



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

EXPEDIENTE Nº : 3627-2008  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Cusco  
FECHA : Lima, 26 de febrero de 2015

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. Nº contra la Resolución de Intendencia Nº 096-014-0002531/SUNAT de 30 de noviembre de 2007, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT<sup>1</sup>, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0002921 a 094-003-0002925, 094-003-0002927 a 094-003-0002931 y 094-003-0002933, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a mayo y julio a noviembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0012301 a 094-002-0012313, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la condición de "no habido" atribuida a Felicísima Trejo Trejo, Maida Pumayali Pino, Selvia Hanco Quispe y Rómulo Guillén Solano es responsabilidad exclusiva de dichos proveedores.

Que anota que la proveedora Felicísima Trejo Trejo cuenta con la Autorización de Impresión Nº 0295386093, la cual resultaba válida en la oportunidad en que fueron emitidas las Facturas Nº 039 a 042, y que además, en su caso, el cambio de condición domiciliaria se produjo el 22 de noviembre de 2007.

Que manifiesta que el proveedor Rómulo Guillén Solano contaba con la correspondiente autorización de impresión de fecha 23 de octubre de 2000, siendo además que este inició actividades el 16 de octubre de 2000, por lo que no se ajusta a la verdad lo señalado en el sentido que la fecha de emisión de los respectivos comprobantes de pago es de fecha anterior.

Que señala que la proveedora Selvia Hanco Quispe se encontraba habilitada para emitir los comprobantes de pago materia de reparo; y que la proveedora Maida Pumayali Pino tenía la condición de "habido" en la oportunidad que desarrolló actividades comerciales.

Que respecto del préstamo materia de cuestionamiento, anota que se produce una doble imposición, dado que la respectiva entidad bancaria paga los tributos correspondientes a dicha operación, no pudiéndosele sancionar dos veces por un mismo hecho, a la vez que anota que existe una duplicidad regulatoria entre la Ley de Comprobantes de Pago y la Ley Nº 28194, e invoca los principios de legalidad y de no confiscatoriedad.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no sustentó la utilización de medios de pago respecto del contrato de préstamo efectuado a su favor por el señor Raymundo Caviedes Quihui, por lo que al haberse incurrido en la hipótesis normativa prevista en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, aplicó el procedimiento sobre base presunta previsto en el artículo 72º-A del mismo texto legal. Que indica que adicionalmente efectuó reparos por concepto de adquisiciones efectuadas mediante comprobantes de pago no autorizados y por no utilizar los medios de pago.

<sup>1</sup> Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que en el caso de autos, mediante Carta Nº 070093110620-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0921070000254 (fojas 148 a 150 y 160) notificados en el domicilio fiscal de la recurrente<sup>2</sup> el día 29 de mayo de 2007 mediante la modalidad de acuse de recibo de conformidad con lo previsto en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (fojas 151 y 159), la Administración inició la fiscalización de las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2004, solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria.

Que en la referida fiscalización la Administración efectuó lo siguientes reparos:

**i) Al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del 2004<sup>3</sup>:**

- Ingresos omitidos determinados por saldos negativos de caja.

**ii) Al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del 2004<sup>4</sup>:**

- Comprobantes de pago que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios.
- Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con condición de no habidos.
- Operaciones de compra no sustentadas con los medios de pago correspondientes.

**iii) A la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004<sup>5</sup>:**

- Ingresos omitidos determinados por saldos negativos de caja.
- Comprobantes de pago que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios y Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con condición de no habidos<sup>6</sup>.
- Operaciones de compra no sustentadas con los medios de pago correspondientes.
- Diferencias entre las cuentas de costos y gastos.

Que en virtud de los referidos reparos la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0002921 a 094-003-0002933 (fojas 329 a 346), por concepto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0012301 a 094-002-0012313 (fojas 315 a 327), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que la Administración mediante la resolución apelada (fojas 365 a 391) levantó el reparo formulado por concepto de Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con condición de "no habidos", por lo que al efectuar la correspondiente reliquidación de las citadas resoluciones de determinación y de multa dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0002926 y 094-003-0002932, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio y diciembre de 2004, y las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0012306 a 094-002-0012308.

