



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

EXPEDIENTES N° : 15347-2010 y 5575-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 3 de abril de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por con R.U.C. N° y contra las Resoluciones de Intendencia N° de 29 de setiembre y 30 de noviembre de 2010, emitidas por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, en el extremo que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, y las Resoluciones Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175, y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que mediante la Resolución de Intendencia N°, la Administración declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° sin haber meritado el escrito de reclamación y/o ampliación de reclamación, presentado el 11 de marzo de 2010 bajo el Expediente N° por lo que solicita la nulidad de dicha resolución de intendencia, al haber transgredido el debido procedimiento, el derecho de defensa y la debida motivación.

Que indica respecto al procedimiento de fiscalización, que la Carta N° a través de la cual se le otorgó un plazo de 60 días calendario para rehacer sus libros y registros contables, no precisó el año en que debía cumplirse con lo requerido, pues sólo señaló como fecha límite el "7 de setiembre del 2."; siendo que el Requerimiento N° en el que se le requirió la exhibición de los citados libros y registros contables, fue cerrado el 7 de setiembre de 2009, cuyo resultado fue notificado recién el 9 de setiembre de 2009; por lo que dicha carta, el Resultado del Requerimiento N° y los valores emitidos, son nulos de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que menciona que si bien al cierre del Requerimiento N° sus libros contables se encontraban con un atraso mayor al permitido, no habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por cuanto tenía plazo para rehacer su contabilidad; asimismo, refiere que la Administración no puede atribuirle la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, toda vez que no probó que se encontrara obligada a llevar el Registro de Activos Fijos, más aún si le manifestó verbalmente al auditor que no llevaba dicho registro por no tener activos fijos, no habiéndose tomado en cuenta además la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007,

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2 6 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

en la que no consignó ningún monto en las casillas de Inmuebles, Maquinarias y Equipos, y Depreciación, respectivamente.

Que aduce que la notificación del Requerimiento N° resulta nula, debido a que la diligencia se efectuó con Carlos Quinchó Quispe, quien no tenía poder para recepcionar tal documento; que la notificación del Resultado del Requerimiento N° debió realizarse el 7 de setiembre de 2009, en que debía cumplirse con lo solicitado en dicho requerimiento, conforme lo dispone el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT; y, que la notificación de estos requerimientos y de los Requerimientos N° no se realizó de acuerdo a lo establecido en el artículo 104 del Código Tributario.

Que cuestiona que en los Requerimientos N° y sus resultados, no se hiciera referencia a las normas del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas para formular los reparos acotados en el procedimiento de fiscalización, habiéndose consignado únicamente normas del Código Tributario de carácter general. Agrega que es falso lo señalado en los Puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 del citado Requerimiento N° en el sentido que los Requerimientos N° fueron cerrados el 17 de noviembre y 1 de diciembre de 2009, respectivamente.

Que en cuanto al reparo por presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, refiere, entre otros, que la reestructuración de caja efectuada por la Administración no muestra la realidad de sus operaciones, toda vez que no considera el total de ventas realizadas, los rubros "otros cargos" y "otros depósitos" respecto a las cuentas por cobrar y pagar diversas provenientes del Estado de Cuenta Tarjeta Crédito Negocios N° ni los gastos desembolsados en el ejercicio, habiendo duplicado además los egresos contenidos en la Factura N° 1019-4740.

Que manifiesta que las ventas anuales consignadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, ascendentes a S/ 1 652 412,00, son superiores a las ventas anuales determinadas en el procedimiento de fiscalización respecto a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Venta de enero a diciembre de 2007, en la que se estableció el importe de S/ 953 033,00, según el detalle contenido en los Anexos N° 2 y 6 del Requerimiento N° por lo que no se debió realizar ningún reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que anota que las Resoluciones de Determinación N° incumplen los requisitos contemplados en los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, dado que se sustentan en los Requerimientos N° y sus resultados, en los que no se mencionan las normas del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas para formular los reparos, por lo que dichas resoluciones de determinación devienen en nulas al igual que las resoluciones de multa vinculadas a ellas. Invoca al respecto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00413-1-2003, 06873-3-2002 y 00836-2-2003.

Que por su parte, la Administración señala que los reparos por nota de crédito no registrada ni declarada y presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se encuentran arreglados a ley, habiendo en este último reparo efectuado la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, al haberse configurado las causales de presunción establecidas en los numerales 2, 4 y 8 del artículo 64 del Código Tributario, aplicándose el procedimiento presuntivo establecido en el artículo 72-A del mismo código. Precisa que en el procedimiento de fiscalización también detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

2 6 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que en el presente caso, mediante Carta N° (fojas 629, 630 y 637 del Expediente N° SUNAT y Requerimiento N° notificados el 14 de julio de 2009, en el domicilio fiscal de la recurrente, bajo acuse de recibo, habiéndose consignado el nombre y firma de la persona con quien se entendió las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 631 y 638), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria, siendo que como resultado de dicho procedimiento, emitió las resoluciones de determinación y de multa que se detallan a continuación:

- ❖ Resolución de Determinación N° (fojas 677 a 683), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por los reparos siguientes: a) Nota de crédito no registrada ni declarada y b) Presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° (fojas 663 a 676), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° (fojas 644 a 662), por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, por los reparos siguientes: a) Nota de crédito no registrada ni declarada³ y b) Presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias⁴.
- ❖ Resoluciones de Multa N° (fojas 684 a 695), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2007.
- ❖ Resoluciones de Multa N° (fojas 696 y 697), por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos e infracciones que sustentan las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, se encuentran arreglados a ley; no obstante, previamente se procederá a analizar las nulidades deducidas por la recurrente respecto al procedimiento de fiscalización, los mencionados valores y la Resolución de Intendencia N°

I. De la nulidad del procedimiento de fiscalización

Que conforme con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF⁵, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

² En adelante toda referencia a fojas será respecto del Expediente N°

³ Reparo efectuado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2007 (foja 659).

⁴ Reparo efectuado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y mayo a diciembre de 2007 (foja 660).

⁵ Aplicable al caso de autos.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que el artículo 62 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, agregando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que de acuerdo con el artículo 75 del anotado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las referidas resoluciones, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que el inciso a) del artículo 104 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, dispone que la notificación de los actos administrativos se realiza por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción, y que el acuse debe contener, como mínimo: i) apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; ii) número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; iii) número de documento que se notifica; iv) nombre de quien recibe la notificación y su firma o la constancia de la negativa; y, v) fecha en que se realiza la notificación.

Que según el inciso d) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF⁶, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2 del aludido reglamento, prescribe que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos y Resultados del Requerimiento. Agrega dicho artículo que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que el artículo 4 del mencionado reglamento, indica que mediante el Requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del mismo reglamento, señala que el Resultado del Requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para

⁶ Aplicable al caso de autos.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que el artículo 8 del referido reglamento, prevé que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme con lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento; y, b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado, se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que mediante Resolución Nº 08716-10-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial El Peruano el 20 de octubre de 2017, este Tribunal ha establecido que "En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada".

Que entre los fundamentos contenidos en la citada resolución, se indicó lo siguiente: "se considera que cuando el segundo párrafo del anotado inciso b) del artículo 8 dispone que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento; sólo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en dicho caso no hay documentación o información a evaluar. En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del administrado y en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine".

Que por otra parte, los numerales 9.1, 9.2 y 9.3 del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia Nº que establece las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios, preceptúan que los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, respecto de tributos no prescritos, deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de quince (15) días hábiles establecido en el Código Tributario; siendo que la citada comunicación deberá contener el detalle de los libros, registros, documentos y otros antecedentes mencionados en el párrafo anterior, así como el periodo tributario y/o ejercicio al que corresponden éstos. Adicionalmente, cuando se trate de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, se deberá indicar la fecha en que fueron legalizados, el número de legalización, además de los apellidos y nombres del notario que efectuó la legalización o el número del Juzgado en que se realizó la misma, si fuera el caso; y, que en todos los casos se deberá adjuntar copia certificada expedida por la autoridad policial de la denuncia presentada por el deudor tributario respecto de la ocurrencia de los hechos.

Que de acuerdo con los numerales 10.1 y 10.2 del artículo 10 de la aludida resolución de superintendencia, los deudores tributarios señalados en el artículo 9, tendrán un plazo de sesenta (60)

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados, y sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, requieran un plazo mayor, la SUNAT otorgará la prórroga correspondiente, previa evaluación; precisándose en el numeral 10.3 de la misma resolución de superintendencia que para tal efecto el deudor tributario deberá contar con la documentación sustentatoria que acredite los hechos que originaron la pérdida o destrucción y que los plazos se computarán a partir del día siguiente de ocurridos los hechos.

Que según se ha señalado precedentemente, mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados con arreglo a ley el 14 de julio de 2009, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

Que a través del citado Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, los Registros de Compras y de Ventas, y los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos e Inventarios y Balances, indicándole como fecha de cumplimiento el 3 de agosto de 2009.

Que con escrito de 3 de agosto de 2009 (foja 525), la recurrente comunicó a la Administración la pérdida de los registros y libros solicitados, adjuntando copia de la denuncia policial asentada en la Comisaría Sectorial PNP - Huancavelica, en la que señaló como ocurrencia del hecho el 8 de julio de 2009 (foja 524).

Que mediante Carta N° notificada con arreglo a ley el 18 de agosto de 2009 (foja 522), la Administración informó a la recurrente que de conformidad con lo establecido en los artículos 9 y 10 de la Resolución de Superintendencia N° le otorgaba un plazo de 60 días calendario para rehacer los registros y libros respectivos, precisándole que dicho plazo se computaba "a partir del día siguiente de ocurrido el hecho, teniendo como fecha límite el 7 de setiembre del 2."

Que en el Resultado del Requerimiento N° cerrado el 7 de setiembre de 2009, y notificado el 9 de setiembre de 2009, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 627 y 628), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir los Registros de Compras y de Ventas (con información registrada), y los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos e Inventarios y Balances (no cuentan con información registrada).

