



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

EXPEDIENTE N° : 2876-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 6 de agosto de 2019

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C.), contra la Resolución de Intendencia de 9 de diciembre de 2009, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Resoluciones de Multa

, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y multa por las infracciones tipificadas en el numeral 4 del artículo 176° y en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en relación con el saldo a favor declarado por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004 aplicado en enero de 2015 por S/ 51 709,00, la Administración no aceptó el impuesto bruto negativo de S/ 18 978,00 consignado en su declaración mensual, importe que sumado al crédito fiscal de diciembre 2004 asciende a S/ 32 731, lo que suma un saldo arrastrable para el periodo siguiente de S/ 51 709,00, y que el sistema de la Administración no aceptó en un inicio tal declaración mensual pero luego sí procedió a hacerlo, determinando un débito fiscal negativo por S/ 18 978,00, el que sumado al crédito fiscal por compras arrojó un saldo a favor de S/ 51 709,00, y que el inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas en absoluto señala expresamente la pérdida del exceso incurrido, no debiéndose distinguir donde la ley no lo hace.

Que indica respecto a los reparos por anticipos otorgados y diferencias con lo facturado y declarado que se debe apreciar la real naturaleza del "Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera del Proveedor", celebrado con , no debiendo considerarse como un anticipo de ventas que da lugar al nacimiento del Impuesto General a las Ventas, por cuanto cuando se recibieron las habilitaciones de fondos todavía no se había verificado la calidad de la madera, la cubicación, la clasificación, el transporte desde el punto de origen hasta el punto de destino, actividades que se desarrollaban por su cuenta, riesgo e interés propio y, posteriormente, se tomaba la decisión de compra por parte de su cliente quien debería otorgar su conformidad y satisfacción en cuanto a las calidades, precios y tipos de madera, y sólo una vez otorgada, se aceptaba la oferta por las cantidades, montos, calidades y tipo de madera, momento en el cual tenía lugar el contrato de compraventa.

Que refiere en cuanto a la presunción de ingresos por flujo de caja negativo que la Administración consideró como válido el contrato de compraventa de madera caoba de 7 de enero de 2005 que celebró con el cual se elevó a Escritura Pública, pero no llegó a hacerse efectivo, por cuanto su contabilidad, movimiento de bancos, movimiento de kárdex de existencias, etc. no muestran ninguna operación, no habiendo cumplido la Administración con agotar los medios para determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

Que agrega respecto a la Resolución de Multa , emitida por presentar en forma incompleta la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), que no existen diferencias significativas entre su Registro de Compras y la DAOT de 2005 y que la multa resulta desproporcionada deviniendo en un acto confiscatorio, asimismo, en tanto los reparos carecen de sustento las multas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario deben seguir la misma suerte.



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

Que la Administración señala que no resulta procedente la deducción del saldo a favor del período anterior en el mes de enero de 2005 por cuanto debió ser deducido en las ventas de diciembre de 2004, que con relación a los anticipos otorgados verificó que éstos provenían del "Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera del Proveedor" que la recurrente celebró con , habiéndose verificado la existencia de los abonos que constituyen anticipos otorgados con anterioridad a la emisión de los comprobantes de pago, y que respecto a la presunción de ingresos por flujo de caja negativo se constató la existencia de saldos negativos resultantes del flujo de ingresos y egresos de efectivo, los que no fueron sustentados por la recurrente.

Que añade en cuanto a la multa por presentar en forma incompleta la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) que en el procedimiento de fiscalización se dejó plenamente establecido que los datos consignados por la recurrente en su declaración diferían de los consignados en sus propios registros y documentación sustentatoria, y que las multas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se encuentran arregladas a ley al estar relacionadas a los reparos.

Que se verifica en autos que mediante la Carta (fojas 1220 y 1221)¹ y los Requerimientos (fojas 1205, 1206 y 1221), (fojas 1201 a 1204), (fojas 1183 a 1198) y (fojas 1112 a 1115), se realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización con relación al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del año 2005.

Que como resultado del anotado procedimiento de fiscalización la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, entre otros³, por: i) Ingresos omitidos por anticipos recibidos, ii) Deducción de notas de crédito emitidas en diciembre de 2004, e iii) Ingresos omitidos presuntos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo; asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 4 del artículo 176° y en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; emitiendo, en consecuencia, las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa , por los mencionados tributos, períodos y multas por las infracciones anotadas (fojas 1387 a 1421).

