



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

EXPEDIENTE N° : 4508-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 15 de marzo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N° de 28 de octubre de 2016, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que las aves pierden peso como consecuencia del transporte, lo que no ha sido tomado en cuenta por la Administración.

Que la Administración señala que sobre la base de la metodología presentada y la información proporcionada por la recurrente estableció diferencias entre las compras y las ventas de pollo, las cuales no fueron sustentadas, por lo que determinó ventas omitidas, respecto del Impuesto General a las Ventas y omisiones referenciales de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, así como con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal anota que dado que la misma recurrente se auto reparó la suma de S/ 848 783,00, adicionando dicho monto en su Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta presentada mediante Formulario PDT 684 N° el 28 de marzo de 2014, atribuyéndolo a merma no sustentada que no constituía gasto, en aplicación del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas correspondía reparar el monto por concepto de crédito fiscal, ascendente a la suma de S/ 152 781,00.

Que por lo expuesto, considerando que las sanciones fueron emitidas como consecuencia de los reparos antes reseñados, confirmó las resoluciones de multa impugnadas.

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° (fojas 861 a 863 y 893)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, e Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que como resultado de la referida fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 (fojas 1033 a 1082); así como las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario (fojas 978 a 1005), por lo que la controversia radica en establecer si éstas se ajustan a ley.

¹ Notificados con arreglo a ley el 28 de abril de 2015 (fojas 863 vuelta y 893 vuelta).

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

Ventas Omitidas (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013).

Que de los Anexos N° 02, 04 y 05 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1033 a 1039 y 1043), se verifica que la Administración efectuó un reparo por ventas omitidas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, citando como base legal los artículos 1 y 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° su resultado, entre otros.

Que de otro lado, del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1070), se aprecia que la Administración efectuó reparo a las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 por ingresos no declarados, estableciendo intereses devengados y señalando como base legal el artículo 34 del Código Tributario, los artículos 3 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Requerimiento N° su resultado, entre otros.

Que asimismo, de los Anexos N° 02, 04 y 05 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1057 a 1064 y 1066), se tiene que la Administración determinó ventas omitidas por la suma de S/ 660 254,00, consignando como base legal los artículos 1, 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Requerimiento N° y su resultado, entre otros.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Requerimiento N° (fojas 806 y 807), notificado conforme a ley el 1 de julio de 2015 (foja 811 vuelta), la Administración indicó a la recurrente que de la información sobre la "Metodología de la comercialización del pollo vivo"² presentada en respuesta al Requerimiento N° y de la información obtenida de terceros, concluyó que las compras de pollo son realizadas a pedido y al contado, motivo por el cual no maneja ningún stock, toda vez que todo lo que compra se vende el mismo día y, siendo que del control de las compras y ventas de pollo realizadas en el procedimiento de fiscalización encontró diferencias según detalle adjunto en Anexo 01 por los meses de enero a diciembre de 2013, le solicitó el sustento respectivo con la documentación correspondiente, pues de lo contrario, tales diferencias serían consideradas como ventas omitidas tanto para el Impuesto General a las Ventas como para el Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito ingresado con Expediente N° el 9 de julio de 2015 (fojas 790 a 793), la recurrente manifestó que las diferencias obedecen a mermas como consecuencia del transporte de las aves, aludiendo al informe técnico elaborado por el Médico Veterinario Mario Regalado Deza, presentado para el año 2012 a fin de atender el Requerimiento N° durante la fiscalización realizada por la Administración con relación al ejercicio 2012 y a efecto de ilustrar la citada merma, consigna un caso práctico según el cual de 100 pollos que salen de la granja pesando 246 kgs., a su destino final (cliente) llegan pesando 241.08 kgs.

Que mediante el punto 4 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 802 y 803), notificado conforme a ley el 20 de abril de 2016 (foja 803 vuelta), la Administración señaló que la recurrente no sustentó las diferencias establecidas entre las compras y ventas de pollo, por lo que de conformidad con el numeral 1 del artículo 63 del Código Tributario determinó sobre base cierta ventas omitidas ascendentes a S/ 660 254,00 por los meses de enero a diciembre de 2013, para lo cual tomó la información real de los comprobantes por compras y ventas exhibidos por el propio contribuyente, lo que

² Que obra en autos, a fojas 831 y 832.

³ Emitido dentro del presente procedimiento de fiscalización y notificado conforme a ley el 18 de mayo de 2015 (foja 856 vuelta).