Que de la copia de la denuncia policial presentada (foja 524), se aprecia que la recurrente declaró ante la Comisaría Sectorial PNP - Huancavelica, la pérdida de "Un (01) Libro de Registro de Ventas del mes de abril del 2005 a diciembre del 2008; un Libro de Registro de Compras de enero del 2007 a diciembre del 2008; un (01) Libro de Caja de enero de 2006 a diciembre del 2008; Libro de Diario de enero del 2006 a diciembre de 2008; un (01) Libro Mayor de enero 2006 a diciembre de 2008 y un (01) Libro de Inventario y Balance de enero del 2005 a diciembre del 2008", señalando como ocurrencia del hecho el día 8 de julio de 2009.

Que conforme se ha indicado precedentemente mediante la Carta N° la Administración informó a la recurrente que conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° antes glosado, ésta tenía un plazo de 60 días calendario, contados desde el día siguiente de la fecha en que habría ocurrido la citada pérdida, esto es, el 9 de julio de 2009, para rehacer sus Registros de Compras y de Ventas, y sus Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos e Inventarios y Balances.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que si bien en la citada carta se indicó que el plazo para reconstruir sus libros y registros tenía como fecha límite el "7 de setiembre del 2.", esto es, sin detallar el año (2009), ello obedece a un error material de digitación que no vicia de nulidad la referida comunicación.

Que asimismo, conforme se ha señalado anteriormente, el Resultado del Requerimiento N° fue notificado con arreglo a ley el 9 de setiembre de 2009, siendo preciso mencionar que no existe norma legal que disponga que el resultado del requerimiento deba notificarse en la misma fecha en que se efectúa el cierre de dicho requerimiento, por lo que carece de fundamento lo alegado por la recurrente en el sentido que la notificación del referido Resultado del Requerimiento N° debió realizarse el 7 de setiembre de 2009, fecha en que se cerró tal requerimiento.

Que por otra parte, corresponde manifestar que en el procedimiento de fiscalización bajo examen, se emitieron además los Requerimientos N° y sus respectivos Resultados, de acuerdo con el siguiente detalle:

Documento	Fecha de Notificación	Foja	Documento	Fecha de Cierre	Fecha de Notificación	Fojas
Requerimiento N°	09/09/2009	626	Resultado del Requerimiento N°	16/11/2009	17/11/2009	618 y 619
Requerimiento N°	17/11/2009	609	Resultado del Requerimiento N°	26/11/2009	01/12/2009	582 y 583
Requerimiento N°	01/12/2009	581	Resultado del Requerimiento N°	22/12/2009	22/12/2009	578

Que al respecto, los Requerimientos N° y Anexos (fojas 579, 580, 584 a 608 y 620 a 626), fueron notificados el 9 de setiembre, 17 de noviembre y 1 de diciembre de 2009 respectivamente, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado el nombre y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 581, 609 y 626), a través de los cuales la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara los reparos e infracciones detectados en dicho procedimiento respecto de los tributos y períodos materia de fiscalización.

Que es del caso anotar que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04063-3-2011, 16010-8-2010 y 02696-4-2010, entre otras, el citado inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, no exige que la persona que recibe la notificación sea necesariamente el deudor tributario, el representante legal o un trabajador del contribuyente, por lo que al ser recibida por una persona distinta, no se enerva la validez del cargo de notificación; en tal sentido, no es atendible lo sostenido por la recurrente respecto a que la notificación del Requerimiento N° resulta nula, debido a que la diligencia se efectuó con Carlos Quincho Quispe, quien no tenía poder para recepcionar tal documento.

Que asimismo, se verifica que los Resultados de los Requerimientos N° y Anexos, han sido cerrados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y el precedente de observancia obligatoria establecido mediante Resolución N° 08716-10-2017, en cada uno de los cuales se han meritado los escritos y documentos presentados en el procedimiento de fiscalización, y fueron notificados el 17 de noviembre y, 1 y 22 de diciembre de 2009 respectivamente, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado el nombre y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 578, 582, 583 y 610 a 619).

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que en los citados resultados, la Administración dejó constancia del cumplimiento o incumplimiento de lo requerido, comunicando sus conclusiones a la recurrente; apreciándose en cada uno de los mencionados documentos las bases legales aplicables, tales como las referidas al Código Tributario, las Leyes del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas y sus respectivos reglamentos, para formular los respectivos reparos e infracciones, debiendo precisarse que en el caso del Requerimiento N° y su resultado, emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, dichos documentos se remiten a los Requerimientos N° y sus resultados, por lo que no es atendible lo señalado por la recurrente en cuanto a que en los citados requerimientos y resultados no se hizo referencia a la normas en las que se sustentan los reparos.

Que estando a lo expuesto, carecen de sustento las nulidades deducidas por la recurrente respecto al procedimiento de fiscalización.

II. De la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° Resoluciones Multa N°

y las

Que el artículo 77 del citado Código Tributario, establece los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que de la revisión efectuada a las Resoluciones de Determinación N° y sus respectivos Anexos (fojas 644 a 683), giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, sustentándose en los Requerimientos N° y sus correspondientes resultados, verificándose que dichos valores contienen todos los requisitos contemplados en el referido artículo 77; por lo que, no resulta atendible la nulidad alegada.