Que en este sentido, corresponde determinar si los demás reparos en que se sustentan las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0002921 a 094-003-0002925, 094-003-0002927 a 094-003-0002931 y 094-003-0002933, y las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0012301 a 094-002-0012305, y 094-002-0012309 a 094-002-00123013, se encuentran arreglados a ley.

<sup>2</sup> Conforme a la información de los registros de la Administración (foja 410).

<sup>3</sup> Fojas 333 y 334.

<sup>4</sup> Fojas 332 y 334.

<sup>5</sup> Fojas 329.

<sup>6</sup> Cabe precisar que si bien la Resolución de Determinación Nº 094-003-0002933 hace referencia al reparo por "Compras realizadas con comprobantes de pago no fehacientes", de su contenido y fundamentación se aprecia que dicha acotación se encuentra referida a los reparos por Comprobantes de pago que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios y Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con condición de "no habidos" (fojas 133 y 134).



# Tribunal Fiscal

N° 02129-10-2015

## **Ingresos omitidos determinados por saldos negativos de caja:**

Que de conformidad con el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, durante el período de prescripción la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 941, dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, conforme a su numeral 2, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, ha señalado que de acuerdo con los artículos 63° y 64° del Código Tributario, la Administración está facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado Código Tributario, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del mismo Código Tributario.

Que por su parte, el artículo 43° del Código de Comercio, prescribe que los comerciantes deberán llevar sus libros con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni enmiendas, y sin presentar señales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios o de cualquiera otra manera.




Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 12359-3-2007 y 09309-3-2004, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar todas sus operaciones con contenido económico, y que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable.

Que en tal sentido, corresponde verificar previamente si en el presente caso se encuentra debidamente acreditada la causal señalada por la Administración.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0922070000518 (foja 146), notificado de acuerdo a ley el 15 de junio de 2007 (foja 147), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el préstamo anotado en la Cuenta 46 – Cuentas por Pagar Diversas, obtenido del señor Raymundo Caviedes Quihui por el importe de S/. 34 000,00 registrado en el Libro Caja de enero 2004, siendo que en caso contrario, incurriría en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que con escrito de 22 de junio de 2007 (fojas 184 y 185) la recurrente señaló que el préstamo en cuestión se sustentaba en el correspondiente contrato de fecha 31 de enero de 2004 (foja 183).

Que mediante el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0922070000518 (foja 137), cerrado el 26 de junio de 2007 (foja 136), la Administración manifestó que si bien la recurrente exhibió el anotado contrato, no presentó el medio de pago utilizado respecto del referido préstamo conforme con lo establecido por los artículos 3° y 8° de la Ley N° 28194, por lo que al no sustentarse fehacientemente dicha operación, se había incurrido en la causal de determinación sobre base presunta prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

  <sup>3</sup> 



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que sobre el particular se debe señalar que el solo hecho que en una operación debidamente registrada en los libros de contabilidad y sustentada con documentos de primer orden como es el contrato de mutuo (situación no discutida por la Administración) en la que se debe utilizar medios de pago no se empleen estos, no genera que una operación y su activo y pasivo contabilizado sea considerado como no real, toda vez que la Administración, adicionalmente, debe merituar toda la información y/o documentación que se presentó durante la fiscalización, conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06251-2-2012<sup>7</sup>.

Que en tal sentido, en el presente caso la no utilización de medios de pago en el préstamo que habría recibido la recurrente debidamente inscrita en su contabilidad que no se ha dejado de lado su valor probatorio, no acredita la causal que habilitaría a la Administración para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al amparo del numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, por cuanto del Requerimiento Nº 0922070000518 y su resultado no se advierte que ésta evaluara la documentación presentada por la recurrente como es el documento denominado "Contrato de Préstamo" (foja 183), mediante el cual se da cuenta del préstamo que habría recibido la recurrente, de los intereses pactados y de la correspondiente fecha de devolución.

