



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

EXPEDIENTE N° : 13189-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Tumbes
FECHA : Lima, 6 de julio de 2016

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N° contra la Resolución de Oficina Zonal N° 2560140000094/SUNAT de 31 de julio de 2008, emitida por la Oficina Zonal Tumbes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004658 a 084-003-0004689, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, Impuesto General a las Ventas de enero de 2003 a diciembre de 2004, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, junio, julio, setiembre y octubre de 2004, y las Resoluciones de Multa N° 084-002-0013547 a 084-002-0013571 y 084-002-0013589, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto de la presunción de ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, que los préstamos ingresaron y fueron contabilizados teniendo como sustento los contratos de mutuo, y que si bien no se bancarizó, no puede desconocerse los montos recibidos e imputarle ventas omitidas pues no resulta posible vender tanto langostino. Indica que la determinación sobre base presunta es residual, y al respecto invoca las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional. Agrega que debe tenerse en cuenta que se dedica a la crianza y exportación de langostino (crustáceo), cuya venta interna está exonerada del Impuesto General a las Ventas y su exportación inafecta, por lo que no puede establecerse ingresos presuntos gravados.

Que en cuanto al reparo por operaciones no reales, manifiesta que a fin de sustentar el gasto incurrido en la adquisición de combustible para el funcionamiento de sus maquinarias, presentó en la etapa de reclamación el informe técnico elaborado por el Instituto Motores de Combustión Interna de la Universidad Nacional de Ingeniería. Refiere que la Administración es responsable de que el requerimiento de las pruebas en la fiscalización sea expreso y no genérico, que dicho informe debió ser admitido como medio probatorio en la etapa de reclamación al haber sido elaborado por un tercero el cual tomó tiempo en su realización, al amparo del artículo 141º del Código Tributario, el numeral 14 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú, el artículo 1315º del Código Civil y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1291-1-97 y 2407-2-2003. Agrega que en la fiscalización sustentó los referidos gastos de acuerdo con los usos y costumbres del mercado, conforme con el artículo 2º del Código de Comercio, sin embargo, la auditora le solicitó documentación con la que no contaba.

Que sobre el reparo por comprobantes de pago que no fueron exhibidos, manifiesta que dado el extravío de los documentos originales, presentó las copias certificadas de éstos en la etapa de reclamación, siendo que la demora en la entrega de dicha información no se originó por su causa, configurándose el supuesto de excepción previsto en el artículo 141º del Código Tributario. Refiere que la Administración en uso de sus facultades discretionales pudo realizar los respectivos cruces de información a efecto de verificar las operaciones, y cita al respecto las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2763-2003-AC/TC y 1803-2004-AA/TC. Agrega que los comprobantes de pago se encuentran registrados contablemente, y que mediante las Leyes N° 29214 y 29215 se estableció que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que en cuanto al reparo por gasto en moneda nacional que fue contabilizado como si se tratara de una operación en moneda extranjera, sostiene que el error de hecho no es fuente de derecho.

Que respecto del reparo por gastos de viaje, señala que no exhibió los respectivos medios probatorios oportunamente dado que su presentación dependía de terceros, siendo además que no le fueron requeridos expresamente, y se remite a su recurso de reclamación, en el cual alegó que el usuario de los viajes fue su gerente general, quien se encontraba a cargo de realizar las compras de materiales, maquinarias, y otros elementos necesarios para el desarrollo de las actividades gravadas, y que ello se sustenta con las respectivas cotizaciones y órdenes de compra.

Que sostiene que el transporte del activo fijo es necesario para el funcionamiento de la maquinaria en Tumbes.

Que respecto del reparo por activo fijo cargado al gasto, manifiesta que cumplió con absolver las observaciones contenidas en el Requerimiento Nº 0822060000752, y que la Administración no le requirió de modo expreso la presentación de los documentos que fueron posteriormente exhibidos en vía de reclamación, los que no fueron merituados. Manifiesta que los bienes como cables, paneles, tableros metálicos, compuñadores y otros, son bienes necesarios para que funcione el sistema, pero no califican como activo fijo en tanto están expuestos a la intemperie y se cambian constantemente.

Que sobre el reparo por drawback señala que no constituye un ingreso gravado por no calificar como ingreso proveniente de un tercero, dado que la devolución del mismo se realiza por mandato de la ley, e invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03205-4-2005.

Que acerca del reparo por mermas sufridas en el proceso de crianza de langostinos, sostiene que entregó información referida a las condiciones naturales que produjeron que los langostinos murieran, y que presentó el informe técnico de mermas en la etapa de reclamación dado que su elaboración dependía de un tercero, siendo además que dicho informe no fue requerido expresamente en la fiscalización.

Que respecto del reparo por no haber acreditado la utilización de los medios de pago en la cancelación de sus obligaciones, arguye que la demora en la presentación de la documentación solicitada por la Administración resulta imputable a la entidad bancaria, de modo que se configuró la excepción prevista en el artículo 141º del Código Tributario.

Que la Administración señala que en cuanto a la determinación sobre base presunta la recurrente incurrió en las causales previstas por los numerales 2 y 3 del artículo 64º del Código Tributario. Agrega que tratándose de mutuos de dinero realizados sin utilizar medios de pago, el mutuatario no podrá sustentar una mayor disponibilidad de ingresos, por lo que los ingresos a caja anotados por la recurrente por concepto de préstamos, no están sustentados de acuerdo a ley, y en consecuencia, los saldos negativos de caja determinados en el procedimiento de fiscalización se encuentran arreglados a ley.

Que respecto del reparo por operaciones no reales, indica que de conformidad con el resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 la recurrente no presentó documentación que sustentara la realización de las operaciones materia de reparo. Agrega que de conformidad con lo previsto en el artículo 141º del Código Tributario no es posible admitir como medio probatorio el informe técnico elaborado por el Instituto Motores de Combustión Interna de la Universidad Nacional de Ingeniería.

Que en cuanto al reparo por comprobantes de pago no exhibidos indica que si bien la recurrente alegó en su recurso de reclamación que extravió los documentos, no presentó la denuncia policial correspondiente ni comunicó la pérdida a SUNAT en los plazos establecidos, por lo que no se configuró la hipótesis de excepción prevista en el artículo 141º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que indica que respecto al reparo por haber contabilizado operaciones en moneda nacional como si fueran operaciones en moneda extranjera, que solo corresponde reconocer el derecho al gasto y crédito fiscal consignado en los comprobantes de pago.

Que manifiesta que los reparos por los gastos de viaje a que se refieren los comprobantes emitidos por se sustentan en el hecho que en la fiscalización la recurrente no acreditó la necesidad del viaje con correspondencia u otro similar, y que no procede merituar la documentación presentada en la etapa de reclamación dado que no se configura la hipótesis de excepción prevista en el artículo 141º del Código Tributario.

Que señala que la Factura N° 003-01078 emitida por corresponde a gastos de transporte de un bien del activo fijo (Oficina prefabricada), por lo que debe formar parte del costo de dicho activo. En cuanto a las facturas emitidas por por concepto de tableros metálicos, entre otros artículos, indica que tales bienes fueron utilizados en la instalación de electricidad de los arreadores para las pozas de cultivo, por lo que al constituir parte del costo de instalación de tales activos fijos, deben formar parte de su costo. Asimismo, señala que la Factura N° 001-005 emitida por corresponde a la construcción de un almacén de material noble, el cual debió ser registrado como activo fijo, lo que no fue acreditado en la fiscalización, por lo que conforme con el artículo 141º del Código Tributario no procede merituar la prueba presentada en la etapa de reclamación.

Que señala que la Factura N° 001-48298 emitida por , fue anotada en forma duplicada, por lo que solo corresponde reconocer el derecho a utilizar el gasto y crédito fiscal consignado en dicho comprobante de pago.

Que indica que la restitución simplificada de derechos arancelarios solo originará la reversión o extorno del costo registrado, siendo que en el caso que el monto resultante del procedimiento de restitución de derechos arancelarios excediera el importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo de los bienes exportados, el exceso deberá reconocerse como un ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas; por lo que mantiene el reparo por haber cargado al costo de los productos exportados, los derechos arancelarios.

Que sostiene que la recurrente no cumplió con sustentar las mermas acaecidas en su proceso productivo, mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, o por el organismo técnico competente, el cual debía contener la metodología empleada y las pruebas realizadas, pese a que fue requerida expresamente a ello en la etapa de fiscalización, no resultando suficientes en este sentido los informes elaborados por el Instituto del Mar del Perú, Colegio de Ingenieros y otros referidos a la presencia del virus de la mancha blanca.

Que en cuanto al reparo por no haber utilizado medios de pago, indica que se mantiene el reparo en el caso de los cheques exhibidos en los que no consta la cláusula no negociable.

