



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

EXPEDIENTE Nº : 1079-2016  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Tacna  
FECHA : Lima, 12 de julio de 2019

VISTA la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ de 27 de noviembre de 2015, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº \_\_\_\_\_ giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a setiembre y diciembre de 2012, y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio y octubre de 2012, enero, marzo, abril, mayo, julio, agosto y octubre de 2013; y contra las Resoluciones de Multa Nº \_\_\_\_\_ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta debe cumplir esencialmente con dos exigencias: i) Que la Administración demuestre la causal que la habilita para ello; y, ii) Que se respete escrupulosamente el procedimiento legal establecido; siendo que la primera exigencia deriva del hecho que la determinación sobre base presunta es supletoria, dado que solo procede utilizarla cuando no pueda practicarse la determinación sobre base cierta, mientras que la segunda exigencia atiende a que la determinación de la cuantía de la obligación tributaria es reglada, puesto que debe efectuarse en resguardo del principio de reserva de ley. Precisa que ambas exigencias han sido destacadas por la jurisprudencia.

Que anota que la determinación sobre base cierta se sustenta en pruebas directas, como sería en su caso las DUAS presentadas a la Administración, de las cuales se advierte que se dedica a la exportación de mercaderías adquiridas en Lima, que luego son ingresadas a un almacén o terminal aduanero para su posterior traslado a Chile, además, dichos documentos fueron verificados por aquella para efectos de la devolución del saldo a favor del exportador y también tiene pleno conocimiento de sus proveedores. De otro lado, indica que la determinación sobre base presunta se sustenta en elementos indiciarios o presuntivos que constituyen sucedáneos de medios probatorios de acuerdo con el artículo 275 del Código Procesal Civil.

Que refiere que las causales para la determinación sobre base presunta deben cumplir con el requisito de legalidad, pues solo son aquellas las enunciadas taxativamente en el artículo 64 del Código Tributario, salvo lo dispuesto en el numeral 13, que permite tal procedimiento sin necesidad de acreditar alguna causal cuando así lo establezca expresamente la norma tributaria, como la contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, la finalidad de dichas causales es acreditar la falta de fehaciencia de la documentación contable y tributaria que impida determinar la deuda sobre base presunta, lo que no ha sido demostrado por la Administración en la fiscalización, habiéndose vulnerado los principios del debido procedimiento y de defensa; y deben encontrarse acreditadas y motivadas, toda vez que la carga de la prueba respecto de las causales invocadas recae en la Administración según lo previsto en el artículo 196 del Código Procesal Civil, para lo cual, debe exponer las razones que sustentan la aplicación de una u otra causal y los medios probatorios en que se basó; sin embargo, ello no se advierte de las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que son nulas al carecer de motivación.

2 4 3 1



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Que aduce que la declaración determinativa presentada tiene carácter de jurada y se presume veraz, salvo prueba en contrario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444; en ese sentido, la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización puede inferir razonablemente a través de los medios probatorios directos o indirectos que haya recabado, que tal declaración carece de veracidad o exactitud, o existen dudas sobre la determinación practicada en ella; no obstante, ello no ha sido demostrado en autos, por el contrario, en el Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 consta que se ha cumplido con efectuar los descargos a las observaciones comunicadas así como presentar documentación sustentatoria.

Que añade que según la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la doctrina, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Administración tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigna o establezcan los deudores tributarios; en ese sentido, al tratarse su caso de una exportación, esta tiene un tratamiento especial y control minucioso, por lo que cuenta con abundante documentación, como son las DUAS de exportación, en consecuencia, la determinación del Impuesto a la Renta debe realizarse sobre base cierta, siendo que el procedimiento aplicado por la Administración carece de idoneidad, máxime si el monto reparado contiene, inclusive, adiciones de ejercicios anteriores, por lo que tal procedimiento es nulo e insubsistente.

Que manifiesta que la potestad tributaria del Estado se encuentra directamente relacionada con el derecho de igualdad en materia tributaria, o lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva; y que no puede ser confiscatoria, según la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Que alega que los valores impugnados que no se encuentran debidamente motivados, dado que no indican los fundamentos y la base legal que sustentan los reparos, lo que tampoco se advierte de sus anexos, por lo que aquellos y la resolución apelada devienen en nulos en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. Cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 5514-2005-PA/TC, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08313-1-2007, 09056-1-2007, 12898-10-2012, y 19346-10-2012, el artículo 103 del mencionado código, así como el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar y el numeral 4 del artículo 3 de la Ley N° 27444.

Que agrega que al ser las infracciones contenidas en las resoluciones de multa impugnadas accesorias a las resoluciones de determinación en cuestión, aquellas también deben ser dejadas sin efecto; e invoca la aplicación del artículo 171 del Código Tributario. Finalmente, solicita que se mantenga suspendido el procedimiento de cobranza coactiva seguido respecto de las deudas impugnadas.