Resolución de Determinación

y Resolución de Multa

Que mediante el artículo 11°4 del Decreto Legislativo N° 12575, vigente a partir del 9 de diciembre del 2016, en concordancia con la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311⁶

¹ Notificada con acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

² Notificados con acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

³ La recurrente no impugnó los restantes reparos, tales como depreciación sin sustento, intereses presuntos y deducción del crédito fiscal (fojas 1425 a 1443, 1555 a 1573 y 1579 a 1600).

⁴ 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).



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

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 de 10 de abril de 2017 (foja 1861), la Administración informó a este Tribunal que las deudas contenidas en la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario⁷, se encuentran a extinguidas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257.

Que estando a lo comunicado por la Administración, corresponde revocar la apelada, no siendo pertinente emitir pronunciamiento sobre de los alegatos formulados por la recurrente al respecto.

Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa

Deducción de notas de crédito emitidas en diciembre de 2004

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación (foja 1399), la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero de 2005, por deducción de notas de crédito emitidas en diciembre de 2004, sustentando el reparo en los artículos 25°, 29 y 37° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en el Resultado de Requerimiento (foja 1197).

Que de acuerdo al artículo 25° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Que conforme al inciso b) del artículo 26° de la citada ley, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá, el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

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.

⁵ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2016.

⁶ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

⁷ Relacionada con el Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

Que según el artículo 29° de la misma ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950, los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido, agregando que determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

Que el artículo 37° de la referida ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950, dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento (foja 1197), la Administración señaló a la recurrente que según su declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de enero 2005 - Formulario PDT 621, consignó un saldo a favor del período anterior de S/ 51 709,00, sin embargo, en su declaración jurada de diciembre de 2004 - Formulario PDT 621, consignó en el casillero denominado Otros Créditos S/ 329 155,00 (fojas 1495 a 1497), por lo que le requirió sustentar por escrito y documentariamente el saldo a favor del período anterior declarado en enero de 2005 por S/ 51 709,00, para lo cual debería detallar los cálculos necesarios para su determinación.

Que mediante escrito de 24 de octubre de 2008 (fojas 1140 a 1148), la recurrente manifestó que optó por declarar los S/ 329 155,00 correspondientes a las notas de crédito por venta en la casilla 169 como "Otros Créditos", ya que hizo una prueba primero en declarar en la casilla 163 arrojando una inconsistencia que indicaba "que la casilla 163 no podía ser mayor a la casilla 161", por lo que optó por declarar en la casilla 169 y que no apreciaba alguna razón para ser sancionada, además, la documentación pertinente fue entregada y revisada por la Administración y el saldo a favor del período anterior consignado en la declaración jurada de enero 2005 correspondía a lo declarado en el período anterior según el siguiente detalle:

IGV Ventas Casillero 161	S/ 310 177,00
Notas de crédito Casillero 169	(S/ 329 155,00)
IGV Compras Casillero 108	<u>(S/ 32 731,00)</u>
SALDO A FAVOR	S/ 51 709,00

Que mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento (foja 1182), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló, entre otros, que no sustentó el saldo a favor observado, correspondiendo en el período enero 2005 considerar como saldo a favor, el crédito fiscal no utilizado en el período anterior por S/ 32 731,00.

Que conforme a lo previsto en el inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se deducirá del impuesto bruto resultante del conjunto de operaciones realizadas en el período que corresponda, el impuesto bruto proporcional a la parte del valor de venta tratándose de la anulación total o parcial de venta de bienes, por lo que correspondía que el importe por notas de crédito emitidas en diciembre de 2004 aludido por la recurrente sea deducido por ésta para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas del anotado período diciembre de 2004, y proceder al arrastre del saldo respectivo al período siguiente enero de 2005; sin embargo, de la revisión de la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004 - Formulario PDT 621 se verifica que la recurrente consignó como débito fiscal el monto de S/ 310 177,00, y como crédito fiscal el importe de



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

S/ 32 731,00, de lo que se concluye que ésta no contaba con importe por saldo a favor del mencionado período diciembre de 2004 que pudiera ser arrastrado al período siguiente enero de 2005.