Que mediante Carta N° 060083112560-01 SUNAT y Requerimiento N° 0821060000381¹ (fojas 1175 y 1185), la Administración inició a la recurrente la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero de 2003 a diciembre de 2004, y como resultado formuló los siguientes reparos:

Impuesto a la Renta del ejercicio 2003:

- Operaciones no reales.

¹ Notificados con arreglo a ley el 5 de abril de 2006 (fojas 1175 vuelta y 1185).



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

- Comprobantes de pago no exhibidos, exceso en el gasto por operación en moneda nacional anotada como operación en moneda extranjera, gastos de viaje no sustentados, gasto de transporte cuya relación de causalidad no fue sustentada, activo fijo registrado como gasto.
- Activo fijo cargado a resultados.
- Derechos arancelarios e Impuestos pagados en la importación de bienes cargados inicialmente al gasto de los productos exportados por los que se ha solicitado el Drawback.
- Mermas no acreditadas conforme la Ley del Impuesto a la Renta.
- Reconocimiento de mayor pérdida tributaria compensable.

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003:

- Al crédito fiscal por operaciones no reales.
- Al crédito fiscal por comprobantes de pago no exhibidos, exceso en el gasto por operación en moneda nacional anotada como operación en moneda extranjera, gastos de viaje no sustentados, gasto de transporte cuya relación de causalidad no fue sustentada.

Impuesto a la Renta del ejercicio 2004:

- Ingresos determinados sobre base presunta.
- Comprobantes de pago no exhibidos, exceso en el gasto por operación en moneda nacional anotada como operación en moneda extranjera, gastos de viaje no sustentados, activo fijo registrado como gasto, gasto registrado dos veces.
- Derechos arancelarios e Impuestos pagados en la importación de bienes cargados inicialmente al gasto de los productos exportados por los que se ha solicitado el Drawback.
- Gastos reparados por no acreditar la utilización de medios de pago.

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004:

- A la base imponible por ingresos determinados sobre base presunta.
- Al crédito fiscal por comprobantes de pago no exhibidos, exceso en el gasto por operación en moneda nacional anotada como operación en moneda extranjera, gastos de viaje no sustentados, gasto registrado dos veces.
- Al crédito fiscal por no acreditar la utilización de medios de pago en la cancelación de sus obligaciones².

Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, junio, julio, setiembre y octubre de 2004:

- Registro y declaración de operaciones en moneda extranjera aplicando un tipo de cambio incorrecto.
- Modificación de coeficiente como resultado de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2003.

² En la resolución apelada la Administración levantó el reparo por no acreditar la utilización de medios de pago en forma parcial, lo que no es materia de grado.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que como resultado, la Administración emitió los siguientes valores:

	Tipo	Número	Fojas	Tributo	Tipo	Número	Fojas	Infracción
1	RD	084-003-0004658	1337 a 1346	IR ejerc 2003	RM	084-002-0013547	1363	178.1
2	RD	084-003-0004659	1356 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-03	RM	084-002-0013548	1357	178.1
3	RD	084-003-0004660	1355 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-04	RM	084-002-0013549	1358	178.1
4	RD	084-003-0004661	1354 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-06	RM	084-002-0013550	1359	178.1
5	RD	084-003-0004662	1353 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-07	RM	084-002-0013551	1360	178.1
6	RD	084-003-0004663	1352 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-09	RM	084-002-0013552	1361	178.1
7	RD	084-003-0004664	1351 y 1347 a 1350	P.Cta IR 2004-10	RM	084-002-0013553	1362	178.1
8	RD	084-003-0004665	1314 y 1295 a 1312	IGV 2003-01	RM			
9	RD	084-003-0004666	1315 y 1295 a 1312	IGV 2003-02	RM			
10	RD	084-003-0004667	1316 y 1295 a 1312	IGV 2003-03	RM			
11	RD	084-003-0004674	1321 y 1295 a 1312	IGV 2003-04	RM	084-002-0013554	1365	178.2
12	RD	084-003-0004668	1317 y 1295 a 1312	IGV 2003-05	RM	084-002-0013555	1366	178.2
13	RD	084-003-0004669	1318 y 1295 a 1312	IGV 2003-06	RM			
14	RD	084-003-0004675	1322 y 1295 a 1312	IGV 2003-07	RM			
15	RD	084-003-0004676	1323 y 1295 a 1312	IGV 2003-08	RM			
16	RD	084-003-0004677	1324 y 1295 a 1312	IGV 2003-09	RM	084-002-0013556	1367	178.2
17	RD	084-003-0004678	1325 y 1295 a 1312	IGV 2003-10	RM	084-002-0013557	1368	178.2
18	RD	084-003-0004679	1326 y 1295 a 1312	IGV 2003-11	RM	084-002-0013558	1369	178.2
19	RD	084-003-0004680	1327 y 1295 a 1312	IGV 2003-12	RM	084-002-0013559	1370	178.2
20	RD	084-003-0004673	1383 a 1394	IR ejerc 2004	RM	084-002-0013589	1364	178.1
21	RD	084-003-0004681	1328 y 1295 a 1312	IGV 2004-01	RM	084-002-0013560	1371	178.1
22	RD	084-003-0004682	1329 y 1295 a 1312	IGV 2004-02	RM	084-002-0013561	1372	178.1
23	RD	084-003-0004683	1330 y 1295 a 1312	IGV 2004-03	RM	084-002-0013562	1373	178.1
24	RD	084-003-0004684	1331 y 1295 a 1312	IGV 2004-04	RM	084-002-0013563	1374	178.1
25	RD	084-003-0004685	1332 y 1295 a 1312	IGV 2004-05	RM	084-002-0013564	1375	178.1
26	RD	084-003-0004689	1313 y 1295 a 1312	IGV 2004-06	RM	084-002-0013565	1376	178.1
27	RD	084-003-0004670	1319 y 1295 a 1312	IGV 2004-07	RM	084-002-0013566	1377	178.1
28	RD	084-003-0004686	1333 y 1295 a 1312	IGV 2004-08	RM	084-002-0013567	1378	178.1
29	RD	084-003-0004672	1336 y 1295 a 1312	IGV 2004-09	RM	084-002-0013568	1379	178.1
30	RD	084-003-0004671	1320 y 1295 a 1312	IGV 2004-10	RM	084-002-0013569	1380	178.1
31	RD	084-003-0004687	1334 y 1295 a 1312	IGV 2004-11	RM	084-002-0013570	1381	178.1
32	RD	084-003-0004688	1335 y 1295 a 1312	IGV 2004-12	RM	084-002-0013571	1382	178.1

RD: Resolución de Determinación. RM: Resolución de Multa.

IR: Impuesto a la Renta. IGV: Impuesto General a las Ventas. P.Cta. IR: Pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

178.1: Numeral 1 del artículo 178°, 178.2: Numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en este sentido, corresponde determinar si los reparos en que se sustentan los referidos valores se encuentran arreglados a ley.

Ingresos omitidos determinados sobre base presunta

Que según consta en los Anexos Nº 2 y 2.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004673, 084-003-0004681, 084-003-0004682, 084-003-0004689, 084-003-0004671 y 084-003-0004687 (fojas 1383 a 1394 y 1307 a 1311), emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, la Administración determinó ingresos omitidos sobre base presunta por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos en efectivo, sustentándose en los numerales 2 y 3 del artículo 64° y el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que al respecto, el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, establece que durante el período 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



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que conforme con el criterio contenido en las Resoluciones Nº 03371-2-2005 y 11359-2-2007, emitidas por este Tribunal, para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, el Código Tributario, en primer término, exige que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64º del Código Tributario y luego de ello que se cumplan los requisitos y el procedimiento de alguna de las presunciones detalladas en los artículos 66º a 72º del referido código u otras normas con rango de ley.

Que asimismo este Tribunal en la Resolución Nº 00950-2-1999 ha señalado que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una de las causales antes referidas y, además, dicha determinación debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

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 las Resoluciones Nº 01403-2-2005 y 01651-3-2002, entre otras.

Que en tal sentido, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración procede verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal que la facultara a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 64º del anotado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 941³, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, 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 existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 01044-2-2000 ha señalado que la falta de sustento de la existencia de saldos negativos en caja configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, asimismo, en las Resoluciones Nº 4184-2-2003 y 5654-3-2003 se ha establecido que los saldos negativos de caja suponen hechos que restan fehaciencia a la contabilidad del contribuyente y a la posterior determinación tributaria, configurándose la existencia de la causal del numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario.

