectificatoria.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta de Presentación N° 070093111630-01 (foja 60) y Requerimiento N° 0921070000329¹ (fojas 53 y 54), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la Administración efectuó reparos al citado tributo y periodo por aplicación de valor de mercado a los servicios prestados, así como reparos a las pérdidas de ejercicios anteriores.

Que como consecuencia de los citados reparos la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0003391 a N° 094-003-0003400, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos abril a diciembre de 2004, e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, así como las Resoluciones de Multa N° 094-002-0013374 a 094-002-0013381, emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la materia de controversia consiste en establecer si los referidos reparos y multas se encuentran conforme a ley.

Valor de mercado de los servicios prestados:

Que el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado Decreto Legislativo N° 945, establecía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, sería el de mercado. Si el valor asignado difería del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. Mediante decreto supremo se podría establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en dicho artículo.

Que el inciso a) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que de conformidad con lo dispuesto por el primer y último párrafo del artículo 32° de la citada ley, se considera valor de mercado del servicio el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros no vinculados que no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refieren los incisos 1), 2) y 3) del inciso m) del artículo 44° de la Ley. En su defecto, o en caso la información que mantenga el contribuyente resulte no fehaciente, se considerará como valor de mercado aquel que obtiene un tercero, en el desarrollo de un giro de negocio similar, con partes no vinculadas que no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refieren los incisos 1), 2) y 3) del inciso m) del artículo 44° de la Ley. En su defecto, se considerará el valor que se determine mediante peritaje técnico formulado por organismo competente.

Que según se aprecia de las citadas normas el valor de mercado para efectos del Impuesto a la Renta era aquel que se establecía sobre la base de la propia información de la empresa, tomando en cuenta el valor que normalmente obtenían los contribuyentes con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, en transacciones comparables. Es decir, esta comparación, tomando en cuenta operaciones de la misma naturaleza y condiciones similares, suponía un análisis individual de dichas operaciones,

¹ Notificados el 11 de junio de 2007 (fojas 51 y 59), mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada (foja 114), habiéndose consignado en el cargo de notificación, el nombre y firma de la persona que recibió la documentación, lo que se encuentra conforme con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, el cual señala que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) número de documento que se notifica; (iv) nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; (v) fecha en que se realiza la notificación.

 2



Tribunal Fiscal

Nº 01216-9-2014

identificando la oportunidad en que ocurrían y el valor por el que se efectuaban, frente a las mismas circunstancias y/o elementos, descartándose así el análisis sobre la base de operaciones agrupadas, ventas promedio o precios promedio de venta o precios de lista, entre otros, que diferían del análisis de transacción por transacción, para calificar el valor de una operación como subvaluada².

Que respecto a la determinación del valor de mercado en base a operaciones del propio contribuyente, este Tribunal en la Resolución Nº 308-4-96 sostuvo que conforme a la práctica usual del mercado, resulta aceptable que se otorgue a un cliente principal –que adquirió más del 69% de su producción–, un precio más ventajoso que el que se concede a los demás clientes, más aún si se tiene en consideración las circunstancias dadas, tales como volumen anual de operaciones, pago anticipado, precios en dólares establecidos de antemano durante un período de una fuerte y constante devaluación de la moneda.

Que asimismo, en esa misma línea de criterio este Tribunal ha señalado, entre otras, en las Resoluciones Nº 01060-1-2007 y 03721-2-2004, que el valor de mercado no se encuentra relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los cuales pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