Que si bien se constata que la recurrente consignó en el Casillero 169 – Otros Créditos de la referida declaración jurada del mes de diciembre de 2004, el importe de S/ 329 155,00, que refiere que corresponden a notas de crédito emitidas en el anotado período diciembre de 2004, se verifica en autos que la recurrente, no obstante haber sido requerida para el efecto, no sustentó de modo alguno su afirmación, exhibiendo las respectivas notas de crédito que –según refirió- habrían sido emitidas en el aludido mes de diciembre de 2004, no apreciándose, de otro lado, que hubiera presentado declaración rectificatoria con relación al mencionado período.

Que estando a lo expuesto, la recurrente no cumplió con sustentar la observación efectuada correspondiente al saldo a favor de período anterior consignado para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas del mes de enero de 2005, por el importe de S/ 51 709,00, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Ingresos omitidos por anticipos recibidos

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 4 a las Resoluciones de Determinación (fojas 1395 y 1399), la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, por ingresos omitidos por anticipos recibidos, sustentándose en los artículos 1° y 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, así como en el punto 1 del Requerimiento (foja 1197).

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el Impuesto General a las Ventas grava, entre otras, la venta en el país de bienes muebles.

Que conforme al numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la citada ley, para los efectos de la aplicación del impuesto se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que el artículo 37° de la misma ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950, dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento.

Que según lo establecido en el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido.

Que el numeral 4 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, preceptúa que los comprobantes de pago deberán ser entregados en la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido.



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

Que mediante el punto 1 del Requerimiento (foja 1197), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de sus estados de cuenta corriente, Registro de Ventas y contrato denominado Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor y documentación sustentatoria exhibida, observó que percibía anticipos por la venta de madera a los cuales eran depositados en su cuenta corriente por el referido cliente, y que tales anticipos se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas, sin embargo, las facturas emitidas y lo declarado mensualmente por las ventas realizadas a dicho cliente eran por importes menores a los depósitos percibidos, según detalle del Anexo N° 001 a tal requerimiento (fojas 1193 a 1195), y le requirió que sustentara por escrito y documentariamente las diferencias observadas.

Que en el escrito de 24 de octubre de 2008 (fojas 1140 a 1148), la recurrente indicó que el contrato denominado "Convenio de Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor", era un préstamo que se le otorgó para tener fondos de capital de trabajo para sus operaciones, que le permitía una decisión posterior de compraventa sujeta al otorgamiento previo de la conformidad y satisfacción en cuanto a calidad, precio y tipos de madera, y, de no ser así, el interés de compra se mantenía para una operación similar posterior hasta alcanzar una decisión final de compra, y que sólo después de concluido el proceso de selección y adquisición, esto es, la selección, el acopio, aserrió, con sus proveedores, pero antes de concretar en definitiva cualquier operación de venta con sus clientes, previamente se sometía la madera ofrecida por el proveedor a un procedimiento interno que comprendía la verificación, cubicación y clasificación de la madera, de manera tal que una vez que era constatada tal previa conformidad y aprobación de los técnicos encargados, así como su aceptación de la conveniencia del precio era cuando recién se aceptaba la oferta de "compraventa" por las cantidades, montos, calidades y tipo de madera, siendo que antes de dicho procedimiento no se conocía o tenía acuerdo temporal o definitivo sobre la calidad, cantidad y precio de la madera, pudiendo concretarse o no la operación.

Que agregó que recién en el momento que las partes convenían que se cumplía lo anterior, tenía lugar el contrato de compra venta con ..., fijándose en tal oportunidad la cantidad, tipo, calidad y precio de la madera ofrecida a la que previamente se había dado la aprobación, por lo que no podía decirse que era un "Anticipo de Compra Venta" si las partes no conocían antes las condiciones en que había de realizarse la operación en toda su integridad desde la oferta que hace el proveedor, su aceptación, transformación y aprobación de satisfacción por el cliente, la cual podía concretarse o no, encontrándose frente a un contrato de préstamo que le habilitaba capital de trabajo con la única preferencia en el trato condicionado a las cláusulas contractuales, y que la Administración había comprobado que "las ventas realizadas (...) son en algunos periodos por importes menores a los depósitos recibidos, según detalle del Anexo N° 001", lo que confirma que se trata de un préstamo dinerario.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento (foja 1182), la Administración dejó constancia que respecto al contrato denominado "Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor" (fojas 992 a 994), la recurrente manifestó que era un préstamo, y que no cumplió con sustentar la observación efectuada, manteniéndola según detalle del punto 01 del Anexo "A" a tal resultado de requerimiento (fojas 1179 a 1180), considerando que la recurrente percibió anticipos por la venta de madera a los cuales se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas, conforme se detallaba en el Anexo N° 001 de dicho resultado (fojas 1172 a 1174).