Que por su parte, la Administración señala, entre otros, que como resultado del procedimiento de fiscalización a que se refiere la Orden de Fiscalización N° [redacted] efectuó reparos al costo de ventas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, por operaciones no fehacientes, asimismo, respecto de este último ejercicio, formuló reparos por la no utilización de medios de pago, por costo de ventas sustentado en documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento del Comprobante de Pagos y diferencias detectadas entre los gastos registrados en el Libro Mayor y los declarados, además, determinó ventas o ingresos omitidos por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y en cuentas bancarias en aplicación del procedimiento contemplado en el artículo 72-A del Código Tributario; siendo que dichos reparos se ajustan a ley, por lo que dispuso confirmarlos. Agrega que detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escritos de alegatos de 29 de mayo de 2019 (fojas 790 y 791), indica, entre otros, que los valores impugnados se encuentran debidamente motivados, toda vez que de la revisión de sus anexos se



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

advierte que cumplen con los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario, por lo que se encuentra acreditado en el caso de autos que el derecho de defensa de la recurrente ha sido cautelado; sin embargo, ésta no explica en su escrito de apelación de qué manera se habría materializado la afectación a sus derechos de defensa y de debido procedimiento.

Que añade que no es cierto lo sostenido por la recurrente en el sentido que la determinación sobre base presunta es supletoria, pues en diversas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 12352-2-2007, se ha establecido que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación en el que tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, por lo que tal alegato carece de sustento.

Que anota que no utilizó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para la calificación de la naturaleza de las relaciones económicas de la recurrente, lo cual fue precisado en la resolución apelada; de otro lado, refiere que las resoluciones impugnadas, tales como las Resoluciones de Determinación N° consignan monto cero como "monto de interés capitalizado", por lo que lo alegado en el sentido que se estarían capitalizando intereses, carece de sustento.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 150113152370-01 SUNAT y Requerimiento N° 1121150000034, notificados<sup>1</sup> el 17 de febrero de 2015 (fojas 525 a 527, 539 y 540), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, solicitándole diversa documentación contable y tributaria.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por reparo al costo de ventas por operaciones no fehacientes (fojas 689 a 691).
- Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por: i) Reparos al costo de ventas por operaciones no fehacientes, por no utilizar medios de pago y por sustentarse en documentos que no cumplen con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago; ii) Reparos por diferencias entre los gastos registrados y los declarados; y, iii) Reparos por presunción de ventas o ingresos omitidos por aplicación del artículo 72-A del Código Tributario (fojas 686 a 688).
- Resoluciones de Determinación N° giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a setiembre y diciembre de 2012 (fojas 676 a 685).
- Resoluciones de Determinación N° giradas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio y octubre de 2012, enero, marzo, abril, mayo, julio, agosto y octubre de 2013 (fojas 664 a 675).
- Resoluciones de Multa N° , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio a setiembre y diciembre de 2012 (fojas 695 a 704).

<sup>1</sup> Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

## I. Resoluciones de Determinación Multa N°

y Resoluciones de

Que previamente al análisis de los citados reparos y sanciones, cabe indicar que en el presente caso se aprecia que las Resoluciones de Determinación N° han sido emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a setiembre y diciembre de 2012, y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio y octubre de 2012, enero, marzo, abril, mayo, julio, agosto y octubre de 2013, por los importes de S/ 14,00, S/ 34,00, S/ 144,00, S/ 45,00, S/ 158,00, S/ 62,00, S/ 47,00, S/ 25,00, S/ 817,00, S/ 496,00, S/ 839,00, S/ 2 020,00, S/ 1 574,00, S/ 240,00, S/ 1 576,00, S/ 761,00, S/ 120,00, S/ 272,00 y S/ 183,00, respectivamente (fojas 663 a 685).

Que asimismo, las Resoluciones de Multa N° , fueron emitidas 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 a setiembre y diciembre de 2012, por los importes de S/ 348,00, S/ 303,00, S/ 188,00, S/ 371,00 y S/ 418,00, respectivamente (fojas 695 a 700).

Que mediante el artículo 11<sup>2</sup> del Decreto Legislativo N° 1257<sup>3</sup>, vigente a partir del 9 de diciembre del 2016, 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, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, y por cada acto independiente, 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 los artículos 4 y 6.

Que de acuerdo al artículo 12 del citado Decreto Legislativo N° 1257, tratándose de deudas impugnadas ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la Administración comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de deudas.

Que mediante Oficio N° 104-2017-SUNAT/600000 de 12 de julio de 2017 (fojas 773 y 774), la Administración comunicó que las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° y Resoluciones de Multa N° se encuentran extinguidas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257; lo que además se verifica de autos (fojas 775 vuelta a 787).

<sup>2</sup> El Artículo 11 Extinción de deudas:

11.1 Extinganse 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.

<sup>3</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Que estando a lo comunicado por la Administración, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que a continuación, corresponde determinar si los reparos e infracción contenidos en las Resoluciones de Determinación N° y Resoluciones de Multa N° 114-002- se encuentran arreglados a ley; no obstante, como cuestión previa se procederá a analizar las nulidades deducidas por la recurrente.

## II. Nulidad

### - De los valores impugnados

Que la recurrente aduce que los valores impugnados no se encuentran debidamente motivados, por lo que devienen en nulos.