Que mediante el Requerimiento Nº 0922070000585³ (fojas 46 a 48) la Administración indicó que de la revisión efectuada a la documentación sustentatoria de ingresos y la documentación presentada por la recurrente a la Dirección Regional de Educación Cusco, observó que durante el ejercicio 2004 la recurrente prestó servicios de educación inicial, siendo que los ingresos por derechos de enseñanza correspondientes al ejercicio 2004 debieron ascender a S/. 39 870,00, tal como se muestra en el anexo Nº 1, los que comparados con los ingresos declarados en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, presentada mediante Formulario 654 Nº 00198797 por S/. 22 670,00 generan una diferencia inicial de S/. 17 200,00, por lo que requirió a la recurrente que sustentara documentalmente la diferencia detectada.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0922070000585⁴ (foja 25) la Administración indicó que verificó el contenido del cuadro presentado por la recurrente en el que se identificaba a cada uno de los usuarios del servicio (niños de tres a cinco años), se señalaba los casos en que no se había emitido comprobante de pago, habiendo considerado como ingreso mensual el importe de S/. 30,00 con la indicación de "becado"; casos en los que no consideraba ningún ingreso mensual señalando que correspondía a servicios que no se prestaron por la no asistencia del alumno; ingresos que respecto a un mismo alumno varían de un mes a otro; ingresos menores respecto del cobro efectuado a los demás alumnos. Asimismo, dejó constancia que la recurrente no adjuntó ningún documento que acreditara las situaciones indicadas como son el otorgamiento de becas, las condiciones bajo las cuales otorgaba dicho beneficio, el sustento referido a la no asistencia de los alumnos y la razón por la cual para un mismo alumno las tarifas de enseñanza diferían de un mes a otro.

Que asimismo, la Administración indicó que procedió a determinar el ingreso anual y los ingresos mensuales devengados considerando: 1) El importe de S/. 90,00 respecto de los ingresos por los que no se emitió comprobante de pago, en los casos en que existía diferencias entre un mes y otro por el mismo alumno, para los alumnos de cuatro y cinco años; 2) El importe de S/. 70,00 respecto a los ingresos por los que no emitió comprobante de pago, en los casos en que existía diferencias entre un mes y otro por el mismo alumno, para los alumnos de tres años; 3) Los mismos importes que se cobraron en el caso de los

² Similar criterio fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10897-2-2007, referida al valor de mercado de servicios brindados a título oneroso.

³ Notificado el 6 de julio de 2007 (foja 42) mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma de la persona que recibió el documento, lo que se encuentra conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

⁴ Notificado el 6 de setiembre de 2007 (foja 26), mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma de la persona que recibió la documentación, lo que se encuentra conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

 3



Tribunal Fiscal

Nº 01216-9-2014

alumnos que no se encontraban en la nómina de matriculados, por los que se emitió parcialmente comprobantes de pago. Como resultado, determinó una diferencia de ingresos anuales con el monto declarado por la contribuyente en el Formulario 654 con Nº 00198797 por S/. 24 310,00 (S/. 46 980,00 - S/. 22 670,00).

Que en el caso de autos, de los papeles de trabajo de fiscalización (foja 55) se aprecia que la recurrente tiene como actividad económica prestar servicios de educación inicial, encontrándose en actividad a la fecha en que se realizó la fiscalización.

Que de lo actuado se advierte que la Administración utilizó valores que obtuvo de la propia recurrente con terceros no vinculados por prestación de servicios educativos de nivel inicial a niños de tres, cuatro y cinco años, acreditando que dichos valores considerados como referencia correspondían a transacciones realizadas bajo condiciones iguales o similares que les permitían ser comparables y utilizables como "valores de mercado" respecto de las operaciones cuestionadas, parámetros que fueron evaluados a efecto de establecer que las transacciones se habían realizado en condiciones y circunstancias económicas y de mercado similares, condición necesaria para equiparar válidamente las operaciones efectuadas mediante valores distintos.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, se encuentra acreditado en autos que la Administración realizó una comparación de operaciones similares a efecto de establecer correctamente el valor de mercado y, por tanto, está probado en autos que los servicios observados fueron prestados por un valor inferior al de mercado, en tal sentido, al encontrarse debidamente sustentado el reparo formulado, contenido en la Resolución de Determinación Nº 094-003-0003391, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, procede confirmarlo así como la apelada en dicho extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente, en el sentido que la Administración, en la determinación del valor de mercado ha tomado los más altos montos cobrados por un servicio educativo sin tener en consideración que existen escalas en función al grado de educación que recibe un educando, cabe mencionar que la comparación se realizó entre valores por servicios educativos de nivel inicial considerando las edades de los alumnos, sobre la base de los valores que la propia recurrente asignó a dichos servicios, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente.