Que según se aprecia del Punto N° 7 y Anexo N° 5 del Requerimiento Nº 0822060000752 (fojas 1119 a 1121 y 1126) y su Resultado (fojas 1117 vuelta), la Administración dejó constancia de la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, al haber detectado que la recurrente tenía saldos negativos de caja en los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, por el importe total de S/. -448 030,05, precisando que en la determinación de dichos saldos no se consideró los ingresos de efectivo provenientes de los préstamos ascendentes a S/. 844 775,00 alegados⁴, al no haberse utilizado en la obtención de los mismos, los medios de pago previstos por el Decreto Legislativo Nº 939 y Ley Nº 28194, conforme con lo establecido en el artículo 3º de dichas normas.

Que estando a lo expuesto, la acreditación de la causal en el presente caso se encuentra sujeta a la verificación del procedimiento previsto en el artículo 72º-A del Código Tributario.

Que de acuerdo con el artículo 72º-A del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo Nº 941, cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos, y que para tal efecto, el inciso b) prescribe que el saldo negativo

³ Vigente desde el 1 de enero de 2004.

⁴ Según detalle en el Punto N° 7 y Anexo 5 del Requerimiento Nº 0822060000395 y su Resultado (fojas 1158, 1157, 1143 y 1139 vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

mensual se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados, que el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, y que dicho procedimiento deberá aplicarse en no menos de dos meses consecutivos o alternados.

Que adicionalmente de acuerdo con el mencionado artículo, las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 5248-10-2012 y 12891-10-2010, ha establecido que la presunción del artículo 72º-A del Código Tributario se origina del análisis de los flujos de efectivo y/o bancarios, del cual puede desprenderse que los egresos que se encuentren registrados sobreponen en una determinada fecha el saldo inicial más los ingresos y que los saldos negativos a los que se refiere la citada presunción se determinan cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados, diaria o mensualmente exceden el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 65º-A del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo N° 941, la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas o ingresos presuntos que sea distinta, para el Impuesto General a las Ventas, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados, y en caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento, añade que en estos casos la omisión de ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Que asimismo conforme con el inciso b) del anotado artículo, tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda, y no procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta.

Que conforme al Diccionario Kohler para Contadores⁵, se denomina flujo de efectivo, al efectivo neto generado por las operaciones de una empresa en un periodo dado, es decir, entradas de efectivo por cobro de ingresos menos salidas de efectivo por pago de gastos.

Que así, la presunción materia de autos se origina del análisis de los flujos de efectivo y/o bancarios, del cual puede desprenderse que los egresos que se encuentren registrados sobreponen en una determinada fecha el saldo inicial más los ingresos, los que pueden ser constatados o determinados, diaria o mensualmente, excediendo el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

Que de otro lado, el artículo 3º del Decreto Legislativo N° 939, que estableció medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, vigente desde el 1 de enero de 2004 hasta el 26 de marzo de 2004, señalaba que las obligaciones que se cumplieran mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe fuera superior al monto a que se refería su artículo 4º se debían pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5º, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos;

⁵ Sexta Edición, Editorial Limusa S.A., página 353.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

y que también se utilizarían 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 el artículo 4º del mencionado decreto disponía que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se fijaría el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago; y el artículo 5º, que los medios de pago serían los depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas en el país, 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.

Que el último párrafo del artículo 8º del aludido decreto, modificado por Decreto Legislativo N° 947, ley dispone que 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 mutuatario *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 otro lado, debe tenerse en cuenta que el artículo 3º de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, 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 a que se refiere el artículo 5º aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4º de la citada ley, señaló que el monto a partir del cual se debió utilizar medios de pago fue de cinco mil nuevos soles (S/. 5,000.00) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500.00), precisando en el artículo 5º que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3º son: 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, 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.

Que el artículo 8º de la Ley N° 28194 agrega que 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 mutuatario 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 mediante el Punto 7 y Anexo 5 del Requerimiento N° 0822060000395⁶ (fojas 1143, 1157 y 1158), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la utilización de medios de pago en la entrega y devolución de los mutuos de dinero efectuados a su favor por conforme con el siguiente detalle:

Período	Prestamista	Préstamos Recibidos (S/.)	Préstamos devueltos (S/.)	Folios Libro Caja
Enero 2004		140 000,00		45
Febrero 2004		239 775,00		46
Marzo 2004			390 000,00	47
Abril 2004		100 000,00		48
Mayo 2004		125 000,00		49
Junio 2004		160 000,00		50
Octubre 2004		40 000,00		54
Noviembre 2004		35 000,00		55

⁶ Notificado con arreglo a ley el 24 de mayo de 2006 (foja 1140).



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Periodo	Prestamista	Préstamos Recibidos (S/.)	Préstamos devueltos (S/.)	Folios Libro Caja
Diciembre 2004		5 000,00	70 000,00	56
	Totales S/.	844 775,00	460 000,00	

Que en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395⁷ (foja 1139 vuelta) la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió los documentos que acreditasen la utilización de medios de pago en la entrega y devolución de los mencionados mutuos de dinero, por lo que procedería a desconocer la disponibilidad de ingresos a que se refieren dichos préstamos, y que a su vez la devolución de los mismos tampoco serían considerados como parte de sus egresos.

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento Nº 0822060000752⁸ (fojas 1126), la Administración comunicó a la recurrente que teniendo en cuenta la información del Libro Caja, determinó saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por el importe total de S/. -448 030,05, precisando que en la determinación efectuada no reconoció los préstamos que habrían sido recibidos sin utilizar medios de pago, de acuerdo con los Resultados del Requerimiento Nº 0822060000395, incurriendo así en la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario; en tal sentido, le solicitó que sustentara tal observación, precisándole que de lo contrario, determinaría ingresos omitidos al amparo del artículo 72°-A del Código Tributario, conforme con el detalle del Anexo Nº 05 (fojas 1119 a 1121).

Que en el Punto N° 7 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000752⁹ (fojas 1117/vuelta), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo determinados, e indicó que al haberse configurado la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, procedía a aplicar la presunción de ingresos omitidos según el artículo 72°-A del Código Tributario, siendo el importe de las ventas omitidas de S/. -136 739,82, S/. -204 962,63, S/. -30 466,36, S/. -37 808,21, y S/. -38 053,03, en los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, que ascienden en total a S/. -448 030,05.

Que del Anexo Nº 5 del Requerimiento Nº 0822060000752 (fojas 1119 a 1121), se aprecia que la Administración determinó el movimiento de caja de la recurrente de enero a diciembre de 2004, estableciendo saldos negativos de caja en los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, conforme con el detalle siguiente:

2004	Saldo Inicial (S/.)	Ingresos del mes (S/.)	Total de ingresos (S/.)	Egresos (S/.)	Saldo (S/.)	Saldos negativos (S/.)
Enero	4 839,91	0,00	4 839,91	-141 579,73	-136 739,82	-136 739,82
Febrero	0,00	152 142,56	152 142,56	-357 105,19	-204 962,63	-204 962,63
Marzo	0,00	711 827,61	711 827,61	-356 618,60	355 209,01	
Abril	355 209,01	175 758,82	530 967,83	-278 838,09	252 129,74	
Mayo	252 129,74	0,00	252 129,74	-121 313,25	130 816,49	
Junio	130 816,49	33 060,25	163 876,74	-194 343,10	-30 466,36	-30 466,36
Julio	0,00	750 418,35	750 418,35	-152 599,63	597 818,72	
Agosto	597 818,72	0,00	597 818,72	-255 426,50	342 392,22	
Setiembre	342 392,22	51 937,51	394 329,73	-182 822,10	211 507,63	
Octubre	211 507,63	51 569,60	263 077,23	-300 885,44	-37 808,21	-37 808,21
Noviembre	0,00	88 224,82	88 224,82	-126 277,85	-38 053,03	-38 053,03

⁷ Notificado con arreglo a ley el 27 de octubre de 2006 (foja 1138 vuelta).

⁸ Notificado con arreglo a ley el 27 de octubre de 2006 (foja 1118).

⁹ Notificado con arreglo a ley el 19 de enero de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Diciembre	0,00	319 617,00	319 617,00	-252 564,18	67 052,82	
Total						448 030,05

Que del mencionado Anexo N° 5, se aprecia que la Administración con relación a los ingresos, partió del saldo inicial de enero del ejercicio 2004 por S/. 4 839,91 registrado en el Libro Caja (foja 30), desconociendo en dicho mes el préstamo que habría sido otorgado por _____ y restó los egresos anotados en el referido Libro. En los siguientes meses la Administración consideró los ingresos y egresos registrados en el Libro Caja (fojas 19 a 29), excepto por los préstamos que habrían sido otorgados por _____ y los montos que habría devuelto.

Que asimismo se observa en dicho anexo que los saldos positivos determinados en los meses de marzo a mayo y julio a setiembre del anotado ejercicio fueron considerados como saldos iniciales en los meses siguientes y en los casos en que se obtuvo saldos negativos se consideró cero como saldo inicial del mes siguiente, de lo cual se obtuvo como resultado saldos negativos en los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004 por los importes de S/. -136 739,82, S/. -204 962,63, S/. -30 466,36, S/. -37 808,21, y S/. -38 053,03, es decir, un monto total de S/. -448 030,05.