Que asimismo, las Resoluciones de Multa N° (fojas 684 a 697), emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175, y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, contienen los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del aludido artículo 77, y han hecho referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, tal como lo dispone dicho artículo, por lo que queda desvirtuada la nulidad deducida al respecto.

III. De la nulidad de la Resolución de Intendencia N°

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁷, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del mismo código.

⁷ Aplicable al caso de autos.

2 4 7 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que el último párrafo del artículo 150 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el artículo 149 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁸, establece que la autoridad responsable de la instrucción, por propia iniciativa o a instancia de los administrados, dispone mediante resolución irrecurrible la acumulación de los procedimientos en trámite que guarden conexión.

Que de acuerdo con los numerales 150.1 y 150.2 del artículo 150 de la aludida ley⁹, sólo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver y cuando se trate de solicitud referida a una sola pretensión, se tramitará un único expediente e intervendrá y resolverá una autoridad, que recabará de los órganos o demás autoridades los informes, autorizaciones y acuerdos que sean necesarios, sin perjuicio del derecho de los administrados a instar por sí mismos los trámites y a aportar los documentos pertinentes.

Que la acumulación de procedimientos tiene por finalidad que se les tramite en un mismo expediente de manera agregada y simultánea, y concluyan en un mismo acto administrativo, evitándose traslados y notificaciones, simplificando la prueba y limitando los recursos, siendo una solución adecuada al principio de celeridad para aquellos casos que guarden conexión por el administrado participe o por la materia pretendida¹⁰.

Que mediante las Resoluciones N° 08902-4-2011 y 20790-1-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que es la autoridad que resuelve la que determina la pertinencia de la acumulación.

Que conforme se ha señalado precedentemente, como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, a través de la Carta N° SUNAT y los Requerimientos N°
la Administración emitió las
Resoluciones de Determinación N° , por el Impuesto a la Renta del
ejercicio 2007, y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, y las Resoluciones Multa N° por las infracciones
tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que al respecto, el 11 de febrero de 2010, mediante Expediente N° , la recurrente interpuso
recurso de reclamación únicamente contra las Resoluciones de Determinación N° ,
emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y los pagos a cuenta del Impuesto a la
Renta de mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2012, y las Resoluciones Multa N° ,
giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario,
según se aprecia del escrito de reclamación y de la hoja de información sumaria respectiva (fojas 732 a 738). Cabe indicar, que los citados valores contienen importe a pagar.

⁸ Aplicable al presente caso. Hoy recogido en el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

⁹ Aplicable al caso de autos. Hoy recogido en el artículo 161 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁰ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, pp. 456 y 457.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 03174-10-2019

Que posteriormente, el 11 de marzo de 2010, ésta presentó un escrito al que denominó "reclamo y/o ampliación de reclamo al Expediente N°", impugnando la totalidad de los valores emitidos en el procedimiento de fiscalización, es decir incluyó las resoluciones de determinación que habían sido emitidas por saldos a favor y sin importe a pagar, como son las Resoluciones de Determinación N°

, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a abril, setiembre y octubre de 2007 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, así como las Resoluciones Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 175 del Código Tributario, siendo que la Administración asignó a dicho reclamo el Expediente N° (fojas 134 a 154 del Expediente N° 5575-2011).

Que al respecto, cabe señalar que si bien la reclamación formulada mediante Expediente N° de 11 de febrero de 2010, como la reclamación presentada a través del Expediente N° de 11 de marzo de 2010, guardan conexión entre sí, pues tienen como antecedente el mismo procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración podía disponer la acumulación de los citados expedientes; también lo es que resultaba arreglado a ley que ésta como responsable de la instrucción, tenía la potestad de tramitar ambos expedientes de forma separada, dado que mediante el Expediente N° la recurrente recién formuló reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones Multa N°

Que en efecto, la Administración a través de la Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2010 (fojas 762 a 764), declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

emitiendo pronunciamiento respecto al Expediente N° de 11 de febrero de 2010; siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2010 (fojas 216 a 229 del Expediente N°) declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones Multa N°

, emitiendo pronunciamiento respecto al Expediente N° de 11 de marzo de 2010; por lo que en tal extremo no se aprecia transgresión al debido procedimiento, al derecho de defensa y la debida motivación, no resultando atendible la nulidad alegada por la recurrente.

IV. Resoluciones de Multa N°

Que previamente, cabe indicar que las Resoluciones de Multa N° (fojas 685 a 689, 693 y 694), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007 e Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, setiembre, noviembre y diciembre de 2007, por los importes de S/ 448,00, S/ 1 139,00, S/ 838,00, S/ 1 537,00, S/ 1 756,00, S/ 173,00 y S/ 173,000 más intereses, respectivamente.

Que asimismo, la Resolución de Multa N° (foja 696), fue emitida por la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por el importe de S/ 1 457,00, más intereses.