Que respecto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que no puede desconocerse un comprobante de pago girado directamente a la persona que cancela el servicio con el único argumento que necesariamente debe figurar el nombre del alumno que recibe la educación, pues los comprobantes de pago también se giran a la persona que cancela el servicio, cabe mencionar que la Administración no desconoció los comprobantes de pago emitidos a nombre de personas que cancelaron el servicio, por el contrario, consideró dicha información para establecer los valores de mercado de los servicios de educación prestados por la recurrente, tal como se aprecia de autos⁵, por lo que carece de fundamento el alegato de la recurrente.

Que en cuanto al argumento de la recurrente según el cual la Administración no valoró adecuadamente las pruebas proporcionadas ni tomó en cuenta los descargos, escritos y verbales, realizados durante la fiscalización y reclamación, se aprecia que ello carece de fundamento pues la Administración evaluó toda la documentación e información presentada, así como los descargos de la recurrente.

Que de otro lado cabe indicar que la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0003392 a Nº 094-003-0003400, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos abril a diciembre de 2004, sustentándose en el reparo antes examinado.

⁵ Punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0922070000824, notificado el 6 de setiembre de 2007 (foja 14), mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma de la persona que recibió la documentación, lo que se encuentra conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

 4



Tribunal Fiscal

Nº 01216-9-2014

Que en atención al sentido del fallo, corresponde emitir similar pronunciamiento con relación a las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0003392 a Nº 094-003-0003400, al encontrarse sustentadas en el reparo antes analizado.

Arrastre de pérdidas:

Que según el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Decreto Legislativo Nº 945, los contribuyentes domiciliados en el país podían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registraran en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resultara compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes; y, b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los ejercicios inmediatos posteriores.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento Nº 0922070000824 (fojas 20 y 21) la Administración indicó a la recurrente que de la verificación efectuada a la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 observó que había considerado como saldo de pérdidas el importe de S/. 35 500,00 (casillero 111), por lo que procedió a efectuar la reliquidación considerando las declaraciones presentadas desde el año 1997 según el Anexo 1 determinando como pérdidas compensables de ejercicios anteriores el importe de S/. 22 995,00, requiriéndole que sustentara la diferencia de S/. 12 505,00. En el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 0922070000824 (foja 13) la Administración dejó constancia que la recurrente reconoció la observación, por lo que en la determinación del Impuesto a la Renta 2004 consideró las pérdidas compensables de ejercicios anteriores por el importe de S/. 22 995,00.

Que esta instancia ha verificado de autos que el monto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores ascendente a S/. 22 995,00 (foja 19), determinado por la Administración, se encuentra conforme a ley, por lo que correspondía que fuera compensada en el ejercicio 2004, tal como hizo la Administración en la Resolución de Determinación Nº 094-003-0003391, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en tal sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº 094-002-0013374 a 094-002-0013381:

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

Que las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0013374 a 094-002-0013381 fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, calculadas sobre el monto omitido del pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos junio a diciembre de 2004, contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0003391 a Nº 094-003-0003398, las que han sido confirmadas por esta instancia, en tal sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0013374 a 094-002-0013381 y confirmar la apelada en este extremo.

eg L P 5



Tribunal Fiscal

Nº 01216-9-2014

Con las vocales Espinoza Bassino, Zelaya Vidal, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 096-014-0003002-SUNAT de 25 de julio de 2008.

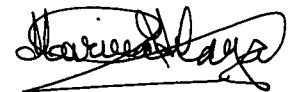
Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.



ESPINOZA BASSINO
VOCAL PRESIDENTA



VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL



ZELAYA VIDAL
VOCAL



Milena Llano
Secretario Relator
VA/HLL/MC/mpe.