Que la recurrente cuestiona la anotada determinación de movimiento de caja en el extremo del desconocimiento de los préstamos anotados en el Libro Caja.

Que sobre el particular, la recurrente se limitó a presentar durante la fiscalización los documentos "Contrato de mutuo de dinero a título oneroso" de 2 de enero, 1 de abril, 1 de mayo, 1 de junio, 1 de octubre, 1 de noviembre y 1 de diciembre de 2004, celebrados entre _____ y su representante de la recurrente, en calidad de prestatario y el mismo _____ y su cónyuge, en calidad de prestamistas, los que no tienen fecha cierta, pues no cuentan con firmas legalizadas, apreciándose que según su cláusula primera se entregó a la recurrente los montos de S/. 140 000,00, S/. 100 000,00, S/. 125 000,00, S/. 160 000,00, S/. 40 000,00, S/. 35 000,00 y S/. 5 000,00, en calidad de préstamo, y en la cláusula segunda, que el tiempo de duración de los préstamos era de 3 años a partir de la fecha de celebración, hasta el 31 de diciembre de 2006, y 31 de marzo, 30 de abril, 31 de mayo, 30 de setiembre, 31 de octubre y 30 de noviembre de 2007, plazo que podía ser renovado, precisándose que el interés era de 1.2% anual, que se abonaría al vencimiento del contrato, y no se señala que se hubiesen ofrecido garantías; asimismo, presentó recibos suscritos por Otto Walter Carrasco Zapata en el que indica que en representación de la recurrente recibió los referidos montos (fojas 40 a 46 y 763 a 777).

Que respecto del préstamo ascendente a S/. 239 775,00 que habría sido entregado por Construcciones _____ no obra en autos contrato alguno.

Que de autos se verifica que la recurrente no exhibió los medios de pago referidos a dichos préstamos, pese a que en virtud del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 939 y de la Ley N° 28194 resultaba obligatoria la utilización de éstos en la obtención de mutuos de dinero, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración no considerara como ingresos de caja los importes de S/. 239 775,00, S/. 140 000,00, S/. 100 000,00, S/. 125 000,00, S/. 160 000,00, S/. 40 000,00, S/. 35 000,00 y S/. 5 000,00, que alega la recurrente en el ejercicio 2004, careciendo de sustento lo argumentado por ésta en el procedimiento contencioso tributario respecto a que si bien no se bancarizó, no se pueden desconocer e imputarle ventas omitidas.

Que estando a lo expuesto, se tiene que la determinación de saldos negativos en los meses enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, se encuentra arreglada a ley, y en tal sentido, está acreditada la causal tipificada en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario que facultó a la Administración para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que habiendo quedado acreditado que la Administración se encontraba facultada para aplicar la determinación sobre base presunta, procede a continuación analizar el procedimiento utilizado.

Que la Administración adicionó a la renta neta del ejercicio 2004 el importe total de los saldos negativos de caja, esto es, la suma de S/. 448 030,00, conforme se aprecia de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004673, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (fojas 1388 a 1392). Asimismo, determinó ingresos omitidos gravados con el Impuesto General a las Ventas en los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004 por los importes de S/. -136 740,00, S/. -204 963,00, S/. -30 466,00, S/. -37 808,00, y S/. -38 053,00, conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004681, 084-003-0004682, 084-003-0004689, 084-003-0004671 y 084-003-0004687, emitidas por el citado tributo y periodos (fojas 1306 a 1312).

Que la adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por el importe de S/. 448 030,00¹⁰ a que se refiere el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004673 se ajusta a lo previsto en el artículo 72º-A del mencionado código, correspondiendo en consecuencia confirmar la apelada en este extremo impugnado, y por ende, mantener la anotada resolución de determinación en tal extremo.

Que respecto de la incidencia del reparo de autos en el Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004 a que se refieren las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004681, 084-003-0004682, 084-003-0004689, 084-003-0004671 y 084-003-0004687, cabe señalar que de conformidad con el inciso b) del artículo 65º-A del Código Tributario, incorporado mediante Decreto Legislativo Nº 941, la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá como efecto, entre otros, que tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda, y que además, cuando el contribuyente realizará exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos Impuestos.

Que en autos, de las correspondientes declaraciones juradas, se tiene que la recurrente no consigna ventas gravadas por concepto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 (fojas 989 y 990), lo que a su vez no es cuestionado en la fiscalización de autos por la Administración¹¹.

Que según el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1179) la recurrente se dedica a la crianza de langostinos, los mismos que son exportados, y no realiza ventas en el mercado nacional.

Que en este sentido, dado que la recurrente no realiza operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, no resultaba procedente que el reparo formulado por concepto de ingresos presuntos tuviera incidencia respecto del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004, correspondiendo en consecuencia levantar el reparo en este extremo.

Que dado que la recurrente no ha acreditado la utilización de medios de pago en la entrega y devolución de los referidos mutuos de dinero, pese a encontrarse obligada a ello, no se encuentra acreditado en autos una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, de modo que no resulta suficiente la acreditación de tales mutuos dinerarios con los contratos presentados y su consiguiente registro contable, por lo que carecen de sustento los alegatos esgrimidos en el sentido que los préstamos en que se sustenta el reparo bajo análisis fueron ingresados y contabilizados, que obran los respectivos contratos de mutuo y que si bien no utilizó medios de pago en

¹⁰ El referido importe resulta de sumar los saldos negativos de caja de los meses de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004 detallados en el cuadro anterior.

¹¹ En este sentido, la Administración repara el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 únicamente respecto de los ingresos presuntos materia de análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

dichos préstamos, no resultaría posible desconocer la realidad de dichas operaciones dado el volumen de sus ventas.

Que conforme se ha señalado precedentemente, en las Resoluciones Nº 01489-3-2003 y 03066-1-2005, entre otras, este Tribunal ha interpretado que el artículo 63º del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, por lo que la invocación efectuada en sentido contrario no resulta atendible.

Operaciones no reales:

Que según consta en los Anexos Nº 2 y 2.1 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 1343 a 1346), y los Anexos Nº 3 y 3.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004665 a 084-003-0004669, y 084-003-0004674 a 084-003-0004680 (fojas 1305 y 1306), emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, la Administración efectuó reparos por operaciones no reales.

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1158), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la realización de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 4 del citado requerimiento (fojas 1144 y 1145), para lo cual debía exhibir los contratos originales suscritos con los proveedores, guías de remisión, órdenes de pedido, entre otros, a la vez que le solicitó que sustentara la recepción y destino de los bienes, así como el pago de las facturas, señalando como base legal el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 18º, 19º y 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1139 vuelta), la Administración dejó constancia que respecto de las facturas detalladas en el Anexo Nº 3 de dicho resultado (fojas 1128 y 1129) la recurrente no presentó documentación sustentatoria que demostrara que se trataba de operaciones reales.

Que de acuerdo con el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18º 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, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que asimismo, el artículo 44º de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas preceptúa que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Nº 1923-4-2004, 1807-4-2004 y 325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal y el gasto en forma fehaciente y razonable, el



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que éstos constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 01759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, ha dejado establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a) y c) o de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 6276-4-2002 se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que en el caso de autos, la Administración reparó las Facturas N° 002-333, 002-334, 002-342, 002-345, 002-346, 002-356, 002-364, 002-368, 002-370, 002-374, 002-382, 002-384, 003-006, 003-015, 003-017, 003-032, 003-033, 003-034, 002-2326, 002-2325, 001-23242, 005-8296, 002-2347, 002-2346, 005-8370 y 005-8430 (fojas 251 a 276), emitidas por _____, Estación de Servicios _____ y _____ por concepto de compra de petróleo diesel 2, al considerar que las mismas correspondían a operaciones no reales.

Que de la revisión del Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000395 y su Anexo N° 3 (fojas 1128, 1129 y 1139/vuelta) se aprecia que la recurrente no exhibió, pese a haber sido expresamente requerida para ello, los medios probatorios que sustentaran la realización de las operaciones que se habrían realizado con dichos proveedores, tales como, contratos, documentos que acreditaran el traslado y recepción de los bienes, guías de remisión, órdenes de pedido, correspondencia comercial, entre otros, y por ende, la fehaciencia de las operaciones en cuestión, en tal sentido, debe mantenerse el reparo efectuado y en consecuencia corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta oponible el artículo 2° del Código de Comercio invocado por la recurrente, porque ésta debió probar la realidad de las operaciones, a efecto de poder sustentar las deducciones efectuadas para determinar la renta neta así como el crédito fiscal, conforme con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados.