Que conforme al precitado inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se considera como operación gravada la venta en el país de bienes muebles, precisándose en el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la misma norma que se entiende por venta, todo acto por el que se



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que en tal sentido, según el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes glosado, se produce el nacimiento de la obligación tributaria en caso de pagos parciales, precisando que en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, disposición que resulta plenamente concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, que establece que los comprobantes de pago deberán ser entregados en la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido.

Que en el presente caso, las partes coinciden respecto al hecho que la recurrente recibió de su cliente , a través de depósitos efectuados a su cuenta corriente, en los meses de enero a diciembre de 2005, los importes detallados en el Anexo N° 001 al Resultado del Requerimiento (fojas 1172 a 1174), existiendo también coincidencia entre las partes que tales depósitos fueron efectuados por el mencionado cliente en virtud al "Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor", siendo materia de controversia determinar si éstos corresponden a préstamos como alega la recurrente o a anticipos de pago por operaciones de compra gravadas con el Impuesto General a las Ventas como sostiene la Administración.

Que de la revisión de las cláusulas primera, segunda y tercera del contrato denominado "Convenio para la Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor" que obra en autos (foja 992 a 994), celebrado por la recurrente como proveedora con su cliente , se constata que ésta última declaró haber implementado un procedimiento de adquisición de madera a sus diversos proveedores, el cual se había implementado como parte de la política de compras a proveedores, consistente en habilitar a éstos fondos destinados a su actividad de selección, acopio, aserrio y traslado de la madera que la recurrente podría obtener de distintos proveedores, precisándose en el contrato que la recurrente, beneficiaria de la habilitación, contaba con el conocimiento técnico necesario para desarrollar tales actividades, así como el *know how* requerido para dedicarse al negocio de madera a nivel del extractor de madera, precisándose expresamente en el aludido contrato que era debido a tales consideraciones que habilitó a la recurrente fondos destinados al desarrollo de dichas actividades que le permitirían posteriormente tener la madera que compraría el proveedor que satisficiera sus expectativas y estándares de calidad, precio y tipo.

Que asimismo, se verifica que las partes en la cláusula quinta del referido contrato pactaron que los importes de dinero habilitados a la recurrente se compensarían con el importe del precio de venta de la madera aceptada por

Que como se aprecia, los importes depositados por . a favor de la recurrente, en virtud al anotado convenio, corresponden a pagos efectuados en el marco de una política de compra de madera desarrollada por el mencionado cliente, dirigida a la obtención del indicado bien a satisfacción de sus expectativas y estándares de calidad, tipo y precio, tratándose, en consecuencia, de pagos anticipados por las operaciones de venta que debía realizar la recurrente a satisfacción del citado comprador, no apreciándose en el referido contrato elementos que permitan determinar la existencia de préstamos, así tampoco se verifica en autos que la recurrente hubiere acreditado de modo alguno que los importes reparados tengan la calidad de préstamos como afirma.

Que el hecho que las partes pacten que la compra se deberá efectuar cumpliendo determinadas condiciones y que la operación se encuentre sujeta a conformidad antes de su aceptación final, no conlleva a considerar la existencia de un préstamo como pretende la recurrente, siendo propio de las