2 G 9 3



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

sería de aplicación tanto para el Impuesto General a las Ventas como para el Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que con tal propósito, la Administración determinó las ventas omitidas por cada día y mes identificando cada factura de compra, estableciendo el "precio x kg" de pollo en función del valor de venta y la cantidad de kilos comprados, procediendo a comparar con la factura de venta, estableciendo así el "precio vta x kilo" y tomando el valor de venta de cada factura más un margen de utilidad, obtiene un total de ventas que debieron realizarse que comparado con las ventas declaradas arroja un monto por ventas omitidas. Precisa la Administración que el margen de utilidad fue obtenido de la información proporcionada por la recurrente en respuesta al anotado Requerimiento N° _____ y en algunos casos en que solo se registraba compras y no ventas se tomaba el margen de utilidad del día siguiente, siendo que en el caso de que de acuerdo a la fiscalización el margen fuese mayor, se tomaba el obtenido de la información de la recurrente.

Que según señala la Administración en los valores que hacen referencia al Requerimiento N° _____ y su resultado; así como de acuerdo a lo señalado en la apelada (foja 1092 vuelta), la determinación de la obligación tributaria por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, así como del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013 y los pagos a cuenta de los mismos períodos fue efectuada sobre base cierta.

Que con relación a la determinación de la obligación tributaria, el artículo 60 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF⁴, prescribe que se inicia por acto o declaración del deudor tributario, o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Que conforme con lo establecido por el artículo 63 del referido código, la Administración Tributaria, durante el periodo de prescripción, puede determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, o 2) base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de acuerdo con lo señalado por Héctor Villegas⁵, la determinación sobre base cierta se debe efectuar cuando la Administración cuente con los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación.

Que así sostiene que debe efectuarse cuando la Administración cuente con los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación. Es decir, esta forma de determinación deberá ser aplicada en función a los elementos imprescindibles y esenciales para conocer en forma explícita y con certeza, la existencia de la obligación tributaria sustancial y la cuantía de tal obligación.

Que asimismo según Carlos Giuliani Fonrouge⁶, "(...) hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no

⁴ Similar redacción es recogida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

⁵ VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8° Edición. Buenos Aires: Editorial Astrea. 2002. Pág. 431.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. 7° Edición. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 2001. Pág. 552.



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, debe permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva (...).

Que cabe señalar que este Tribunal, en las Resoluciones Nº 01489-3-2003 y 03066-1-2005, ha interpretado que el artículo 63 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, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64 del citado código.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00215-4-2009 y 02234-4-2010, entre otras, este Colegiado ha establecido que la Administración puede determinar la obligación sobre base cierta cuando cuente con la documentación que le permita conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria. Esto es, en este caso se debe conocer en forma directa el supuesto de afectación y los hechos imponibles deben ser perceptibles con la observación y actuación de la documentación.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08437-2-2007 agrega que para determinar la obligación tributaria sobre base cierta, la Administración debe contar con todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho que le permitan apreciar en forma directa y cierta la materia imponible.

Que conforme con las normas y criterios jurisprudenciales citados, para que la Administración Tributaria determine la obligación tributaria por una venta o ingreso omitido sobre base cierta, debe contar con la documentación suficiente y necesaria para establecer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, por medio de la observación y actuación de dicha documentación debe determinarse con certeza el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía.

Que así, la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que, en la primera, se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09826-3-2001.

Que en consecuencia, corresponde establecer en esta instancia si los elementos tomados en cuenta por la Administración Tributaria le permitan conocer en forma directa y con certeza el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía.

Que al respecto, en el Informe de Auditoría de fojas 892 vuelta, el auditor da cuenta que la recurrente se dedica a la comercialización de pollos vivos y en cantidades mínimas de huevos en forma diaria, siendo su principal proveedor

Que se observa de autos que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración consideró que existían ventas omitidas partiendo del supuesto que si la recurrente adquiría pollos vivos a pedido de sus clientes, todos los pollos adquiridos debían ser vendidos incluyendo un margen de utilidad⁷ obtenido de la diferencia del precio de compra por kilo diario y el precio de venta por kilo diario y, al hacer las

⁷ Según papeles de trabajo elaborados por la Administración (fojas 690 y 691).

4
2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

operaciones aritméticas correspondientes, determinó omisiones en diferentes días de cada mes, aplicando la utilidad obtenida, sin tener en cuenta además que la recurrente también se dedica a la venta de huevos que aunque sea en mínima o menor proporción correspondería tener en cuenta, así como que las adquisiciones correspondían a diferentes tipos de aves, tales como "pollo vivo presa", "pollo vivo brasa", "pollo vivo tipo A", "pollo vivo presa mer", lo que implica que el precio de cada tipo de ave podría cambiar.

Que a mayor abundamiento, de la comparación del detalle de ventas omitidas consignadas por la Administración en el Requerimiento N° con la información proporcionada por el proveedor de la recurrente⁸, remitida a solicitud de la Administración se detectan diferencias en los montos considerados como valor de venta/compra⁹.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración ha efectuado la determinación de la obligación tributaria a cargo de la recurrente, sin tomar en cuenta elementos ciertos que permitan conocer en forma directa el hecho generador de tal obligación y su cuantía, por lo que no puede afirmarse de manera fehaciente que la recurrente haya realizado las ventas que se le imputan sobre la determinación de base cierta y en tal sentido, al no encontrarse arreglado a ley el anotado reparo, corresponde levantarlo.