Que conforme con el artículo 11¹¹ del Decreto Legislativo N° 1257¹², vigente a partir del 9 de diciembre del 2016, en concordancia con la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N°

¹¹ Artículo 11. Extinción de deudas:

2 4 7 3



Tribunal Fiscal

N° 03174-10-2019

1311¹³, se reguló la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago correspondientes a los deudores tributarios señalados en el artículo 5 del citado decreto, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 y que no se encuentre dentro de los supuestos señalados en el artículo 4.

Que el artículo 12 del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que mediante Oficio N° de 10 de abril de 2017 (fojas 947 y 948), la Administración informó a este Tribunal que las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa N° se encuentran extinguidas en aplicación de lo dispuesto por el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, lo que se corrobora de las respectivas Fichas del Valor (fojas 939 a 941, 943, 944 vuelta, 945 y 945 vuelta).

Que estando a lo comunicado por la Administración, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° apelada, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° y revocar la Resolución de Intendencia N° apelada, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto a los argumentos esgrimidos por la recurrente sobre las citadas infracciones.

V. Resoluciones de Determinación N°

Que según consta en el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (foja 675), y los Anexos N° 1, 2 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 659 a 661) los mencionados valores fueron emitidos por S/ 0,00 (fojas 652, 653, 665, 666, 671, 673 y 676), debido a que la Administración no efectuó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, abril, setiembre y octubre de 2007 y

11.1 Extínganse las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del presente decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

11.2 Tratándose de deuda tributaria expresada en dólares estadounidenses, para determinar si son menores a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/10 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles).

11.3 Lo dispuesto en el párrafo 11.1 se aplica a las deudas tributarias acogidas a fraccionamiento, cuando el saldo pendiente de pago al 30 de setiembre de 2016 sea menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

11.4 Si el saldo pendiente de pago de un fraccionamiento a que se refiere el párrafo anterior se encuentra expresado en dólares estadounidenses, para efectos de determinar si es menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles).

11.5 No se aplica lo dispuesto en el presente artículo a las deudas señaladas en el artículo 4, ni a aquellas de los sujetos a que se refiere el artículo 6.

¹² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2016.

¹³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

al Impuesto General a las Ventas de marzo y abril de 2007, al no haber detectado ninguna omisión respecto a la autoliquidación efectuada por la recurrente en sus declaraciones juradas correspondientes.

Que asimismo, del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (foja 675), se advierte que dicho valor fue girado por un saldo a favor del contribuyente de S/ 98,00 (foja 672 del Expediente N° toda vez que la Administración tampoco efectuó reparos al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2007, habiendo compensado el saldo a favor del período anterior de S/ 1 097,00 al impuesto resultante del período de S/ 999,00, conforme fue determinado por la recurrente mediante su declaración jurada respectiva.

Que de conformidad con el artículo 10 del citado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que estando a que la determinación efectuada por la Administración coincide con la declarada por la recurrente, no existe controversia con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a abril, setiembre y octubre de 2007 y al Impuesto General a las Ventas de marzo y abril de 2007, por lo que haberse emitido las Resoluciones de Determinación N°

con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, procede confirmar las Resolución de Intendencia N° apelada en tales extremos.

VI. Nota de crédito no registrada ni declarada - Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 681), se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el importe de S/ 5 432,00, por no haber la recurrente registrado la Nota de Crédito N° sustentándose en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Resultado del Requerimiento N°

Que de Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° (foja 659), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2007, por el importe de S/ 1 032,00, al no haber la recurrente registrado ni declarado la Nota de Crédito N°

Que según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que el artículo 37 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945, dispone que 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 prohibida por dicha ley.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que los numerales 1.1 a 1.4 y 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° [redacted] establecen que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario. Tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago; y el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa; entre otras.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y N° 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por éstos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito; en tanto que cuando las operaciones no se realizaron o que por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, éstos deben ser anulados y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° [redacted] (foja 625), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el que omitió anotar en el Registro de Compras y declarar en el mes de noviembre de 2007, la Nota de Crédito N° [redacted] emitida por el proveedor Repsol YPF del Perú.

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 619), la Administración dejó constancia que la recurrente no ofreció ningún descargo, por lo que mantuvo la observación formulada a la citada Nota de Crédito N° [redacted] reparando, entre otro, la deducción de la citada nota de crédito en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y en la determinación del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2007.

Que de la documentación que obra en autos, se aprecia que la recurrente pese a ser requerida no sustentó el motivo por el que no registró ni declaró, la Nota de Crédito N° [redacted] emitida por el proveedor Repsol YPF del Perú, mediante la cual debió disminuir su costo y/o gasto del ejercicio 2007, asimismo debió considerar el citado comprobante en la determinación del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2007; por lo que no habiendo formulado ningún argumento que desvirtúe tales reparos, y siendo que estos se encuentran arreglados a ley, procede confirmar las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] apeladas en tales extremos.

VII. Presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo - Resoluciones de Determinación N° [redacted]

Que según se aprecia de los Anexos N° 1, 2, 2.1 a la Resolución de Determinación N° [redacted] emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (fojas 674 a 682), la Administración reparó ingresos presuntos por la suma de S/ 755 988,00, al considerar que existen saldos negativos de caja de los periodos enero, febrero y mayo a diciembre de 2007, al amparo de los numerales 2, 4 y 8 del artículo 64 y el artículo 72-A del Código Tributario.