Que cabe indicar que en aplicación del artículo 141° del Código Tributario¹², no correspondía que la Administración merituara el Informe Técnico elaborado por el Instituto Motores de Combustión Interna de la Universidad Nacional de Ingeniería, presentado por la recurrente en la etapa de reclamación para acreditar la realidad de las operaciones materia de reparo, toda vez que dicho sustento fue requerido en la etapa de fiscalización, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto no resulta atendible.

¹² Según el artículo 141° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que la Resolución N° 1291-1-97 alegada por la recurrente, se encuentra referida a un supuesto en que el que no se admitió en la instancia de reclamación el Registro de Compras, por no haberse acreditado el supuesto de excepción previsto en el artículo 141° del Código Tributario, tal como ha sucedido en el caso de autos.

Que estando a que la recurrente no cumplió con proporcionar la documentación solicitada expresamente mediante Requerimiento N° 0822060000395, no resulta atendible la invocación efectuada a la Resolución N° 2407-2-2003, referida al caso en que la Administración no había requerido expresamente la presentación de documentos que fueron presentados con posterioridad a la etapa de fiscalización.

Comprobantes de pago no exhibidos:

Que según consta en el Anexo N° 2.2 de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004658 y N° 084-003-0004673 (fojas 1342 y 1387), y el Anexo N° 3.2 de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004665, 084-003-0004669, 084-003-0004679 y 084-003-0004670 (fojas 1302 a 1304), giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto General a las ventas de enero, junio y noviembre de 2003 y julio de 2004, la Administración efectuó reparos por comprobantes de pago no exhibidos.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0822060000395 (fojas 1158 y 1159), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los originales de las Facturas N° 002-016474, 002-016475, 002-017392, 008-0516, 008-0554, 008-0574 emitidas por , Factura N° 001-0792 emitida por . y de los comprobantes de pago que respalden los gastos anotados en el Asiento N° 234 del Libro Diario de diciembre de 2004, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento (fojas 1147 a 1151), señalando como base legal el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000395 (foja 1139), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con presentar los originales de los referidos comprobantes de pago, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de dicho resultado (fojas 1130 a 1134).

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Similar redacción fue recogida por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

Que conforme se ha señalado precedentemente, según el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siendo que similar redacción fue recogida por el Decreto Legislativo N° 950.

Que el numeral 2.1 del inciso 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, dispone que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán reunir las características y requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que según el numeral 11.1 del artículo 12º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificado mediante Resolución de Superintendencia Nº 077-99/SUNAT, el adquirente o usuario deberá proceder conforme al numeral 4.2 del artículo 12º del citado reglamento, conservando en su poder mientras el tributo no esté prescrito, el cargo de recepción de la comunicación a la SUNAT, así como la copia certificada de la denuncia policial. Al respecto, el numeral 4.2 del artículo 12º del mencionado reglamento señala que el robo o extravío de documentos no entregados deberá declararse a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los hechos, adjuntando a dicha declaración una copia certificada de la denuncia policial respectiva, así como la relación de los documentos robados o extravíados, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismos.

Que del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 (fojas 1130 a 1134) se observa que la recurrente no exhibió los originales de las facturas materia de reparo, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente alega el extravío de los comprobantes de pago materia de reparo, cabe indicar que no acreditó que hubiese comunicado a la Administración el extravío de dichos comprobantes de pago según lo previsto en el numeral 4.2 del artículo 12º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, por lo que lo alegado por la recurrente sobre el particular carece de sustento.

Que cabe indicar que en aplicación del artículo 141º del Código Tributario, no correspondía que la Administración merituara los documentos presentados por la recurrente en la etapa de reclamación para desvirtuar el reparo, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto no resulta atendible.

Que dado que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº 2763-2003-AC/TC y 1803-2004-AA/TC, referidas al ejercicio de las facultades discrecionales de los poderes públicos, no resultan aplicables al caso de autos.

Que en cuanto a las Leyes Nº 29214 y 29215 invocadas por la recurrente, cabe indicar que aquéllas están referidas a los deberes relacionados con el Registro de Compras, caso distinto al de autos, por lo que no resultan aplicables.

Exceso en el gasto por operación en moneda nacional anotada como operación en moneda extranjera:

Que según consta en el Anexo Nº 2.2 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-00004658 y 084-003-0004673 (fojas 1342 y 1387) y el Anexo Nº 3.2 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004666, 084-003-0004674, 084-003-0004682 y 084-003-0004684 (fojas 1302 a 1304), giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto General a las Ventas de febrero y abril de 2003, febrero y abril de 2004, la Administración efectuó reparos por el exceso de los importes que la recurrente consideró erróneamente como operaciones en moneda extranjera.

Que mediante el Punto 4 y Anexo 2 del Requerimiento Nº 0822060000395 (fojas 1147 a 1151 y 1158 y 1159), la Administración comunicó a la recurrente que las Facturas Nº 002-03386, 002-03476, 002-03477, 002-02890, 002-02902 y 002-04074, correspondientes a los proveedores Litoral Pacífico S.A. Agencia de Aduanas y Corporación Refrigerados Inysa respectivamente, fueron registradas como operaciones en moneda extranjera pese a que fueron emitidas en moneda nacional, por lo que le solicitó que efectuara su descargo, señalando como base legal el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas. En el Punto 4 y Anexo 2 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 la Administración mantuvo el reparo (fojas 1130 a 1134).



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que al respecto, se tiene que las anotadas Facturas Nº 002-03386, 002-03476, 002-03477, 002-02890, 002-02902 y 002-04074 (fojas 185 a 187; 189 a 191) fueron emitidas por los importes de S/. 350,85, S/. 350,85, S/. 350,85, S/. 2 056,07, S/. 336,89, y S/. 347,90, más el Impuesto General a las Ventas, respectivamente, no obstante, fueron anotados por montos mayores (fojas 1130 a 1134), por lo que corresponde mantener el reparo y por ende, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gastos de viaje no sustentados:

Que según consta en el Anexo Nº 2.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658 (foja 1342), Anexo Nº 2.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004673 (foja 1387), y el Anexo Nº 3.2 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004668 a 084-003-0004672, 084-003-0004675 a 084-003-0004686, 084-003-0004688 y 084-003-0004689 (fojas 1302 a 1304) giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto General a las ventas de mayo a diciembre de 2003, y de enero a octubre y diciembre de 2004, la Administración efectuó reparos por gastos de viaje por los cuales no se acreditó la necesidad del viaje ni demostrado la relación del viaje con las actividades de la recurrente.

Que mediante el Punto 4 y Anexo 2 del Requerimiento Nº 0822060000395 (fojas 1147 a 1151, 1158 y 1159) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la respectiva correspondencia comercial y demás documentación la necesidad de los viajes a que se refieren los comprobantes de pago emitidos por _____ y _____ señalando como base legal el inciso r) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el Punto 4 y Anexo 2 del Resultado del citado requerimiento la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con sustentar la necesidad de los viajes (fojas 1130 a 1134).

Que según el inciso r) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que conforme lo señaló este Tribunal en la Resolución Nº 17105-10-2011, para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que así por ejemplo, en la Resolución Nº 03368-1-2006 este Tribunal consideró que los gastos de viaje se encontraban sustentados mediante los informes elaborados por el personal empleado que viajó describiendo las actividades desarrolladas en los cursos, ferias y visitas a clientes o proveedores; asimismo, en la Resolución Nº 09601-5-2004 se consideró que el deudor tributario pudo sustentar los gastos de viaje realizados por su dependiente presentando la relación de clientes o potenciales clientes que visitó, algún informe respecto de los resultados obtenidos por las visitas efectuadas, cartas, correos electrónicos, fax enviados o recibidos del cliente coordinando las visitas, etc., así como los documentos que demuestren la participación de dicho dependiente en los cursos para los cuales supuestamente viajó.

Que del punto 4 del Requerimiento Nº 0822060000395, su consiguiente resultado y anexos, se observa que la recurrente no acreditó con la respectiva correspondencia o documentación la necesidad de los viajes efectuados por los señores

a que se refieren los comprobantes de pago reparados, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que cabe indicar que en aplicación del artículo 141º del Código Tributario, no correspondía que la Administración merituara los documentos presentados por la recurrente en la etapa de reclamación para desvirtuar el reparo, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto no resulta atendible.