Que a mayor abundamiento, el hecho que los artículos 3º y 8º de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, dispongan la utilización de Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato; y que en su defecto la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, no conlleva a establecer ni a concluir como hecho cierto, que la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud al señalar que la operación de préstamo y el pasivo consignado en los libros contables es no real, siendo en todo caso, que la Administración parte de una presunción no contenida en norma legal, para sustentar la existencia de este último supuesto.

Que en tal sentido, la Administración no se encontraba facultada para utilizar el procedimiento de determinación sobre base presunta previsto por el artículo 72º-A del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo Nº 941, por lo que procede levantar el presente reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente en este extremo.

### **Comprobantes de pago que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios:**

Que mediante el Punto 3 del referido Requerimiento Nº 0922070000518 (foja 146) la Administración señaló que la recurrente había anotado en su Registro de Compras comprobantes de pago que no cumplían los requisitos legales y reglamentarios conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 2 de dicho requerimiento (fojas 141 y 142).

Que con escrito de 22 de junio de 2007 (foja 185) la recurrente señaló que en su oportunidad no había verificado el cumplimiento de los requisitos legales y/o reglamentarios a los comprobantes de pago reparados.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0922070000518 (foja 137) la Administración señaló que la recurrente no sustentó el reparo en cuestión, conforme al detalle del Anexo Nº 2 de dicho Resultado (fojas 133 y 134).

<sup>7</sup> Similar criterio fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18910-2-2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que el inciso j) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, establecía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumplieran con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, mediante la Ley Nº 29214, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de abril de 2008, se sustituyó el artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF, artículo que regula los requisitos formales para el uso del crédito fiscal, siendo que la Única Disposición Final de la referida ley señala que ésta regirá a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" y se aplicará incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

Que mediante la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009 del 20 de febrero de 2009, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 3 de marzo de 2009, se ha establecido como criterios de observancia obligatoria que "Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por la Ley Nº 29214, la información prevista en el artículo 1º de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"; y asimismo que "Las Leyes Nº 29214 y Nº 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley Nº 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley Nº 29215."

Que adicionalmente, el inciso c) del numeral 2.2 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 103-2002-EF8, señala que el comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios, es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia, y también son considerados como tales aquellos comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, y que para este último caso, se tomará en cuenta la publicación que realice la Administración Tributaria de dicha condición.

Que los numerales 1.4 y 1.5 del artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, aplicable al caso de autos, señalan que en el caso de las facturas son requisitos mínimos que deben ir impresos, entre otros, la fecha de impresión y el número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT, el cual se consignará conjuntamente con los datos de la imprenta o empresa gráfica, en tanto que el numeral 1.15 del citado artículo establece como un requisito no necesariamente impreso de los citados comprobantes de pago la fecha de emisión de los mismos.

Que a su vez, el numeral 1.1. del inciso 1 del artículo 12º del anotado Reglamento de Comprobantes de Pago, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 167-2003/SUNAT<sup>9</sup>, dispone que los sujetos obligados a emitir documentos solicitarán la autorización de impresión y/o importación presentando el Formulario Nº 816 - "Autorización de impresión a través de SUNAT Operaciones en Línea", en dos (2) ejemplares debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC, en las imprentas inscritas en el Registro de Imprentas, siendo que en dicho formulario se especificará la cantidad total de documentos cuya autorización se solicita, por cada tipo de documento.

<sup>8</sup> Publicado el 20 de junio de 2002.

<sup>9</sup> Publicada el 13 de setiembre de 2003.

2 4 5 9



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que de las normas glosadas, se entiende que no calificará como factura aquel documento que no consigne las fechas de impresión y de emisión así como el número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT, ni aquel documento que consignando tales datos haya sido emitido con fecha anterior a la de su autorización de impresión otorgada por la Administración Tributaria, y en consecuencia no otorgará derecho a ejercer el crédito fiscal consignado en éste.

Que no obstante ello, cabe señalar, que según el artículo 3º de la Ley N° 29215, tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, pero que consignent los requisitos de información señalados en el artículo 1º de dicha Ley, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado con los medios de pago que señale el Reglamento, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señalando que ello no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Que asimismo, el numeral 2.3 del referido artículo 6º del Reglamento de la citada ley, señala que para sustentar el crédito fiscal con los documentos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el contribuyente deberá 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, precisa además que los cuatro primeros requisitos mencionados se acreditan con copia del cheque emitido por el banco y estado de cuenta corriente del emisor del cheque en el que conste el cargo por el importe total de la operación.