2 4 7 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que asimismo, de la revisión de los Anexos N° 1 a 5 a las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero, febrero, y mayo a diciembre de 2007 (fojas 655 a 661), se verifica que la Administración reparó ventas omitidas en los citados períodos, al considerar que en éstos existen saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, al amparo de los numerales del numeral 2, 4 y 8 del artículo 64 y el artículo 72-A del Código Tributario.

Que de acuerdo al artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-1999-EF, durante el período de prescripción la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 00143-2-2000, 03371-2-2005 y 08756-3-2007 ha señalado que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar, la comprobación previa de uno de los supuestos previstos en el artículo 64 del citado código y en segundo lugar, la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en el mismo código o en una norma con rango legal.

Que por lo tanto, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, corresponde establecer si se encuentra acreditada alguna de las causales establecidas por el precitado artículo 64.

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 64 del citado código, la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 01044-2-2000, 4184-2-2003 y 5654-3-2003 ha indicado que la falta de sustento de la existencia de saldos negativos configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, por cuanto la existencia de tales saldos negativos suponen hechos que restan fehaciencia a la contabilidad del contribuyente y a la posterior determinación tributaria, configurándose la mencionada causal.

Que de otro lado, de acuerdo con el artículo 72-A del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 941¹⁴, 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.

Que para tal efecto, el inciso b) del citado artículo establece que cuando el saldo negativo sea mensual: i) Éste 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. 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 ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

¹⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 20 de diciembre de 2003.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

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

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 608), la Administración solicitó a la recurrente, para efectos del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas sustentar por escrito y con la documentación fehaciente, la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, de acuerdo con el detalle adjunto en los Anexos 1 a 5 al requerimiento (fojas 601 a 605), y según el numeral 2 del artículo 64 y el inciso b) del artículo 72-A° del Código Tributario.

Que según el resultado del Requerimiento N° (fojas 582 a 583), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ningún escrito, por lo que mantiene la totalidad de las omisiones determinadas.

Que ahora bien, conforme se aprecia de los Anexos N° 1 a 5 al Requerimiento N° (fojas 602 a 605), la Administración determinó la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos en los meses de enero, febrero y mayo a diciembre de 2007, como resultado de "rehacer" el Libro de Caja de la recurrente, para lo cual partió del saldo inicial de enero del ejercicio 2007 de S/ 2 541,00, anotado en la Casilla 300 - Caja y Bancos de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (foja 540)¹⁵, al que sumó las Ventas, compuestas por los rubros de Clientes y Cuentas por cobrar diversas de los meses de enero a diciembre de 2007, y restó los egresos que comprenden los rubros de Proveedores, Tributos por pagar y Cuentas por pagar diversas, de lo cual obtuvo como resultado del flujo de ingresos y egresos saldos negativos en los meses de enero, febrero y mayo a diciembre de 2007, por los importes de S/ 17 323,35, S/ 13 865,98, S/ 74 877,97, S/ 116 739,37, S/ 142 359,86, S/ 113 253,80¹⁶, S/ 34 782,84, S/ 22 172,70, S/ 108 066,49 y S/ 112 012,31, que fueron arrastrados con la cifra S/ 0,00 para los siguientes periodos de febrero, marzo y junio a diciembre de 2007, de otro lado, los saldos positivos determinados en los meses de marzo y abril del referido ejercicio fueron considerados como saldos iniciales en los meses siguientes.

Que se verifica que los importes considerados por la Administración como ingresos por Clientes, provienen de los montos consignados en la Casilla 100 - Ventas Netas Gravadas de las Declaraciones juradas mensuales - Formulario PDT 621 IGV Renta Mensual correspondientes a los meses de enero a abril, agosto a octubre y diciembre de 2007 y en el Registro de Ventas de los meses de mayo a julio y noviembre de 2007, tal como se detalla en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 601). Asimismo, con respecto a los egresos por compra a proveedores, se observa que la Administración consideró lo anotado en el Registro de Compras en los meses de enero a diciembre de 2007 (fojas 482 a 507).

Que al respecto, se concluye que la información obtenida de las declaraciones juradas mensuales, del Registro de Ventas y del Registro de Compras, no resulta suficiente para acreditar que la recurrente efectuó la cobranza por las ventas realizadas a sus clientes o la cancelación de las adquisiciones efectuadas a sus proveedores, dado que los citados registros y la declaraciones sólo dan cuenta de las operaciones de venta y compra contenidas en los comprobantes de pago emitidos, tanto por la recurrente como por sus diversos proveedores, cuyos montos sirvieron para la determinación de los pagos a cuenta y del Impuesto General a las Ventas, siendo que a efecto de dar cumplimiento al procedimiento bajo análisis, los flujos de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias debieron haberse constatado

¹⁵ Presentada mediante Formulario PDT 658 N°

de fecha de presentación 3 de abril de 2007 (fojas 537 a 540).

¹⁶ Importe modificado mediante Resolución de Intendencia N°

(foja 891 vuelta).