Que de conformidad con el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 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; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados. Asimismo, señala que tratándose de 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 de las Resoluciones de Determinación N° y Resoluciones de Multa N° (fojas 686 a 691 y 701 a 704), se aprecia que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, dado que contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden establecer los importes y motivos que corresponden a los reparos efectuados, la base legal correspondiente, y que fueron emitidas como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva haciendo mención a los requerimientos y sus resultados, siendo que para el caso de las multas se hace referencia a la infracción, los montos de las multas y los intereses, por lo que al no haberse vulnerado el procedimiento legal establecido, la nulidad invocada por la recurrente carece de sustento, no siendo aplicables los criterios señalado al respecto.

### - De la resolución apelada

Que respecto a la nulidad de la resolución apelada, invocada por la recurrente, cabe señalar que de su revisión (fojas 706 a 712), se advierte que la Administración consigna la base legal pertinente, así como los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, habiendo decidido sobre todas las cuestiones planteadas y cuantas suscitaba el expediente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, por lo que se encuentra debidamente motivada; siendo que cuestión distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos que amparan la decisión de la Administración al emitir la resolución apelada, lo cual no conlleva a la declaración de su nulidad.

Que estando a lo expuesto, no se aprecia la existencia de algún vicio que conlleve a las nulidades alegadas por la recurrente, por lo que carecen de asidero sus alegatos, así como la jurisprudencia invocada sobre el particular.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

## III. Análisis de reparos

### 1. **Reparo al costo de ventas por operaciones no fehacientes – Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013**

Que de los Anexos N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013 (fojas 686 y 689), se aprecia que la Administración reparó el costo de ventas sustentado en facturas que corresponden a operaciones no fehacientes, por los importes de S/ 101 781,00 y S/ 115 295,00, respectivamente; amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 y en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1122150000225, notificado el 15 de abril de 2015<sup>4</sup> (fojas 518 a 521), la Administración indicó que de la revisión de las operaciones anotadas en el Registro de Compras de la recurrente, detalladas en el Anexo N° 02 (foja 506), detectó que ésta no presentó las facturas respectivas ni las guías de control de transportista que permita probar el traslado de los bienes adquiridos desde el lugar de su compra (ciudad de Lima) hasta el destino final para su venta en el mercado nacional en la ciudad de Tacna o su exportación hacia Chile, por lo que consideró que no se encontraba acreditada la fehaciencia de dichas operaciones de compra. En ese sentido, aquélla solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara por escrito sus descargos a las observaciones comunicadas, indicando los fundamentos y la base legal que sustentan su posición; y que adjuntara documentación sustentatoria fehaciente en original y fotocopia.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 21 de abril de 2015 (foja 404), mediante el cual señaló, entre otros, que realiza operaciones de exportación, para lo cual, compra mercadería en la ciudad de Lima, que es internada en los terminales aduaneros o depósitos para luego ser exportadas a Chile, por lo que sus operaciones de compra son fehacientes y se encuentran debidamente acreditadas con los documentos que adjunta en autos, tales como facturas, guías de remisión remitente, facturas por concepto de flete, constancia de detracciones, medios de pago y DUAS que sustentan la salida de la mercancía al exterior; agregando que estas últimas fueron exhibidas en la fiscalización.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225, notificado el 19 de junio de 2015 (fojas 494 a 498), la Administración señaló que de la evaluación del escrito y documentación presentada por la recurrente, se concluía que respecto de las facturas detalladas en el Anexo N° 02 del presente resultado (foja 479), la recurrente no presentó documentación adicional que permita acreditar el traslado de los bienes adquiridos desde el lugar de su compra (ciudad de Lima) hasta el destino final para su venta en el mercado nacional en la ciudad de Tacna o su exportación hacia Chile, por lo que mantuvo el reparo formulado con relación a dichas facturas.

Que además, indicó que a fin de determinar la incidencia de las facturas observadas en el costo y/o gasto, así como la correcta determinación del costo de ventas de las mercaderías correspondiente a los ejercicios fiscalizados, solicitó a la recurrente mediante Requerimiento N° 1122150000261<sup>5</sup> (fojas 501 y 502), que presentara los análisis de los saldos de la Cuenta Contable 20 - Mercaderías al 31 de

<sup>4</sup> Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

<sup>5</sup> Notificado el 30 de abril de 2015, mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

diciembre de 2012 y 2013; dejando constancia en el resultado del citado requerimiento<sup>6</sup>, que aquélla cumplió con lo solicitado (fojas 499 y 500). Así, luego de la revisión de la citada documentación, concluyó que tales facturas no conformaban los saldos de mercaderías al 31 de diciembre de 2012 y 2013, por lo que al no encontrarse en stock a dichas fechas, se entiende que los bienes consignados en ellas fueron vendidos, por tanto, procedió a desconocer el costo de ventas de las citadas facturas por los importes de S/ 101 781,00 y S/ 115 295,00, respectivamente.