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

operaciones de compra el que el comprador se asegure de las condiciones que debe cumplir el bien adquirido antes de su decisión final, por lo que los alegatos de la recurrente al respecto carecen de sustento.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente fue requerida expresamente por la Administración para que sustentara por escrito y documentariamente los anticipos por la venta de madera a que se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas, lo que no hizo, habiéndose verificado que los importes recibidos en virtud del "Convenio de Habilitación de Fondos Destinados a la Adquisición de Madera por el Proveedor" contrariamente a lo alegado por la recurrente, corresponden a anticipos de pago por las operaciones de venta efectuadas a el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1, 2 y 5 de las Resoluciones de Determinación (fojas 1393, 1399 y 1400), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero, febrero, abril a junio y octubre de 2005, al determinar sobre base presunta ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 64° y el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que asimismo, de acuerdo al Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación (foja 1390), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por ingresos presuntos por saldos negativos mensuales según flujo de ingresos y egresos de efectivo, sustentando el reparo en el numeral 2 del artículo 64° y el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que durante el periodo de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: Tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y 2) Base presunta: En mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el numeral 9 del artículo 65° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 941, dispone que la Administración podrá practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, ha señalado que el artículo 63° del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de la obligación tributaria en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración Tributaria facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00143-2-2000, 03371-2-2005 y 08756-3-2007, entre otras, se ha indicado 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 aludido



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

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 mencionado 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 asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 01044-2-2000, 04184-2-2003 y 05654-3-2003 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 según el artículo 72°-A del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 941, cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría. En el caso que el saldo negativo sea mensual se tendrá en cuenta lo siguiente: 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. Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

Que se verifica en autos que mediante el punto 8 del Requerimiento (foja 1196), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión del Libro Caja, , Registro de Ventas, Registro de Compras, estados de cuenta corriente y documentación sustentatoria exhibida, determinó la existencia de saldos negativos mensuales, según flujo de ingresos y egresos de efectivo detallados en el Anexo N° 006 a dicho requerimiento (foja 1183), por lo que le requirió sustentar por escrito y documentariamente los saldos negativos observados, siendo que de no efectuarse la sustentación correspondiente se configuraría el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario y procedería a aplicar la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias conforme a lo previsto en el artículo 72-A° del referido código.

Que en el escrito de 24 de octubre de 2008 (fojas 1140 a 1148), la recurrente indicó que no existía ningún saldo negativo mensual en su caja, conforme se apreciaba en su Libro Caja, siendo que los saldos negativos se estarían creando por la supuesta salida de dinero sustentada con el contrato con la empresa de S/ 250 000,00 en enero y de S/ 140 000,00 en junio, agregando que este contrato nunca se llegó a concretar ni la entrega de dinero y tampoco hubo entrega de madera, por lo tanto, contablemente no existía ningún movimiento en la contabilidad que correspondiera a dicho contrato, siendo que sus controles de inventario tampoco registraban un hecho inexistente.



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

Que mediante el punto 8 del Resultado del Requerimiento (foja 1181), la Administración determinó que la recurrente no sustentó la observación, disponiendo que correspondía mantener los saldos negativos mensuales determinados y por ende omitidos, según flujo de ingresos y egresos de efectivo detallados en el Anexo N° 005 (foja 1149), por lo que al existir los saldos negativos la recurrente incurrió en el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, quedando la Administración Tributaria facultada para aplicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 72°-A del aludido código.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 006 al Resultado del Requerimiento (foja 1183), la Administración determinó como ingresos omitidos en los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2005, los importes de S/ 240 231,00, S/ 1 176,00, S/ 3 711,00, S/ 4 625,00, S/ 139 484,00, S/ 123,00 y S/ 441,00, respectivamente, al establecer la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo.

Que mediante el punto 7 del Anexo "A" del Resultado del Requerimiento (fojas 1175 a 1177), la Administración dio cuenta de lo expresado por la recurrente, asimismo, señaló que de acuerdo con el artículo 235° del Código Procesal Civil, constituyen documentos públicos la escritura pública y demás documentos otorgados ante Notario Público, siendo que conforme al artículo 25° de la Ley de Notariado, Decreto Ley N° 26002, se considera como instrumentos públicos protocolares a las escrituras públicas y demás actas que el notario incorpora al protocolo notarial, agregando que la característica del instrumento público es ser una cosa dotada de una fuerza jurídica especial: merece fe pública (es un bien jurídico sobre el cual reposa la seguridad de las comprobaciones de los negocios, los actos y los hechos) y esta fe pública de que está dotado resulta de la intervención en su otorgamiento de un oficial público que constituye el eje en torno al cual gira la realidad jurídica implicada en el instrumento público imprimiéndole carácter, naturaleza y fuerza.