Que en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en ese extremo, debiendo dejarse sin efecto las Resoluciones de Determinación N° giradas por Impuesto a la Renta de 2013 e intereses por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y en este extremo, dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° , giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013.

Que estando a lo expuesto precedentemente, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por el recurrente respecto del presente reparo.

Crédito Fiscal (Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013)

Que de los Anexos N° 03 y 04 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 1040 1042), se aprecia que la Administración efectuó un reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, citando como base legal el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento el Requerimiento N° y su resultado, entre otros.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 810 y 811), la Administración indicó a la recurrente que de su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de 2013 observó que se auto reparó el importe de S/ 894 774,00 por concepto de mermas no sustentadas, por lo que al no ser aceptadas tributariamente como gasto y/o costo efectos de dicho impuesto, tampoco podían ser aceptadas como crédito fiscal, para efectos del Impuesto General a las Ventas, debiendo considerarse como crédito fiscal utilizado indebidamente, por lo que observó el importe de S/ 152 780,94, requiriendo que sustentara tal objeción.

⁸ Remitida mediante escrito ingresado con Expediente N° de 19 de junio de 2015, en respuesta a la Carta N° de 26 de mayo de 2015 mediante la cual le solicitó detalle de las compras realizadas por la recurrente durante todo el año 2013, debiendo precisar la fecha, el número de comprobante, el bien vendido en kilos, el precio por kilo, el valor de venta, el IGV y el total; así como el circuito de compras de su cliente (fojas 639 a 663 y 668).

⁹ Tal es el caso por ejemplo en el mes de enero de 2013 de las Facturas N° 1 de 9 de enero de 2013 que la Administración considera en los días 9 y 10 de enero de 2013, duplicando los montos, de otro lado la Factura N° de 21 de enero de 2019 no existe

5
4 3



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

Que mediante el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 803), la Administración señaló que la recurrente no sustentó lo solicitado y dado que la adición en la referida declaración jurada correspondía a mermas no aceptadas tributariamente procedería a efectuar el reparo de la suma de S/ 152 780,94 distribuido en todos los meses del año 2013.

Que según el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones 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, aun 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 el artículo 22 de la mencionada ley, dispone que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo, siendo que en todos los casos, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo, excluyéndose de la obligación del reintegro, entre otros supuestos, las mermas y desmedros debidamente acreditados (inciso d), debiendo tenerse en cuenta lo establecido en el reglamento de la ley y en las normas del Impuesto a la Renta.

Que según lo establecido por el numeral 4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, y Decreto Supremo N° 064-2000-EF, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la oportunidad, forma y condiciones establecidas en el numeral anterior, siendo que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan como consecuencia de los hechos previstos en los incisos a) y b) del artículo 22 de la referida ley, se acreditará en la forma señalada por el numeral 4 del artículo 2, y las mermas y desmedros se acreditarán de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

Que respecto del presente reparo se tiene que la Administración consideró que el equivalente al 18% de la suma de S/ 848 783,00 auto reparada por la recurrente¹⁰ debía observarse para el crédito fiscal, cuantificándola mes a mes. Así, de la cédula denominada "Crédito fiscal que se repara por las mermas de pollo" (foja 693), elaborada por la Administración se aprecia que las mermas determinadas por mes le aplica el 18%, obteniendo el crédito fiscal a reparar.

Que sin embargo, de dicho cálculo no es posible identificar a qué comprobantes corresponde el referido crédito, siendo que tratándose de una merma no acreditada, correspondía que en todo caso, la Administración requiriese expresamente el sustento de la referida merma por el ejercicio 2013 y de no haberse acreditado ésta, pudiese exigir el reintegro del crédito fiscal, conforme con lo establecido en el inciso d) del quinto párrafo del artículo 22 de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que no hizo.

¹⁰ Importe que según el detalle Adiciones (2013), de foja 624, obtenido del Sistema Informático de la Administración corresponde a mermas y desmedros de existencias no sustentados.



Tribunal Fiscal

Nº 02532-10-2019

Que por lo expuesto, al no encontrarse debidamente sustentado el presente reparo, procede levantarlo y al haberse levantado también el reparo relativo a la omisión de ingresos, corresponde dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 978 a 1005), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013, Impuesto a la Renta de 2013 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las mencionadas resoluciones de multa, procediendo revocar apelada en este extremo y dejar sin efecto tales valores.

Que estando al sentido del fallo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente.

Con las vocales Villanueva Aznarán y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de octubre de 2016 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
GC/RC/mpe.