Gasto de transporte cuya relación de causalidad no fue sustentada:

Que según consta en el Anexo Nº 2.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658 (foja 1342), y el Anexo Nº 3.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004675 (foja 1304) giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las ventas de julio de 2003, la Administración efectuó reparos por gastos cuya relación de causalidad no fue acreditada por la recurrente.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento Nº 0822060000395 (fojas 1150, 1151, 1158 y 1159) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el gasto deducido mediante las Facturas Nº 006-3258 y 001-257, emitidas por el servicio de transporte de un motor Volvo y una retroexcavadora desde Lima hasta Tumbes, y por el servicio de transporte de bienes del activo fijo, respectivamente, señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el Punto 4 y Anexo 2 del Resultado del citado Requerimiento (fojas 1133 y 1139) la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó dichos gastos, precisando que en el caso de la Factura Nº 006-3258 no exhibió los comprobantes de pago correspondientes a la adquisición o arrendamiento de los bienes objeto de dicho servicio de transporte.

Que conforme se ha señalado precedentemente, según el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Factura Nº 006-3258 (foja 193) fue emitida por el servicio de transporte de un motor Volvo y una retroexcavadora desde Lima hasta Tumbes, siendo que sobre el particular, del Anexo Nº 02 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1133) se observa que la recurrente no exhibió el comprobante de pago que acredite la adquisición o alquiler de los bienes que fueron objeto del servicio en cuestión, o bajo qué título se encontraban en su poder, a efecto de acreditar que el gasto estuviese vinculado con la generación de renta o mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que al no encontrarse acreditada la relación de causalidad del gasto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la Factura Nº 001-257 (foja 250) fue emitida por el servicio de transporte de 2 tractores de orugas marca Caterpillar, Modelo D6-D y D6-C, desde Arequipa hasta Tumbes, señalándose que corresponde a maquinaria usada. Al respecto, tanto el Requerimiento Nº 0822060000395 como en su resultado (fojas 1150 y 1130) la Administración reconoció que se trataba de bienes del activo fijo, dejando constancia que la factura fue emitida por el transporte de bienes del activo fijo de la recurrente, por lo que se encuentra acreditada la relación de causalidad del gasto con el mantenimiento de la fuente productora de la renta, en tal sentido corresponde levantar el reparo respecto de dicha factura y revocar la resolución apelada en este extremo.

Activo fijo registrado como gasto:

Que según consta en el Anexo Nº 2.2 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-00004658 y 084-003-0004673 (fojas 1342 y 1387), giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, la Administración efectuó reparos por activos fijos registrados como gasto del ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento Nº 0822060000395 (fojas 1150, 1151, 1158 y 1159) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las Facturas Nº 003-1078 y 001-000005, giradas por

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1139) la Administración reparó las facturas en cuestión, según el detalle contenido en el Anexo Nº 02 de dicho resultado (fojas 1133 y 1134), al considerar que las mismas debían formar parte del costo del activo fijo.

Que de conformidad con el inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que según el párrafo 16 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC Nº 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo, el costo de una partida de inmuebles, maquinaria y equipo comprende, entre otros, cualquier costo atribuible directamente al activo para ponerlo en condiciones de operación para su uso esperado. Asimismo, de acuerdo con el párrafo 25 de la NIC Nº 16, los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como un activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado.

Que respecto de la Factura Nº 003-1078 (foja 192) ésta fue emitida el 24 de mayo de 2003 por el servicio de transporte de una casa prefabricada de madera, advirtiéndose que dicha casa fue adquirida el 23 de mayo de 2003 (foja 192), por lo que conforme con la referida NIC 16 correspondía que se reconociera como costo del activo fijo, en tal sentido corresponde mantener el reparo respecto de la referida factura y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, la Factura Nº 001-000005 (foja 188) fue emitida el 9 de diciembre de 2004 por concepto de construcción de un almacén de material noble, por lo que conforme con la referida NIC 16 correspondía que se reconociera como costo del activo fijo, en tal sentido corresponde mantener el reparo respecto de la referida factura y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gasto registrado dos veces:

Que según consta en el Anexo Nº 2.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004673 (foja 1387), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y el Anexo Nº 3.2 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004673 (foja 1302), emitida por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2004, la Administración efectuó reparos por haber registrado la Factura Nº 001-48298 dos veces.

Que del Anexo Nº 02 del Requerimiento Nº 0822060000395 y su consiguiente Resultado (fojas 1132 y 1149) se aprecia que la Administración comunicó a la recurrente que había efectuado el registro contable del gasto contenido en la Factura Nº 001-48298 de manera duplicada, lo cual no ha sido desvirtuado, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Activo fijo cargado a resultados:

Que según los Anexos Nº 2 y 2.3 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658 (fojas 1341 y 1344), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó las Facturas Nº 001-49389, 001-1605 y 001-1612, al considerar que correspondían a la adquisición de bienes que formaban parte del activo fijo de la empresa.

Que en el Punto 5 del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1158), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada el uso o destino de los bienes adquiridos mediante Facturas Nº 001-49389, 001-1605 y 001-1612. En el Punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

0822060000395 (foja 1139) la Administración señaló que la recurrente no había presentado documentación alguna que sustentara que los bienes en cuestión hubieran reemplazado piezas deterioradas.

Que mediante escrito de 15 de junio de 2006 (fojas 784, 932 y 933) la recurrente señaló que los bienes a que se refieren las Facturas Nº 001-49389, 001-1605 y 001-1612 fueron utilizados para la instalación de electricidad de los aireadores para las pozas de cultivo, las cuales utilizan corriente de la central principal y tienen que tener además un tablero para operar el funcionamiento de los indicados aireadores.

Que asimismo, mediante el Punto 2 del Requerimiento Nº 0822060000752 (foja 1127), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las razones por las que consideró como gastos deducibles los importes de las Facturas Nº 001-49389, 001-1605 y 001-1612, al considerar que dichas erogaciones correspondían a bienes del activo fijo de la empresa. En el punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000752 (foja 1117), la Administración indicó que mantenía el reparo.

Que según el inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que por su parte, el artículo 41º de dicha ley, establece que al valor computable de los bienes adquiridos o producidos, se agregará de ser el caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente; asimismo que el valor computable de los bienes incluye el de los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses. Similar redacción del primer párrafo del artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta fue recogida por el Decreto Legislativo Nº 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

Que respecto de las adquisiciones de bienes, en el párrafo 16 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, se precisa que para efecto de la medición inicial de las partidas del activo referidas a inmuebles, maquinaria y equipos, además del precio de compra, se deben considerar todos aquellos costos atribuibles directamente al activo para ponerlo en condiciones de operación para su uso esperado, tales como a) costo de preparación del lugar de emplazamiento, b) costos iniciales de despacho y manipuleo, c) costo de instalación, entre otros, agregándose en la mencionada NIC que los costos de administración y otros generales, en la medida que puedan ser atribuibles directamente a la adquisición o construcción del activo o que permitan poner el activo en condiciones de ser usado, también podrán capitalizarse o agregarse al costo, esto es, deberán incluirse dentro del costo de los activos fijos todos aquellos desembolsos que sean necesarios y razonables para conseguir ponerlos en uso.

Que al respecto, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Nº 147-2-2001, 09259-5-2001, 01217-5-2002 y 03595-4-2003, se ha dejado establecido que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que se advierte que las Facturas Nº 001-49389, 001-1605 y 001-1612 (fojas 127 a 129) fueron emitidas por la adquisición de "190 metros de cable WP 50 mm", "4 tableros metálicos", "30 contactores de 10 amperios con relai incluido de 3 -5 amperios regulable", "3 contactores de 10 amperios con relai incluido de 5-15 amperios regulable", "66 pulsadores con botones star - stop", "450 metros de cable WP 70



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

mm", "450 metros de cable WP 50 mm", "50 llaves térmicas 3 x 20 amperios", "10 llaves térmicas 3 x 80 amperios", "400 metros de cable NYY3-1 x 6mm", "800 metros de cable vulcanizado NLT4 * 14", "5 kits de puesta a tierra", "1 caja moldeada de 3 x 300 amperios", "66 prensaestopo de PVC p/cable de 14 mm", "4 portalíneas de 5 vías con aislador de loza", "5 regletas" y "6 tableros metálicos de 12 huecos pares", respectivamente, por el importe total de S/. 23 204,13.

Que si bien en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000752 (foja 1117) la Administración señaló que las facturas materia de reparo están referidas a bienes que conforman el activo fijo de la empresa, que han sido instalados por primera vez, y forman parte de un todo, no detalla cuáles son los bienes del activo fijo de los que forman parte ni la fecha en que tales activos fueron reconocidos como tal en los registros contables, lo que impide corroborar la procedencia del reparo.

Que no se aprecia de autos que la Administración haya identificado qué adquisiciones correspondían a activos fijos nuevos y cuáles mejoraban la condición de activo pre-existente más allá del estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, lo que impide corroborar la procedencia del reparo, por lo que corresponde levantarla, y revocar la apelada en este extremo¹³.