Que asimismo, refirió que según el Testimonio de la Escritura Pública N° 399, otorgada ante el Notario , se estableció que el 6 de junio de 2005 (fojas 1031 a 1033), las representantes de y la recurrente entregaron una minuta de compraventa de madera suscrita por ambas partes, a efecto que fuera elevada a escritura pública, la que se insertó como parte de esta última, y que de acuerdo a la cláusula segunda de la mencionada minuta el objeto del contrato era la compraventa de 50 000 pies de madera de la especie caoba, por un total de S/ 390 000,00, habiéndose establecido en la cláusula cuarta que se pagaría en dos armadas: un adelanto de S/ 250 000,00 el 7 de enero de 2005 y un segundo pago de S/ 140 000,00 el 3 de junio de 2005, y que, entre otros, el Notario instruyó a las partes otorgantes del objeto y contenido de la escritura pública, habiendo declarado el vendedor a través de su representante que el comprador (la recurrente), canceló el saldo restante del valor de compra de la madera ascendente a S/ 140 000,00 al contado y en efectivo a su entera satisfacción el 3 de junio de 2005, por lo que no le adeudaba nada a la fecha de suscripción de la escritura, de todo lo que dio fe el Notario (foja 1031).

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la Administración determinó que la recurrente no sustentó los saldos negativos mensuales determinados, según flujo de ingresos y egresos de efectivo detallados en el Anexo N° 005 al Resultado del Requerimiento (foja 1149).

Que al mantenerse los saldos negativos la Administración consideró que la recurrente incurrió en el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, quedando facultada para la aplicación de la determinación sobre base presunta al amparo del artículo 72°-A del referido código, según el cual las ventas o ingresos omitidos se imputan al periodo requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, por lo que para efectos del Impuesto General a las Ventas la omisión determinada se imputó a cada uno de los



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

meses a los que correspondía el saldo negativo que le dio origen y para efectos del Impuesto a la Renta determinó la omisión por la sumatoria de los saldos de caja negativa de tales meses, considerando el monto obtenido como renta neta, conforme al siguiente detalle.

Flujo Mensual de Ingresos y Egresos de Efectivo - Determinación de Saldos Negativos (S/)					
Mes 2005	Saldo mes anterior	Ingresos	Egresos	Saldo sgte. Mes	Saldos negativos
Enero	1 233,96 ⁸	15 000,00	256 464,66	-241 464,66	-240 230,70
Febrero	0,00	4 557,17	5 733,32	-1 176,15	-1 176,15
Marzo	0,00	45 000,00	37 923,27	7 076,73	0,00
Abril	7 076,73	9 000,00	19 787,18	-10 787,18	-3 710,45
Mayo	0,00	5 000,00	9 625,21	-4 625,21	-4 625,21
Junio	0,00	5 000,00	144 484,19	-139 484,19	-139 484,19
Julio	0,00	20 000,00	14 364,44	5 635,56	0,00
Agosto	5 635,56	3 000,00	8 758,90	-5 758,90	-123,34
Setiembre	0,00	11 400,00	7 841,02	3 558,98	0,00
Octubre	3 558,98	4 192,60	8 192,06	-3 999,46	-440,48
Noviembre	0,00	14 000,00	9 147,88	4 852,12	0,00
Diciembre	4 852,12	9 000,00	11 737,89	2 114,23	0,00
					-389 790,52

Ventas omitidas para efectos del Impuesto General a las Ventas

Mes 2005	Ventas Omitidas (S/)
Enero	240 231,00
Febrero	1 176,00
Abril	3 711,00
Mayo	4 625,00
Junio	139 484,00
Agosto	123,00
Octubre	441,00

Ingresos omitidos para efectos del Impuesto a la Renta

Renta Neta (S/)
389 790,52

Que estando a lo actuado a lo largo del procedimiento, se tiene que la Administración a efecto de determinar la existencia de los anotados saldos negativos, partió del saldo inicial al 1 de enero de 2005 por S/ 1 233,96 registrado en el Libro Caja (foja 761), al cual sumó los importes cobrados por ventas en los meses de enero a diciembre de 2005 y, posteriormente, restó los egresos de los meses de enero a diciembre de 2005, arrojando como resultado saldos negativos de caja mensuales.