Que de acuerdo a lo señalado en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0922070000518 (fojas 133 y 134) y lo dispuesto en la resolución apelada (fojas 372, 373, 377 y 378), la Administración reparó los comprobantes de pago señalados en el Cuadro N° 01 a efectos del Impuesto a la Renta y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al considerar que los mismos no cumplían con los requisitos legales y reglamentarios, conforme al detalle siguiente:

**Cuadro N° 01**

Nº de Factura	Fojas	Fecha	Proveedor	Impuesto a la Renta S/.	Crédito Fiscal S/.	Observación
002-051	1	10/01/2004	Rómulo Guillén Solano	21 848,74	4 151,26	1
002-060	2	14/02/2004	Rómulo Guillén Solano	25 042,02	4 757,98	1
002-066	3	02/03/2004	Rómulo Guillén Solano	13 529,41	2 570,59	1
002-068	4	13/03/2004	Rómulo Guillén Solano	13 949,58	2 650,42	1
002-069	5	28/03/2004	Rómulo Guillén Solano	10 756,30	2 043,70	1
001-005	6	24/04/2004	Maida Pumayali Pino	7 579,83	1 440,17	1 y 2
001-006	7	27/04/2004	Maida Pumayali Pino	7 436,97	1 413,02	1 y 2
001-007	8	19/05/2004	Maida Pumayali Pino	8 151,26	1 548,74	1 y 2
001-307	38	02/09/2004	Selvia Hancoo Quispe	3 697,48	702,52	1
001-312	39	02/09/2004	Selvia Hancoo Quispe	3 697,48	702,52	1
001-315	40	06/09/2004	Selvia Hancoo Quispe	3 697,48	702,52	1
001-316	41	07/09/2004	Selvia Hancoo Quispe	4 117,65	782,35	1



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

001-317	42	07/09/2004	Selvia Hanco Quispe	4 117,65	782,35	1
001-320	43	09/09/2004	Selvia Hanco Quispe	4 117,65	782,35	1
001-322	44	10/09/2004	Selvia Hanco Quispe	3 088,54	586,76	1
001-325	45	12/09/2004	Selvia Hanco Quispe	3 781,51	718,49	1
001-328	46	19/09/2004	Selvia Hanco Quispe	3 781,51	718,49	1
001-330	47	21/09/2004	Selvia Hanco Quispe	3 781,51	718,49	1
Total reparado en el ejercicio 2004				150 290,00	28 555,00	

(1) Comprobante de Pago no autorizado.

(2) La fecha de emisión del comprobante es anterior a la fecha de inicio de actividades.

Que en cuanto a la incidencia del reparo bajo análisis respecto del Impuesto a la Renta, cabe indicar que según el artículo 20° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal el costo de adquisición, producción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley<sup>10</sup>.

Que con relación a la aplicación de la citada norma, este Tribunal ha señalado en reiteradas Resoluciones, tales como las N° 0586-2-2001 y 06263-2-2005, que dicha norma no estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración no puede reparar el costo de ventas por este motivo.

Que de la revisión de la anotadas Facturas N° 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-005, 001-006, 001-007, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328 y 001-330 (fojas 1 a 8 y 38 a 47) se observa que estas corresponden a compras de "quinua", "harina de trigo tostado", "harina de haba tostada", "harina de soya tostada", "harina extravida" "Avena Santa Catalina", "hojuelas de cebada", "Base Extravida", "quinua pelada" y "harina de kiwicha", las cuales fueron utilizadas por la recurrente en el desarrollo de su actividad de elaboración de productos de molinería<sup>11</sup>, por lo que al apreciarse que tales adquisiciones formaron parte del costo de ventas, no resultaba procedente que la Administración reparase las mismas sobre la base de considerar que los anotados comprobantes de pago no reunían los requisitos legales y reglamentarios, por lo que estando a las normas legales y al criterio jurisprudencial antes glosados, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al reparo formulado mediante "Observación N° 1" y su incidencia respecto del Impuesto General a las Ventas, de la revisión del Comprobante de Información Registrada (fojas 65 a 67), se aprecia que, en atención a la Autorización N° 0284289093, el contribuyente Rómulo Guillén Solano imprimió las Facturas N° 002-001 a 002-050, por lo que se infiere que la impresión de las Facturas N° 002-051, 002-060, 002-066, 002-068 y 002-069 (fojas 1 a 5), giradas por dicho vendedor, no se encontraba autorizadas por la Administración.