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que el artículo 37 de la citada ley, establece 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 1218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados, asimismo, en la Resolución Nº 03618-1-2007, se ha señalado que la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dicha operación, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

Que en la Resolución Nº 8052-10-2017, se ha indicado que de los criterios antes citados, se tiene que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquél debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

<sup>6</sup> Notificado el 18 de junio de 2015, mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

2  
7  
L  
A  
3



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Que además, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003 se ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009.

Que en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de otro lado, conforme con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01877-1-2006 atendiendo al criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 256-3-99, 1229-1-97 y 238-2-98, si los proveedores no cumplen con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información éstos incumplen con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente.

Que no obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, se ha señalado que el criterio de las resoluciones citadas en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que conforme se advierte del Anexo Nº 02 al Resultado del Requerimiento Nº 1122150000225 (foja 479), la Administración reparó el costo de ventas sustentado en las Facturas Nº 005-009238, 001-001648, 001-001707, 001-000045, 001-001857, 001-000055, 001-000169, 005-009969, 005-009977, 001-000955 a 001-000958, 005-010058, 001-001676, 001-003755, 001-000124, 001-000224, 005-010237, 001-004001 y 001-004068, emitidas por los proveedores

por la venta a favor de la recurrente de casacas corrugadas juvenil, pantalones de licra y algodón para dama, pantalones juveniles, pescadores, conjuntos de algodón, buzos micropolares para dama, polera rayada juvenil y conjunto de 3 piezas juvenil, por los importes allí señalados (fojas 285, 288, 291, 294, 297, 300, 303, 306, 308, 310, 312, 315, 319, 331, 334, 336, 338, 340, 344, 346 y 347).

Que al respecto, la Administración considera que las operaciones consignadas en las facturas antes mencionadas corresponderían a operaciones no fehacientes, basándose únicamente en que la recurrente no acreditó documentariamente el traslado de los bienes adquiridos desde el lugar de su compra (Lima) hasta el destino final para su posterior exportación a Chile, no advirtiéndose de autos que aquélla hubiese requerido a la recurrente que sustentara la fehaciencia de cada operación económica consignada en las facturas observadas, ni que señalara cómo se vinculó con los aludidos proveedores, quienes en representación de éstos y de la recurrente pactaron las operaciones de compra, si se firmaron contratos o adendas, ni quiénes fueron las personas responsables de recoger y/o recibir los bienes adquiridos, ni tampoco le requirió que proporcionara cotizaciones, proformas, presupuestos, órdenes de compra, partes de Ingreso, boletas de recepción a almacén, u otro similar, kárdex, medios de pago, estados de cuenta bancarios, u otra documentación sustentatoria de las operaciones de compra en cuestión. Asimismo, no se verifica de autos que la Administración hubiese realizado cruces de información con los citados proveedores, inspecciones o actuaciones adicionales que permitan amparar sus afirmaciones.





# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

Que en consecuencia, toda vez que el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, corresponde levantarlo, así como revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que con relación a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la Administración deberá proceder a su reliquidación teniendo en cuenta el importe del reparo levantado referido a dicho ejercicio.

## 2. Reparos al costo de ventas por no utilizar medios de pago – Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 686), se aprecia que la Administración reparó el costo de ventas sustentado en una factura que no fue cancelada utilizando los medios de pago a que se refiere la Ley N° 28194, por el importe de S/ 21 712,00; amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 y la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1122150000225 (foja 517), la Administración, entre otros, solicitó a la recurrente que acreditara la utilización de los medios de pago señalados en la Ley N° 28194, en la cancelación de las facturas detalladas en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento (foja 506).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 21 de abril de 2015 (foja 404), mediante el cual señaló, entre otros, que cumplía con adjuntar la documentación que sustentaba la bancarización de las facturas observadas.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (foja 493), la Administración indicó que de la evaluación del escrito y la documentación presentada por la recurrente, se concluía que ésta no presentó los documentos que acrediten la utilización de los medios de pago señalados por la Ley N° 28194 en la cancelación de las facturas detalladas en el Anexo N° 02 del presente resultado, por lo que mantuvo el reparo formulado (foja 479).

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, establece 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que por su parte, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, disponía que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

Que según el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/ 3 500,00) o mil dólares americanos (US\$ 1,000) y que el monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que el artículo 5 de la mencionada ley, señalaba que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos por el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, siendo que los medios de pago señalados en el párrafo anterior son aquéllos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702.

Que conforme con el artículo 8 de la indicada ley, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, y restitución de derechos arancelarios. Agrega dicho artículo que en caso que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que el inciso d) del artículo 25 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8 de la Ley N° 28194, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúe sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, según lo dispuesto en las normas antes mencionadas, no dan derecho a deducir costo y/o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que tal como consta en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (foja 479), la Administración reparó el costo de ventas sustentado en la Factura N° 001-222, emitida por el proveedor , por la venta a favor de la recurrente de pantalones de algodón para dama, por el importe de S/ 21 712,00<sup>7</sup>; al considerar que la recurrente no había acreditado su cancelación mediante la utilización de alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 28194, antes glosada.