Derechos arancelarios e Impuestos pagados en la importación de bienes cargados inicialmente al gasto de los productos exportados por los que se ha solicitado el Drawback:

Que según los Anexos Nº 2 y 2.4 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004658 y 084-003-0004673 (fojas 1340, 1344, 1384 y 1392) la Administración reparó los derechos arancelarios pagados en la importación de bienes cargados inicialmente al costo de los productos exportados por los que posteriormente se solicitó el Drawback.

Que mediante el Punto 3 del citado Requerimiento Nº 0822060000752 y su Anexo Nº 01 (fojas 1125 y 1127) la Administración comunicó a la recurrente que si bien los ingresos obtenidos por concepto de Drawback constituyen ingresos no gravados, la restitución de tributos derivados del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios, cargados inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importados e incorporados posteriormente al producto exportado implica un menor costo de ventas, de modo que corresponde incrementar la renta neta imponible de los ejercicios 2003 y 2004 en los importes de S/. 12 892,00 y S/. 24 008,52 respectivamente, según el detalle contenido en el Anexo Nº 02 de dicho requerimiento (foja 1124).

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000752 y su Anexo Nº 01 (fojas 1116 y 1117) la Administración considera que de conformidad con el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC Nº 2 el costo de compra de las importaciones efectuadas comprende, entre otros, a los derechos de importación y otros impuestos no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales, de modo que la restitución de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias implica una reversión o extorno del costo de producción, por lo que mantuvo el reparo bajo análisis.

Que el artículo 76º de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 809, dispone que el drawback es el régimen aduanero que permite como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 77º de la referida Ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

¹³ Similar criterio se desprende de la Resolución Nº 5920-2-2014.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que el artículo 128º del Reglamento de la anotada Ley aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF establece que podrán ser beneficiarios del régimen de drawback las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que por su parte, el artículo 1º del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto.

Que de las normas glosadas se tiene que el drawback constituye un régimen aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados, siendo que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de dichos bienes.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 18624-9-2011 y 03170-1-2006, entre otras, cuando la norma que regula el drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al Ad Valorem pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual en rigor no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que en efecto, los recursos obtenidos a través del drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados. Esto es así toda vez que dichos impuestos no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado y, en tal razón, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma legal antes aludida); por ello su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al drawback recibido, pues conforme se ha indicado no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad y menos que el ente fiscal haya acreditado que dicho importe hubiere afectado íntegramente los costos de producción y posteriormente el costo de venta de tales bienes enajenados.

Que en tal sentido, no correspondía que la Administración adicione a la renta neta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 las sumas que correspondían a la restitución del drawback, considerados como parte del costo computable de las operaciones de la recurrente, por lo que procede levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en dicho extremo¹⁴.

¹⁴ Criterio similar al contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10855-10-2012.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Mermas no acreditadas conforme lo señala la Ley del Impuesto a la Renta:

Que según los Anexos Nº 2 y 2.5 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658 (fojas 1339 y 1344), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó la suma de S/. 63 785,00 por concepto de mermas no acreditadas de conformidad con la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento Nº 0822060000752 (fojas 1126 y 1127 vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la diferencia entre la cantidad de larvas sembradas y la cantidad de langostinos vendidos, conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 4 de dicho requerimiento (foja 1122).

Que mediante escrito de 10 de noviembre de 2006 (fojas 398 y 399) la recurrente señala que el Instituto del Mar del Perú, Colegio de Ingenieros y otras entidades coinciden sobre la presencia del virus de la mancha blanca, el cual produce mortalidad en la crianza de langostinos, y que estando además a su naturaleza de seres vivos, no existe identidad entre la cantidad de larvas y los langostinos cosechados.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento Nº 0822060000752 (foja 1117 vuelta) la Administración señaló que la recurrente no presentó el correspondiente informe técnico que permitiera sustentar las mermas sufridas en el proceso de crianza y cultivo de langostinos, conforme lo señalado en el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21º de su Reglamento, no encontrándose por consiguiente acreditada la diferencia entre la cantidad de larvas sembradas y la cantidad de langostinos vendidos.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37º de la anotada Ley del Impuesto a la Renta son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que de acuerdo al Diccionario de Lengua Española "merma" es la *acción y efecto de mermar*, definiéndose "mermar" como *bajar o disminuir algo o consumirse una parte de ello*.

Que asimismo, este Tribunal en diversas Resoluciones tales como las Nº 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza.

Que el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para la deducción de las mermas de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por merma a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Precisa la citada norma que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que en tal sentido, la recurrente a fin de sustentar la deducción por mermas, debió presentar en la fiscalización un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, lo que no hizo, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en tal extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que si bien la recurrente en la fiscalización hizo alusión al fenómeno de la "mancha blanca", no exhibió el referido informe técnico, por lo que no sustentó tributariamente el importe deducido por concepto de mermas.

Que cabe indicar que en aplicación del artículo 141º del Código Tributario, no correspondía que la Administración merituara los documentos presentados por la recurrente en la etapa de reclamación para desvirtuar el reparo, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto no resulta atendible.

Reconocimiento de la mayor pérdida tributaria compensable que corresponde deducir en el ejercicio:

Que según los Anexos Nº 2 y 2.6 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0004658 (fojas 1338 y 1344), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reconoció la mayor pérdida tributaria compensable por el monto de S/. - 4 488,00.

Que de conformidad con el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 774, vigente durante el ejercicio 1999, los contribuyentes domiciliados en el país debían 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 cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtuviesen utilidades. El saldo que no resultaba compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes. Los contribuyentes que obtuviesen rentas exoneradas debían considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

Que de acuerdo a la modificación efectuada al mencionado artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta mediante Ley N° 27356¹⁵, los contribuyentes domiciliados en el país debían 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 de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes. Los contribuyentes que obtuviesen rentas exoneradas debían considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

Que de acuerdo a la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356, el arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regirá por lo siguiente: 1. Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive. 2. Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.

Que según la modificación efectuada al mencionado artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta mediante Ley N° 27513¹⁶, los contribuyentes domiciliados en el país debían 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 en que obtenga dicha renta neta. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podría computarse en los ejercicios siguientes. Los contribuyentes que obtuviesen rentas exoneradas debían considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

Que la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, publicado el 13-02-2003, se precisó que la modificación introducida por el artículo 2º de la Ley N° 27513 al mencionado artículo 50º

¹⁵ Publicada el 18 de octubre de 2000.

¹⁶ Publicada el 28 de agosto de 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, es de aplicación a las pérdidas que se originen a partir del ejercicio 2002. El arrastre de pérdidas originadas en ejercicios anteriores se calculará conforme a lo dispuesto en el Artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Que de la Resolución de Determinación N° 084-003-0004658 (foja 1344), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se tiene que la Administración reconoció a favor de la recurrente una mayor pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores, por el importe de S/. - 4 488,00.

Que al respecto, en el Punto 2 del Requerimiento N° 0821060000381 (foja 1175) la Administración le solicitó a la recurrente que proporcione, entre otros, el análisis del arrastre de pérdidas tributarias compensables de ejercicios anteriores. En el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0821060000381 (foja 1174) la Administración determinó que la recurrente había calculado en el ejercicio 2003 un menor importe por concepto de pérdidas tributarias compensables de ejercicios anteriores, por lo que reconoció a favor de esta última un importe de S/. - 4 488,00.

Que de autos (fojas 929, 1060, 1338 y 1344), se aprecia que la recurrente declaró en el ejercicio 2001 como pérdida del ejercicio anterior el monto de S/. -192 375,00 debiendo ser S/. -196 701,00, lo que originó una diferencia de S/. -4 326,00 a su favor, que multiplicado por los factores de ajuste por inflación de 1,017 y 1,020 de los años 2002 y 2003, resultó una diferencia actualizada de S/. - 4 488,00. Asimismo, de la revisión del Formulario Virtual PDT 652 con N° 0079907526 (foja 975), correspondiente a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se aprecia que la recurrente declaró como pérdida del ejercicio anterior el monto de S/. - 258 202,00 debiendo ser S/. - 262 690,00, considerando la mayor pérdida por S/. - 4 488,00.

Que de la revisión de la "Cédula de Determinación de la Pérdida Tributaria Compensable" (foja 1060), correspondiente al arrastre de las pérdidas tributarias de 1999 a 2002, y su aplicación en el ejercicio 2003, se aprecia que, en efecto, la Administración reconoció a favor de la recurrente una mayor pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores, por el importe de S/. - 4 488,00, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gastos reparados por no acreditar la utilización de medios de pago:

Que según los Anexos N° 2 y 2.3 de la Resolución de Determinación N° 084-003-0004673 (fojas 1385, 1386 y 1392), y el Anexo N° 3.3 de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004670 a 084-003-0004672 y 084-003-0004681 a 084-003-0004689 (fojas 1300, 1301 y 1312), emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 respectivamente, la Administración efectuó reparos al costo o gasto y al crédito fiscal al no haberse acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de obligaciones por importes iguales o mayores a S/. 5 000,00 o US\$ 1 500,00.