Que asimismo, de fojas 60 a 64 se observa que en atención a la Autorización N° 0336694093, la contribuyente imprimió las Facturas N° 001-051 a 001-300, por lo que se encuentra acreditado que la impresión de las Facturas N° 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328, y 001-330 (fojas 38 a 47), giradas por dicha vendedora, tampoco se encontraban autorizadas por la Administración.

<sup>10</sup>Cabe precisar que, recién a partir del Decreto Legislativo N° 1112, vigente desde el 1 de enero de 2013, se estableció la obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago.

<sup>11</sup>Conforme lo señalado por la Administración a foja 152.

7



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que respecto de las Facturas Nº 001-005 y 001-006 (fojas 6 y 7), se observa que estas fueron emitidas por la proveedora I los días 24 y 27 de abril de 2004 respectivamente, esto es, con anterioridad a la fecha de inicio de actividades consignada en el Comprobante de Información Registrada de dicha contribuyente (6 de mayo de 2004) de fojas 307 a 309, encontrándose acreditado el reparo formulado por la Administración a dichos comprobantes de pago mediante la "Observación Nº 2".<sup>12</sup>

Que por lo expuesto, las citadas Facturas Nº 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328, 001-330, 001-005 y 001-006 no reúnen los requisitos legales y/o reglamentarios, y dado que la recurrente no acreditó en autos haber efectuado el pago de las citadas Facturas Nº 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328, 001-330, 001-005 y 001-006 según lo dispuesto por el numeral 2.3 del referido artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dichos comprobantes de pago no otorgan derecho a ejercer el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, correspondiendo mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en este extremo.

Que los argumentos esgrimidos por la recurrente no enervan el incumplimiento de los requisitos legales y/o reglamentarios, identificado respecto de las citadas Facturas Nº 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328, 001-330, 001-005 y 001-006, conforme se ha expuesto precedentemente.

Que en cuanto al reparo a la Factura Nº 001-007 (foja 8) y su incidencia respecto del Impuesto General a las Ventas, se advierte que esta fue emitida por la anotada proveedora el día 19 de mayo de 2004, esto es, con posterioridad a la referida fecha de inicio de actividades<sup>13</sup>, verificándose además del correspondiente Comprobante de Información Registrada (foja 309) que la impresión de dicho comprobante de pago sí fue autorizada por la Administración con fecha 27 de abril de 2004, esto es, con anterioridad a tal emisión, por lo que las Observaciones Nº 1 y 2 formuladas por la Administración Tributaria respecto de la factura en cuestión no se encuentran acreditadas en autos, correspondiendo en consecuencia levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que dado que conforme se ha señalado precedentemente, la Administración mediante la resolución apelada levantó el reparo formulado respecto de comprobantes de pago emitidos por sujetos "no habidos", carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos sobre el particular.

### **Operaciones de compra no sustentadas con los medios de pago correspondientes:**

Que al respecto, mediante el Punto 6 del anotado Requerimiento Nº 0922070000518 y su Anexo Nº 05 (fojas 138 y 145) la Administración le requirió a la recurrente que exhibiera los correspondientes medios de pago respecto las Facturas Nº 003-006, 002-432, 002-426, 002-442 y 002-448, emitidas por el proveedor Río Grande Distribuciones E.I.R.L.

Que en el escrito de fecha 22 de junio de 2007 (fojas 184 y 185) la recurrente señaló haber realizado dichos pagos en efectivo.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento Nº 0922070000518 (foja 136) la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente mediante el anotado escrito de 22 de junio de 2007, a la vez que concluyó que esta no había sustentado la observación bajo análisis, por lo que mantuvo el reparo en cuestión.