Que toda vez que el monto por el cual fue emitida la factura observada supera el límite establecido en el artículo 4 de la precitada ley, la recurrente se encontraba obligada a acreditar su pago con los medios de pago establecidos en el artículo 5, lo que no hizo, pese a haber sido requerida para tal efecto por la Administración, y dado que aquella tampoco formula cuestionamiento alguno sobre el particular en la reclamación y apelación, el reparo bajo análisis se ajusta a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

<sup>7</sup> Importe redondeado.



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

### 3. Reparó al costo de ventas por sustentarse en documentos que no cumplen con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago - Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 686), se aprecia que la Administración reparó el costo de ventas sustentado en un documento que no cumple con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, por el importe de S/ 4 068,00; amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 y los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1122150000225 (fojas 516 y 517), la Administración indicó que de la revisión de las operaciones anotadas en el Registro de Compras de la recurrente, se detectó que la Factura N° 005-009988 (foja 506), no presentaba en forma discriminada el valor de venta de la operación y el impuesto respectivo, por lo que le solicitó, entre otros, que presentara por escrito sus descargos a la observación comunicada, indicando los fundamentos y la base legal que sustentan su posición; y que adjuntara documentación sustentatoria fehaciente en original y fotocopia.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 21 de abril de 2015 (foja 404), mediante el cual señaló, entre otros, que cumplía con adjuntar copia autenticada de la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (fojas 491 y 492), la Administración indicó que de la evaluación del escrito y la documentación presentada por la recurrente, se concluía que esta no cumplió con desvirtuar las observaciones comunicadas sobre la Factura N° 005-009988 (foja 479), por lo que mantuvo el reparo formulado.

Que el artículo 20 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112<sup>8</sup>, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que agrega el citado artículo que 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, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que asimismo, establece que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que por su parte, el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento, entre otros documentos, a las facturas.

Que el numeral 1.12 del artículo 8 del mismo reglamento, dispone que las facturas tendrán, entre otros requisitos mínimos, como información no necesariamente impresa, el monto discriminado de los tributos que gravan la operación y otros cargos adicionales, en su caso, indicando el nombre del tributo y/o concepto y la tasa respectiva.

<sup>8</sup> Publicado el 29 junio 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

Que tal como consta en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (foja 479), la Administración reparó el costo de ventas sustentado en la Factura N° 005-009988, de cuya revisión se aprecia que no cumple con los requisitos establecidos por el numeral 1.12 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago (foja 324), toda vez que no consigna el monto discriminado del impuesto que grava la operación, lo que no ha sido discutido por la recurrente en la reclamación ni apelación (fojas 608 a 617 y 719 a 728).

Que en consecuencia, dado que la factura observada no constituye un documento que sustente el costo de ventas acotado, al no cumplir con uno de los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, consistente en señalar el monto discriminado del impuesto que grava la operación, el reparo bajo análisis no se ajusta a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

#### **4. Reparó por diferencias entre los gastos registrados y los declarados – Impuesto a la Renta del ejercicio 2013**

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 686), se aprecia que la Administración efectuó reparo por diferencias entre los gastos consignados en los libros contables y los consignados en la declaración jurada anual, por el importe de S/ 7 502,00; amparándose en el Resultado del Requerimiento N° 1122150000225.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1122150000225 (fojas 509 y 510), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara fehacientemente con la documentación y base legal respectiva las diferencias determinadas entre los gastos de administración, ventas y financieros registrados en el Libro Mayor y los consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante Formulario 684 N° 0750206488 de 25 de marzo de 2014.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 21 de abril de 2015 (foja 404), mediante el cual señaló, entre otros, que procedería a modificar los gastos registrados conforme con el Libro Mayor.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (foja 484), la Administración indicó que de la evaluación del escrito presentado por la recurrente, se concluía que esta no cumplió con desvirtuar las diferencias detectadas entre los gastos registrados en el Libro Mayor y los declarados mediante Formulario 684 N° 0750206488, por lo que mantuvo el reparo formulado.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, establece 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que conforme se detalla en el Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225, la recurrente registró en su Libro Mayor y consideró en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, los siguientes gastos:

2                      G                      A                      3



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Periodo Tributario	Libro Mayor – Tomo I				Declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 – Formulario 684 Nº 0750206488 de 25.03.2014				Diferencias detectadas S/
	Cuenta Contable	Concepto	Importe S/	Fojas	Casilla	Concepto	Importe S/	Foja	
Ene – Dic 2013	941	Gastos de Administración	25 416,00	132 y 138	469	Gastos de Administración	25 419,00	437	(3,00)
Ene – Dic 2013	951	Gastos de Ventas	23 148,00	132	468	Gastos de Ventas	20 690,00	437	2 458,00
Ene – Dic 2013	971	Gastos Financieros	15 925,00	132	472	Gastos Financieros	25 882,00	437	(9 957,00)
<b>TOTAL GASTOS</b>			<b>64 489,00</b>		<b>TOTAL GASTOS</b>			<b>71 991,00</b>	<b>(7 502,00)</b>