Que según el artículo 8º del Decreto Legislativo N° 939, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, aun cuando se acredite o verifique la veracidad de las operaciones o quien los reciba cumpla con sus obligaciones tributarias. Para tal efecto se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación. b) 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.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que por su parte, de acuerdo con el artículo 8º de la Ley Nº 28194, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para tal efecto se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación. b) 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 de conformidad con la Primera Disposición Final del Decreto Supremo Nº 190-2003-EF, que dictó las normas reglamentarias del Decreto Legislativo Nº 939, y el artículo 4º de la Ley Nº 28194, el monto a partir del cual se debía utilizar Medios de Pago es de cinco mil nuevos soles (S/. 5,000) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500).

Que en el caso de autos, del Anexo Nº 2.3 de la Resolución de Determinación Nº 084-003-0001673 (fojas 1385 y 1386) y el Anexo Nº 3.3 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004670 a 084-003-0004672 y 084-003-0004681 a 084-003-0004689 (fojas 1300 y 1301), se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal así como el costo y/o gasto vinculado a las Facturas Nº 555-15433, 555-15551, 005-8645, 555-15541, 005-8511, 555-15527, 001-003, 555-15594, 555-15624, 555-15644, 005-8766, 142-23011, 555-15733, 001-137, 001-49634, 001-5155, 008-1087, 002-29583, 002-29766, 001-5261, 001-5278, 003-1213, 002-30151, 002-30240, 001-5657, 001-5659, 001-5658, 002-30375, 002-30420, 002-33041, 001-4021, 003-10714, 002-1601, 001-274, 002-30570, 001-3513, 002-30971, 001-68396, 001-5928, 001-5924, 001-5926, 001-5925, 001-344, 001-74, 001-345, 001-7067, 001-39837 y 321-1246, dado que la recurrente no había acreditado la utilización de medios de pago en su cancelación.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1159), la Administración solicitó a la recurrente que acredite la utilización de los medios de pago respecto de las facturas detalladas en el Anexo Nº 1 de dicho requerimiento (fojas 1152 a 1154).

Que mediante escrito de 16 de noviembre de 2006 (foja 307) la recurrente adjuntó la Comunicación de 15 de noviembre de 2006 (foja 306), por la cual el Jefe de Operaciones y Servicios de la Oficina Tumbes del Banco Financiero le informó que las copias de los cheques correspondientes al ejercicio 2004 fueron requeridas a su archivo central. En este orden de ideas, en la etapa de reclamación la recurrente adjuntó copias de diversos cheques girados al Banco Financiero (fojas 1241 a 1280, 1492 a 1536, y 1592 a 1594).

Que en el Punto 3 del resultado del Requerimiento Nº 0822060000395 (foja 1139) la Administración señaló que la recurrente había acreditado de manera parcial la utilización de medios de pago en la cancelación de los referidos comprobantes de pago, a la vez que procedió a reparar el costo y/o gasto y el crédito fiscal por la diferencia conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 01 de dicho resultado (fojas 1135 a 1137).

Que la Administración consideró que los Cheques Nº 302 y 082 presentados en la etapa de reclamación consignaron la cláusula "no negociable", por lo que levantó el reparo bajo análisis respecto de las Facturas Nº 001-68396 y Nº 002-30570 vinculadas a dichos títulos valores, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, se observa que las copias de los cheques presentadas por la recurrente en la etapa de reclamación, distintos a los Cheques Nº 302 y 082 antes mencionados, no consignan la frase "no



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

negociable"; en este sentido, no se encuentra acreditado que ésta hubiese utilizado alguno de los medios de pago previstos en la ley a efectos de proceder al pago de sus obligaciones comerciales a que se refieren las Facturas Nº 555-15433, 555-15551, 005-8645, 555-15541, 005-8511, 555-15527, 001-003, 555-15594, 555-15624, 555-15644, 005-8766, 142-23011, 555-15733, 001-137, 001-49634, 001-5155, 008-1087, 002-29583, 002-29766, 001-5261, 001-5278, 003-1213, 002-30151, 002-30240, 001-5657, 001-5659, 001-5658, 002-30375, 002-30420, 002-33041, 001-4021, 003-10714, 002-1601, 001-274, 001-3513, 002-30971, 001-5928, 001-5924, 001-5926, 001-5925, 001-344, 001-74, 001-345, 001-7067, 001-39837 y 321-1246, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al depósito en cuenta efectuado por el importe de US\$ 6 374,76 (fojas 1249 y 1500), no se encuentra acreditado que la omisión probatoria en este extremo se produjo por causa no imputable a la recurrente, por lo que procedió con arreglo a ley la Administración al no admitir a trámite dicho medio probatorio presentado en la etapa de reclamación.

Que dado que las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004658, 084-003-0004665 a 084-003-0004689, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, y de enero a diciembre de 2004, se sustentan en reparos antes analizados, los cuales han sido confirmados en unos extremos, y levantados en otros, corresponde disponer la reliquidación de dichos valores, según corresponda.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, junio, julio, setiembre y octubre de 2004:

Que las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004659 a 084-003-0004664 (fojas 1347 a 1356), giradas por los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, junio, julio, setiembre y octubre de 2004, se sustentan en los reparos efectuados por concepto de: i) Registro y declaración de operaciones en moneda extranjera aplicando un tipo de cambio incorrecto; y ii) Modificación de coeficiente como resultado de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2003.

Que en cuanto al reparo referido al registro y declaración de operaciones en moneda extranjera aplicando un tipo de cambio incorrecto, mediante el Punto 11 del Requerimiento Nº 0821060000381 (foja 1175) la Administración le solicitó a la recurrente que exhiba, entre otros, sus comprobantes de pago de ventas.

Que en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento Nº 0821060000381 (foja 1174 vuelta) la Administración señaló que procedía a reparar las diferencias en el tipo de cambio aplicado respecto de las operaciones de ventas realizadas por la recurrente en el extranjero, por el importe total de S/. 1 726,00, según el detalle del Anexo Nº 3 de dicho Resultado (fojas 1164 a 1165).

Que a su vez, las diferencias en cuestión fueron detalladas en el Anexo Nº 2.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004659 a 084-003-0004664.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el inciso a) del mencionado artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta agrega que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Que en autos, al observarse que tales diferencias a que se refiere el Anexo Nº 2.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0004659 a 084-003-0004664 no han sido desvirtuadas por la recurrente en estos autos, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

Que de otro lado, el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.

Que el inciso a) del mencionado artículo 85º fija la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, debiendo aplicarse para los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que en cuanto al reparo referido a la modificación de coeficiente como resultado de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2003, del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004659 a 084-003-0004664 (foja 1347) se observa que, en efecto, tal modificación se sustenta en el impuesto calculado e ingresos netos considerados en la Resolución de Determinación N° 084-003-0004658 (fojas 1337 a 1346), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que en este sentido, al haberse dispuesto en esta instancia la reliquidación de la Resolución de Determinación N° 084-003-0004658, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efectos que la Administración reliquide la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004659 a 084-003-0004664, teniendo en consideración la determinación final del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Resoluciones de Multa:

Que conforme con los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que de acuerdo a la modificación efectuada al numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N° 953, publicada el 5 de febrero de 2004, 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 dado que las Resoluciones de Multa N° 084-002-0013547 a 084-002-0013571 y 084-002-0013589 (fojas 1357 a 1382), emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0004658 a 084-003-0004664, 084-003-0004668, 084-003-0004670 a 084-003-0004674 y 084-003-0004677 a 084-003-0004689 (fojas 1295 a 1356; 1383 a 1394), emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril, junio, julio, setiembre y octubre de 2004, Impuesto General a las Ventas de abril, mayo y setiembre a diciembre de 2003, y de enero a diciembre de 2004, las que a su vez se sustentan en los reparos antes analizados, los mismos que han sido



Tribunal Fiscal

Nº 06414-10-2016

confirmados en unos extremos, y levantados en otros, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de tales resoluciones sancionatorias, y por ende, disponer su reliquidación.

Con los vocales Guarníz Cabell y Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 2560140000094/SUNAT de 31 de julio de 2008 en cuanto a los extremos siguientes: (i) Ingresos gravados determinados sobre base presunta en cuanto a su incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, junio, octubre y noviembre de 2004; (ii) Gastos de transporte cuya causalidad no fue sustentada respecto de la Factura N° 001-257; (iii) Activo fijo cargado a resultados; (iv) Derechos arancelarios e Impuestos pagados en la importación de bienes cargados inicialmente al gasto de los productos exportados por los que se ha solicitado el Drawback; y (v) Modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene; debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

Charca Huascupe
Secretario Relator
VA/CH/AM/rag