<sup>12</sup>Por lo mismo, carece de objeto examinar el reparo materia de la "Observación Nº 1", formulada respecto de las citadas Facturas Nº 001-005 y 001-006.

<sup>13</sup>Esto es, 6 de mayo de 2004 (foja 309).

8





# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que el artículo 3º de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley Nº 28194<sup>14</sup>, vigente desde el 27 de marzo de 2004, dispone que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º se deberán pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5º, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4º de la citada norma, establece que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de S/. 5 000,00 o US\$ 1 500,00.

Que el artículo 5º de la misma ley prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el referido artículo 3º, son los siguientes: a) depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores, siendo aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8º de la mencionada ley preceptúa que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; precisando que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que en el caso de autos, las Facturas Nº 003-006, 002-432, 002-426, 002-442 y 002-448 (fojas 48 a 52) han sido emitidas por el proveedor Río Grande Distribuciones E.I.R.L. por importes mayores a S/. 5 000,00, por lo que de conformidad con las normas legales glosadas, existía la obligación de acreditar la utilización de los medios de pagos previstos en la Ley Nº 28194 en su cancelación.

Que al respecto, se advierte que la recurrente no presentó documentación alguna que acreditase la utilización de dichos medios de pago a que refiere la Ley Nº 28194, pese a que le fueron solicitados expresamente mediante Requerimiento Nº 0922070000518, por lo tanto, los importes que figuran en ellas como contraprestación por los bienes adquiridos<sup>15</sup> no pueden ser considerados a efectos de otorgar el derecho a deducir costo o gasto a efectos del Impuesto a la Renta, ni tampoco al crédito fiscal para la determinación del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en tal extremo.

## **Diferencias entre las cuentas de costos y gastos:**

Que adicionalmente, del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 094-003-0002933 (foja 329), el Anexo Nº 3 del Requerimiento Nº 0922070000518 (foja 140) y el Punto 4 del Resultado del Requerimiento Nº 0922070000518 (foja 137), se observa que la Administración reparó la diferencia existente entre el importe total de costos y gastos consignados por la recurrente en su Declaración Anual del Impuesto a la Renta (S/. 509 650,00), y el monto total de costos y gastos anotados por esta en sus

<sup>14</sup>Es preciso indicar que a partir del 24 de setiembre de 2007, se encuentra vigente el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo Nº 150-2007-EF.

<sup>15</sup>"Harina Mercedes por 50 Kg".

9



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

libros y registros contables (S/. 525 052,54), por lo que la Administración dedujo la diferencia en cuestión, ascendente a S/. 15 402,54, de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en este sentido, al advertirse que el reparo en cuestión fue formulado por la Administración a favor de la recurrente, lo que además no ha sido materia de cuestionamiento por parte de esta, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse levantado los reparos formulados por presunción de ingresos omitidos por saldos negativos de caja, Comprobantes de Pago que no reúnen los requisitos legales y/o reglamentarios (en cuanto a las Facturas N° 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-005, 001-006, 001-007, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328 y 001-330 respecto de su incidencia en el Impuesto a la Renta; y en cuanto a la Factura N° 001-007, respecto de su incidencia en el Impuesto General a las Ventas), corresponde disponer la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0002921 a 094-003-0002925, 094-003-0002927 a 094-003-0002931 y 094-003-0002933, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio a noviembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, debiendo la Administración tener en cuenta lo expuesto en la presente resolución.

**Resoluciones de Multa N° 094-002-0012301 a 094-002-0012305, y 094-002-0012309 a 094-002-00123013:**

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>16</sup>, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de 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 conforme se ha señalado precedentemente, la Administración mediante la resolución apelada (fojas 365 a 391) levantó el reparo formulado por concepto de Comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con condición de no habidos, por lo que al efectuar la correspondiente reliquidación de las citadas resoluciones de determinación y de multa dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0002926 y 094-003-0002932, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio y diciembre de 2004, y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0012306 a 094-002-0012308.