Que conforme se advierte del cuadro precedente y se verifica de autos, la recurrente registró en su Libro Mayor gastos por un total de S/ 64 489,00; sin embargo, en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, dedujo gastos por un total de S/ 71 991,00, advirtiéndose una diferencia no sustentada de S/ 7 502,00, y dado que ello no ha sido desvirtuado por la recurrente en las instancias previas ni en la apelación, procede mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## 5. Reparos por presunción de ventas o ingresos omitidos por aplicación del artículo 72-A del Código Tributario – impuesto a la Renta del ejercicio 2013

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº [redacted] emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 686), se aprecia que la Administración efectuó reparo por presunción de ventas o ingresos omitidos por aplicación del artículo 72-A del Código Tributario, por el importe de S/ 516 105,00; amparándose en el Resultado del Requerimiento Nº 1122150000225.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la Administración podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

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

Que este Tribunal, en las Resoluciones Nº 01489-3-2003 y 03066-1-2005 ha señalado que de acuerdo con los artículos 63 y 64 del Código Tributario la Administración está facultada para utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del citado código, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66 y siguientes del mismo código.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 00950-2-99 y 08756-3-2007 ha establecido 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 una norma.



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

Que de otro lado, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado, criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01651-3-2002.

Que en la Resolución N° 03969-4-2016 este Tribunal ha señalado que la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario se explica por el hecho que los libros y registros contables deben brindar información fehaciente y confiable, pero cuando se determina que en estos se han registrado obligaciones y pagos sin sustento, la información contenida en ellos pierde credibilidad y, por tanto, la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a estos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que conforme con el artículo 72-A del referido código, 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. Para tal efecto, cuando el saldo negativo fuese mensual, este se determinaría cuando se comprobase que los egresos constatados o determinados mensualmente excediesen al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estuviesen o no declarados o registrados. El saldo inicial sería el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, siendo que el aludido procedimiento debería aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados. Agrega que las ventas o ingresos omitidos se imputarían al periodo requerido al que correspondiese 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.

Que respecto al flujo de ingresos y egresos, el Diccionario Kohler<sup>9</sup>, lo define (flujo de efectivo) como al efectivo neto generado por las operaciones de una empresa en un periodo dado, es decir, entradas de efectivo por cobros de ingresos menos salidas de efectivo por pago de gastos

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

Que en tal sentido, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración procede verificar si se ha acreditado la causal contemplada en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario que habría facultado a la Administración a efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1122150000225 (fojas 510 a 516), la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, que al haberse detectado diferencias entre los gastos de administración, ventas y financieros registrados en el Libro Mayor y los consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante Formulario 684 N° 0750206488 de 25 de marzo de 2014; se configuró el supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta establecido en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, toda vez que la información registrada en los libros contables y las declaraciones presentadas por la recurrente ofrecían dudas respecto a su veracidad o exactitud. En ese sentido, le solicitó que sustentara por escrito la observación comunicada, debiendo señalar la base legal y presentar la documentación que acredite sus

<sup>9</sup> Definición extraída del Diccionario Kohler para Contadores Sexta Edición, Editorial Limusa, SA. Pág. 353.



# Tribunal Fiscal

N° 06454-10-2019

afirmaciones o desvirtúe los hechos descritos, caso contrario, se procedería a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, cuyo detalle se muestra en el punto 4.1 del referido anexo (fojas 510 a 513).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 21 de abril de 2015 (foja 404), mediante el cual señaló, entre otros, que procedería a realizar la rectificación correspondiente de acuerdo a sus registros.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122150000225 (foja 485 a 490), la Administración indicó que de la evaluación del escrito presentado por la recurrente, se concluía que esta no cumplió con desvirtuar las observaciones comunicadas, por lo que se configuró la causal regulada en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario.

Que de acuerdo con el análisis efectuado en el numeral 4 de la presente resolución, esta instancia confirmó el reparo por diferencias entre los gastos registrados y los declarados – Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que se configura causal regulada en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario que habilita a la Administración para la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en una norma.

Que ahora bien, respecto al procedimiento de presunción aplicado, esto es el artículo 72-A del Código Tributario, se verifica que mediante el Anexo N° 01 A del Requerimiento N° 1122150000225, la Administración le comunicó a la recurrente que por el mes de diciembre 2012 determinó un saldo negativo de caja (S/ 45 766,92), que fue aceptado en la declaración jurada anual del 2012 (foja 485); por lo que para el mes de enero 2013 se considera cero como saldo inicial. Asimismo, la Administración le comunicó que detectó el registro de ingresos y egresos no sustentados; por lo que, procedió a reestructurar el Libro de Caja y Bancos, de acuerdo con la información detallada en el siguiente cuadro; por lo que, le solicitó documentación en original y fotocopias que desvirtúe la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, según el siguiente detalle:

Libro Caja y Bancos Folios		Período	Ingresos contabilizados				Egresos contabilizados			Saldo Mensual de Caja g = x - f	Ventas y/o Ingresos Omitidos
Del	Al		Saldo Inicial (a)	Subtotal Ingresos (b)	Reparo Ingreso no acreditado (c)	Total Ingresos (x) = a + b - c	Subtotal Egresos (d)	Reparo Egreso duplicado (e)	Total Egresos (f = d - e)		
57	57	201301	0,00	96 184,00	0,00	96 184,00	14 775,00	0,00	14 775,00	81409,00	0,00
60	60	201302	81 409,00	51 341,00	45 990,00	86 760,00	52 530,00	0,00	52 530,00	34230,00	0,00
63	63	201303	34 230,00	171 171,10	59 159,00	146 242,10	96 604,00	0,00	96 604,00	49638,10	0,00
66	66	201304	49 638,10	31 270,00	1 020,00	79 888,10	96 096,64	0,00	96 096,00	-16208,54	16208,54
69	69	201305	0,00	86 219,00	719,00	85 500,00	138 524,70	0,00	138 524,70	-53027,70	53024,70
72	72	201306	0,00	0,00	0,00	0,00	74 381,33	5 108,83	69 272,50	69272,50	69272,50
75	75	201307	0,00	5 926,39	5 926,39	0,00	41 162,97	5 160,47	36 002,50	36002,50	36002,50
79	79	201308	0,00	5 326,02	5 326,02	0,00	121 062,00	5 158,07	115 904,00	115904,00	115904,00
82	82	201309	0,00	5 676,62	5 676,62	0,00	104 132,86	5 785,63	98 347,23	-98347,23	98347,23
85	85	201310	0,00	384 252,92	384 252,92	0,00	61 947,14	5 343,14	56 604,00	-56604,00	56 604,00
88	88	201311	0,00	80 471,88	6 086,52	74 385,36	35 425,50	806,00	34 619,50	39765,00	0,00
91	91	201312	39 765,86	247 774,00	14 180,00	273 359,86	344 100,95	0,00	344 100,95	-70741,09	70 741,09
											<b>516 104,56</b>

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page, including a large 'Z' on the left and several stylized signatures in the center and right.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Que en el Resultado de Requerimiento del Requerimiento N° 1122150000225 se dejó constancia que la recurrente no sustentó los ingresos y los egresos objeto de reparo detallados en el citado cuadro.

Que en efecto, de autos se tiene que:

## a. Menores ingresos en los periodos octubre y noviembre de 2013

En el punto 4.2 (b.1) del Resultado de Requerimiento N° 1122150000225 (foja 487), se señaló que por los periodos de octubre y noviembre de 2013 en el Libro Caja y Bancos se registró como ingresos de dinero el concepto "Provisiones" (fojas 204 y 207), los cuales no fueron debidamente sustentados por la recurrente.

De la revisión de autos se aprecia que la recurrente en el mes de octubre 2013, en el Libro Diario, entre otros, cargó a la Cuenta 101101 - Caja M.N. y abonó la Cuenta 421201 - Facturas emitidas por pagar M.N. Tercero, por el importe de S/ 379 099,78 (foja 167); sin embargo no se observa que la recurrente haya sustentado dicho ingreso con documento alguno, pese haber sido requerida para ello.

Asimismo, se advierte que en el mes de noviembre 2013, en el mismo libro, entre otros, se cargó la Cuenta 101101 - Caja M.N. y abonó la Cuenta 401111 - IGV - Cuenta Propia, por S/ 4 250,34 (foja 165); no obstante, no se aprecia que la recurrente haya sustentado tal ingreso a caja, con documentación alguna.

## b. Menores ingresos en periodos febrero a mayo y julio a diciembre de 2013

En el punto 4.2 (b.2) del Resultado de Requerimiento N° 1122150000225 (fojas 486 y 487), se señaló que por los periodos febrero a mayo y julio a diciembre de 2013 en la Cuenta 101101 - Caja M.N. del Libro Caja y Bancos (fojas 201, 204, 207, 210, 213, 217, 223, 226, 229 y 232) se registró como ingresos de dinero el concepto "Gastos y Retiros" por un monto total de S/ 172 849,55, fondos que provienen de retiros en efectivo de la Cuenta 104101 - Cuenta BCP, según se advierte de la contabilización en el Libro Diario de los referidos meses (fojas 164, 166, 168, 170, 172, 174, 177, 179, 181 y 182); tales retiros estarían compuestos por: Retiros en efectivo (S/ 27 863,10), Transferencias a otras cuentas (S/ 102 350,00) y Pago de impuestos y préstamos (S/ 42 636,45), los que serán analizados seguidamente.

La Administración no observa el ingreso proveniente del concepto de Retiros en efectivo, pues considera que constituyen un ingreso de dinero en efectivo a la cuenta de Caja en M.N.

En cuanto al concepto de Transferencias a otras cuentas se aprecia de la revisión de los estados de cuenta corriente de la Cuenta BCP N° \_\_\_\_\_, en los que figura la recurrente como titular, que en los meses de febrero y marzo (fojas 280 y 281) se efectuaron transferencias a la Cuenta N° \_\_\_\_\_ por los montos de S/ 45 990,00 (S/ 22 000,00 y S/ 23 990,00) y de S/ 56 260,00 (S/ 20 000,00, S/ 20 000,00 y S/ 16 260,00), respectivamente; asimismo, se aprecia que en el mes de abril se realizó una transferencia a la Cuenta N° \_\_\_\_\_ (foja 279) por el importe de S/ 100,00.