2 4 3



Tribunal Fiscal

N° 03174-10-2019

mediante depósitos, transferencias o abonos en cuentas bancarias de la recurrente y de los proveedores, recibos de pago o comprobantes de caja emitidos por la recurrente o por los proveedores, entre otros, lo que no se aprecia que haya realizado la Administración.

Que de lo expuesto y teniendo en cuenta que, 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 establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01651-3-2002, entre otras, se concluye que toda vez que no se encuentra acreditado en autos con elementos probatorios adicionales (al Registro de Compras, Ventas y declaraciones mensuales de la recurrente) la realización de los cobros de los comprobantes de pago por ventas emitidos por la recurrente, ni la realización de los pagos a clientes y proveedores por los comprobantes de compra emitidos por éstos, no se sustenta en hechos ciertos la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos determinados por la Administración; en consecuencia, no se encuentra sustentada la causal regulada por el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario ni se aplicó correctamente el procedimiento establecido por el artículo 72-A del Código Tributario; por lo que, corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia N° y en este extremo, y se deja sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 134-

Que asimismo, en el caso de las Resoluciones de Determinación N° , al haberse mantenido un reparo y levantado otro, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de los citados valores.

Que estando al sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los alegatos formulados por la recurrente en relación a dicho reparo.

VIII. Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 663, 664 y 667 a 670), fueron emitidas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2007.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 siguientes sistemas: a) Fijando 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. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta; y b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que por otro lado, el artículo 34 del citado Código Tributario, preceptúa que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el

2 6 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

vencimiento o determinación de la obligación principal, siendo que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° (foja 607), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente, los intereses generados por la omisión al pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2007, de acuerdo con la determinación efectuada en el Anexo N° 6 de dicho requerimiento (foja 584).

Que según se aprecia del Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 583), la Administración mantuvo la observación, procediendo a reparar los referidos intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2007.

Que de las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y diciembre de 2007, presentadas mediante Formularios Virtuales 621 N° de 13 de setiembre de 2007 y 18 de enero de 2008 (fojas 965 a 967 y 976 vuelta a 977), se observa que la recurrente consignó como bases imponibles de los citados períodos los importes de S/ 41 311,00 y S/ 58 568,00 y, a los que aplicó un coeficiente de 0,0083, que originó impuestos resultantes de S/ 343,00 y S/ 486,00 respectivamente, liquidaciones que coinciden con lo determinado por la Administración en el Anexo N° 6 del Requerimiento N° y el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 584 y 675).

Que no obstante, si bien la recurrente presentó las mencionadas declaraciones juradas, no cumplió con cancelar los importes declarados, conforme se verifica de dichas declaraciones y del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 675, 965 a 967 y 976 vuelta a 977), por lo que resultaba arreglado a ley que la Administración procediera a emitir las Resoluciones de Determinación N° por los intereses correspondientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 34 del Código Tributario, y en tal sentido, procede confirmar la Resolución de Intendencia N° apelada en dichos extremos.

Que una situación distinta ocurre en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo y noviembre de 2007, en los que la Administración procedió a determinar intereses de S/ 51,00 y S/ 20,00, al considerar que la recurrente omitió cancelar los impuestos de S/ 354,00 y S/ 359,00, resultantes de aplicar el coeficiente de 0,0083 a las bases imponibles de S/ 42 610,00 y S/ 43 247,00, respectivamente; así como en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007, en los que la Administración procedió a determinar intereses de S/ 13,00 y S/ 6,00, al sostener que la recurrente sólo canceló parcialmente con los importes de S/ 240,00 y S/ 319,00, los impuestos de S/ 337,00 y S/ 369,00, provenientes de aplicar el coeficiente de 0,0083 a las bases imponibles de S/ 40 615,00 y S/ 44 414,00, respectivamente.

Que respecto a los pagos a cuenta de junio y julio de 2007, cabe señalar que mediante Formularios Virtuales 621 N° de 10 de julio y 10 de agosto de 2007 (fojas 961 a 965 vuelta), la recurrente declaró como base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007, los importes de S/ 28 874,00 y S/ 38 433,00, a los que aplicó un coeficiente de 0,0083, que originó impuestos de S/ 240,00 y S/ 319,00, respectivamente, los cuales cumplió con cancelar íntegramente conforme se verifica de dichas declaraciones y del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 675 y 961 a 965).

Que sin embargo, conforme se ha señalado precedentemente, la Administración procedió a determinar intereses de S/ 13,00 y S/ 6,00, al sostener que la recurrente sólo canceló parcialmente con los importes

2 4 3



Tribunal Fiscal

N° 03174-10-2019

de S/ 240,00 y S/ 319,00, los impuestos resultantes de S/ 337,00 y S/ 369,00 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007 respectivamente, esto es, desconociendo el contenido de las declaraciones juradas presentadas mediante Formularios Virtuales 621 N° pese a que del Anexo N° 6 del Requerimiento N° y el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 584 y 675), se aprecia que ésta se sustenta en dichas declaraciones, no obstante se advierte que considera erróneamente las bases imponibles de S/ 40 615,00 y S/ 44 414,00, señalando que corresponden "según declaración pago del contribuyente y según determinación efectuada por SUNAT", lo que carece de sustento, pues dichas bases imponibles son de S/ 28 874,00 y S/ 38 433,00, respectivamente.