Que las Resoluciones de Multa N° 094-002-0012301 a 094-002-0012305, y 094-002-0012309 a 094-002-0012311 y 094-002-0012313 han sido emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se sustentan en las acotaciones objeto de las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0002921 a 094-003-0002925, 094-003-0002929 a 094-003-0002931 y 094-003-0002933, a su vez giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, setiembre a noviembre de 2004, e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que al haberse dispuesto la reliquidación de estas últimas, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de aquellas, y por ende, disponer también su reliquidación.

<sup>16</sup>Publicado el 5 de febrero de 2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

Que en cuanto a la Resolución de Multa Nº 094-002-0012312 (foja 316), dado que esta se sustenta en la acotación materia de la Resolución de Determinación Nº 094-003-0002932 (foja 335), a su vez emitida por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004, y estando a que mediante la resolución apelada la Administración dejó sin efecto esta última (foja 389), en atención al criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06504-2-2002, 05111-1-2003, y 05349-3-2005, según el cual, para efecto de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación<sup>17</sup>, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la anotada Resolución de Multa Nº 094-002-0012312.

Que finalmente, la recurrente no ha acreditado transgresión de los principios de legalidad y no confiscatoriedad que invoca, por lo no cabe emitir pronunciamiento al respecto.


Con los vocales Villanueva Aznarán, con su voto discrepante en parte, y Cayo Quispe, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Ruiz Abarca.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 096-014-0002531/SUNAT de 30 de noviembre de 2007 en los extremos referidos a los reparos por presunción de ingresos omitidos por saldos negativos de caja, Comprobantes de Pago que no reúnen los requisitos legales y/o reglamentarios (en cuanto a las Facturas Nº 002-051, 002-060, 002-066, 002-068, 002-069, 001-005, 001-006, 001-007, 001-307, 001-312, 001-315, 001-316, 001-317, 001-320, 001-322, 001-325, 001-328 y 001-330 respecto de su incidencia en el Impuesto a la Renta; y en cuanto a la Factura Nº 001-007, respecto de su incidencia en el Impuesto General a las Ventas); así como en cuanto a la Resolución de Multa Nº 094-002-00123012 la que **SE DEJA SIN EFECTO**, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

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

  
RUIZ ABARCA  
VOCAL

  
CAYO QUISPE  
VOCAL

  
Toledo Sagastegui  
Secretaria Relatora  
RA/TS/AM/rag

<sup>17</sup>Al respecto, cabe precisar que la referida Resolución de Multa Nº 094-002-0012312 (foja 316) no se sustenta en la declaración rectificatoria presentada el día 14 de abril de 2005 mediante Formulario 621 Nº 4810964 (foja 83), sino que hace referencia a la Orden de Fiscalización Nº 070093110620 materia de la fiscalización de autos (foja 160).



# Tribunal Fiscal

Nº 02129-10-2015

## VOTO DISCREPANTE EN PARTE DE LA VOCAL VILLANUEVA AZNARÁN

Que respecto de los reparos por ingresos omitidos determinados por saldos negativos de caja, mi voto es el siguiente.

Que de acuerdo con el artículo 3º del Decreto Legislativo N° 939, que aprobó las Medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad<sup>18</sup>, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º, se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5º, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

Que según el último párrafo del artículo 8º del referido decreto, tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5º, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

Que de las normas anteriormente citadas se tiene que en el caso de autos, al no haber cumplido la recurrente con acreditar la utilización de medios de pago para recibir la suma de S/. 34 000,00, que alega haber recibido en préstamo el 31 de enero de 2004, no ha sustentado una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos.

Que asimismo, el artículo 64º del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 941, dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, conforme a su numeral 2, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que dado que en el caso de autos la recurrente no ha sustentado la recepción del préstamo que alega, se encuentra acreditada la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario que faculta a la Administración a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Que en cuanto a los demás reparos e infracciones analizadas en la presente resolución me encuentro conforme el pronunciamiento emitido.

VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

Toledo Sagastegui  
Secretaría Relatora  
VA/TS/rag.

<sup>18</sup>El Decreto Legislativo N° 939 estuvo vigente hasta el 26 de marzo de 2004, y fue derogado por la Ley N° 28194, que mantuvo similar redacción en los artículos señalados.