Al respecto, no se aprecia que la recurrente haya acreditado si era titular de las Cuentas N° 1912025319 y 54025971244, ni que los fondos transferidos hayan sido retirados y que hayan estado dentro de su esfera de dominio, a efecto de sustentar los cargos a la Cuenta 101101 - Caja M.N., para ser considerados como ingresos dentro del flujo de caja.

16





# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

En relación con el concepto Pago de impuestos y préstamos se tiene que por los meses de marzo a diciembre de 2003 se efectuaron cargos en la Cuenta BCP Nº (fojas 271 a 280), por los motivos de pago de impuestos y pago de préstamos por un monto total de S/ 42 636,45.

Debe tenerse en cuenta que al tratarse de cargos bancarios que han sido efectuados para el pago directo de tributos y de créditos, no resultaba posible contablemente que se consideraran como fondos disponibles que deban ser reconocidos en la Cuenta 101101 como efectivo disponible, lo que no se aprecia que haya sido desvirtuado por la recurrente.

## **c. Egresos duplicados que inciden en saldos negativos de caja de periodos julio a noviembre de 2013**

En el punto 4.2 (c) del Resultado de Requerimiento Nº 1122150000225 (foja 486), la Administración señala que de la revisión de los estados de cuenta presentados, observó que por los periodos de junio a noviembre de 2013 existían importes que se habían duplicado como egresos, tanto en la Cuenta 101101 como en la Cuenta 104101 - Cuenta BCP por lo que correspondía excluirlos de los egresos.

De la revisión de los estados de cuenta de la mencionada cuenta, así como del Libro Caja y Libro Bancos, se aprecia que la recurrente efectuó una salida de dinero para el pago de impuestos, préstamos y portes, tanto en la Cuenta 101101 como en la Cuenta 104101, lo que evidencia que los egresos se duplicaron, por lo que correspondía que estos se ajusten en el flujo de caja de la recurrente.

Así por ejemplo, se observa que en el estado de cuenta corriente de la Cuenta BCP Nº ! correspondiente al mes de julio 2003 (foja 276), se realizó un cargo por el importe de S/ 401,00 por el concepto de pago de impuestos; siendo que en el Libro Caja del mes de julio de 2013 (foja 217) la recurrente contabilizó un egreso abonando la Cuenta 101101 por el importe de S/ 401,00 por el concepto de pago de impuestos; asimismo, en el Libro Bancos del referido mes (foja 214) se advierte que se volvió a contabilizar un egreso abonando el mismo monto de S/ 401,00; lo que evidencia una salida de dinero por el mismo monto.

Que de lo expuesto se concluye que el procedimiento sobre base presunta se encuentra arreglado a lo establecido en el artículo 72-A del precitado; por lo que, corresponde mantener el citado reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la supuesta vulneración a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, es preciso anotar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos – como el Tribunal Fiscal - a realizar el control difuso; por lo que no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado, no resultando aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional citadas.

## **Resoluciones de Multa Nº**

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 701 a 704), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013.

17



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el 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 toda vez que la Resolución de Multa Nº (fojas 703 y 704), ha sido emitida en base al reparo por operaciones no fehacientes, contenido en la Resolución de Determinación Nº 114-003-0014126, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la cual ha sido dejada sin efecto en esta instancia, procede emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dicha resolución de multa.

Que en cuanto a la Resolución de Multa Nº (fojas 701 y 702), cabe indicar que al haber sido emitida en base a los reparos por operaciones no fehacientes, no utilizar medios de pago, costo de ventas sustentado en documentos que no cumplen con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, diferencias entre los gastos registrados y los declarados, y presunción de ventas o ingresos omitidos por aplicación del artículo 72-A del Código Tributario, contenidos en la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, habiéndose levantado algunos y confirmado otros en esta instancia conforme a lo expuesto precedentemente, procede emitir igual pronunciamiento respecto de la infracción analizada, debiendo la Administración reliquidar la sanción en función del pronunciamiento emitido.

Que de otro lado, en cuanto a la aplicación del artículo 171 del Código Tributario invocado por la recurrente, cabe señalar que dicho artículo dispone que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con el principio de no concurrencia de infracciones, entre otros, siendo que en el caso de autos no se ha presentado dicho supuesto.

Que con relación a la solicitud de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva formulada por la recurrente, debe indicarse que no corresponde que tal pretensión sea planteada en la presente vía, sino en el mismo procedimiento de cobranza coactiva que se hubiere iniciado o a través de la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario, de considerarlo conveniente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, habiéndose notificado debidamente a ambas partes (fojas 767, 768, 770 a 772 y 789).

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

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 27 de noviembre de 2015, en el extremo de las Resoluciones de Determinación Nº y Resoluciones de Multa Nº en los términos expuestos por la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

Nº 06454-10-2019

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2015, en el extremo referido al reparo por operaciones no fehacientes; y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2015, en el extremo referido a los reparos por operaciones no fehacientes, así como la Resolución de Multa N° en dicho extremo, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; 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/VQ/rag.