Que en consecuencia, al haber la recurrente cancelado los importes de S/ 240,00 y S/ 319,00, correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007, y no haber la Administración sustentado debidamente su observación, procede revocar la Resolución de Intendencia N° apelada en dicho extremo, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

Que en lo que se refiere a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo y noviembre de 2007, cabe señalar que la Administración procedió a determinar intereses de S/ 51,00 y S/ 20,00, al considerar que la recurrente omitió cancelar los impuestos de S/ 354,00 y S/ 359,00, resultantes de aplicar el coeficiente de 0,0083 a las bases imponibles de S/ 42 610,00 y S/ 43 247,00, respectivamente; sin embargo al igual que en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007, las bases imponibles tomadas como referencia no corresponden a las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, no obstante que la Administración señala que corresponden "según declaración pago del contribuyente y según determinación efectuada por SUNAT", lo que carece de sustento.

Que en consecuencia, al no encontrarse el reparo debidamente sustentado, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° apelada en dicho extremo, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que de las "Ficha del Valor" de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 930 vuelta a 932), se aprecia que las deudas contenidas en dichos valores fueron extinguidas mediante el Documento N° por tratarse de deudas de recuperación onerosa¹⁷.

IX. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 684, 690 a 692 y 695), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala 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 o saldos o pérdidas que generen

¹⁷ El indicado documento fue emitido con posterioridad a la Resolución de Intendencia N°

2 4 3



Tribunal Fiscal

N° 03174-10-2019

aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Créditos Negociables u otros valores similares.

Que la citada Resolución de Multa N° _____ ha sido emitida sobre la base de la Resolución de Determinación N° _____, por lo que estando a lo expuesto con relación a dicha resolución de determinación, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la referida resolución de multa, debiendo la Administración efectuar la reliquidación respectiva, por lo que corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° _____ a efectos que proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que en lo que se refiere a las Resoluciones de Multa N° _____ cabe mencionar que al haberse dejado sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____, procede a su vez dejar sin efecto las citadas las citadas resoluciones de multa, al sustentarse en aquéllas y revocar la Resolución de Intendencia N° _____

X. Resolución de Multa N° _____

Que la Resolución de Multa N° _____ (foja 697), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, por omitir llevar el Registro de Activo Fijo.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 175 del mencionado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del mencionado Código Tributario, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente (foja 905), modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala como sanción aplicable por omitir llevar los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos, la multa equivalente al 0,6% de los IN.

Que el numeral 4 del artículo 87 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido por las normas pertinentes.

Que de acuerdo con el artículo 65 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, con anterioridad a la modificación efectuada por Decreto Legislativo N° 1086, las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa, siendo que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT podrá establecer los libros y registros contables que integran la aludida contabilidad completa.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos, siendo que la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará entre otros los requisitos, características y condiciones del citado registro.

2 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

Que mediante el Punto 14 del Requerimiento N° (foja 630), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera para el 3 de agosto de 2009, entre otra documentación, el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo de enero de 2007 a diciembre de 2007.

Que en el Punto 14 del resultado del Requerimiento N° (foja 627), la Administración dejó constancia que la recurrente omite llevar el mencionado registro.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 626), la Administración reiteró a la recurrente la exhibición del Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, a efecto de poder acogerse al régimen de gradualidad, dejando constancia en el resultado del citado requerimiento (foja 619) que aquélla no presentó descargo alguno que sustente, entre, la presente observación.

Que de autos se aprecia que la recurrente es una persona natural con negocio y tiene como actividad económica principal transporte de carga por carretera (fojas 635 y 636), y que según la declaración del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2006, se observa que la recurrente tenía activos fijos por depreciar¹⁸, lo que demuestra que se encontraba obligada a llevar un control permanente de activos fijos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 22 de su reglamento, careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario.

Que en tal sentido, siendo que la recurrente no llevaba el Registro de Control de Activos Fijos a la fecha en que le fue solicitada su exhibición, pese a estar obligada a ello, se encuentra acreditada la comisión de la infracción bajo análisis, verificándose además que el importe de la multa se ajusta a ley, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N° apelada en tal extremo.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de la representante de la Administración¹⁹, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (foja 921).

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

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N°
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2010, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° y **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2010, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2010, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores; así como en el extremo referido al reparo por presunción de ingresos omitidos por existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, y sus multas vinculadas, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa N° y disponer que la Administración reliquide

¹⁸ De acuerdo con la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se observa que la recurrente declaró en la Casilla N° 317 y 328 los rubros Inmuebles Maquinarias y Equipos y Depreciación de Inmuebles Maquinaria y Equipo, por los importes de S/ 52 300,00 y S/ 9 954,00 (fojas 537 a 540).

¹⁹ Para tal efecto, la recurrente fue debidamente notificada (fojas 924 y 925).

2 4 4 3



Tribunal Fiscal

Nº 03174-10-2019

la Resolución de Determinación N°
y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

y la Resolución de Multa N°

4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2010, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores, reliquidar la Resolución de Determinación N° ; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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)
JS/RC/SN/rag