Que toda vez que los egresos determinados en los períodos de enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto y octubre 2005, excedieron el saldo inicial y los ingresos de tales períodos, determinándose saldos negativos en tales meses, la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al amparo del numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

⁸ El saldo inicial se encuentra registrado en el folio 0001 del Libro Caja (foja 761).



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

Que en tal sentido, la Administración adicionó a la renta neta del ejercicio 2005 para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio, el monto total de los saldos negativos ascendente a S/ 389 790,52 (foja 1149), lo que se ajusta al procedimiento establecido en el precitado artículo 72°-A del Código Tributario.

Que asimismo, para efecto del Impuesto General a las Ventas, adicionó a la base imponible de los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio y octubre de 2005, materia de grado, las sumas de S/ 240 231,00, S/ 1 176,00, S/ 3 711,00, S/ 4 625,00, S/ 139 484,00 y S/ 441,00 (foja 1149), que corresponden a meses en los que se determinó la existencia de saldos negativos, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72°-A del mencionado código.

Que en consecuencia, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación con lo expresado por la recurrente en el sentido que la presunción de ingresos por flujo de caja negativo se sustentó en el contrato de compraventa de madera caoba de 7 de enero de 2005 que celebró con _____, que nunca llegó a hacerse efectivo y que no fue registrado en su contabilidad, es del caso indicar que ha quedado evidenciado en autos que la recurrente obtuvo los ingresos de efectivo considerados por la Administración en virtud al anotado contrato y el hecho que no haya cumplido con registrar en su contabilidad ningún movimiento relacionado con dicho contrato no constituye un argumento válido que desvirtúe de modo alguno la actuación de la Administración, toda vez que al detectar el acaecimiento de una de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario, tenía la potestad de utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta de acuerdo con los artículos 63° y 72°-A del mismo código, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente.

Resolución de Multa

Que la Resolución de Multa _____ (foja 1421), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, por presentar la recurrente la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT correspondiente al ejercicio 2005 no conforme con la realidad, señalando como fecha de infracción el 25 de mayo de 2006.

Que de acuerdo al numeral 4 del artículo 176° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción, el presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conforme con la realidad.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo N° 953, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría⁹, la infracción materia de autos se encuentra sancionada con multa equivalente al 80% de la UIT.

Que conforme con el numeral 2.1 del artículo 2° del Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT, dicha declaración tiene carácter de jurada, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 88° del Código Tributario, y es de tipo informativo, según lo señalado en la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento _____ (foja 1197), la Administración comunicó a la recurrente que había detectado diferencias respecto a sus operaciones de ventas y compras según la información declarada por sus clientes y proveedores de acuerdo a la Declaración Anual de Operaciones

⁹ Como es el caso de la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada (fojas 1611 y 1612).



Tribunal Fiscal

N° 07006-5-2019

con Terceros – DAOT correspondiente al ejercicio 2005, y las informadas por ella, las cuales se encontraban detalladas en el Anexo N° 05 a tal requerimiento (fojas 1184 a 1189), por lo que le requirió que sustentara por escrito y con la documentación pertinente tales diferencias, las que configuraban la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario.

Que en el escrito de 24 de octubre de 2008 (fojas 1140 a 1148), la recurrente manifestó que sólo tenía que reiterar que sus cifras declaradas en el PDT de DAOT eran las que correspondían a su contabilidad.

Que mediante el punto 7 del Resultado del Requerimiento (foja 1182), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó lo requerido y mantuvo la observación formulada, por lo que al existir tales diferencias, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, por declarar datos no conformes a la realidad y al no haber subsanado la infracción no correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que conforme se verifica de autos y lo constatado por la Administración (fojas 1177 y 1150 a 1164), la información declarada por sus clientes y proveedores de acuerdo a la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT correspondiente al ejercicio 2005, difiere de los comprobantes y documentos contabilizados así como de lo informado y lo consignado por la recurrente en su DAOT correspondiente al ejercicio 2005, no habiendo ésta sustentado de modo alguno las diferencias detectadas por la Administración, no obstante haber sido debidamente requerida para ello, por lo que se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, y al verificarse que el importe de la sanción se encuentra arreglado a ley¹⁰, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa (fojas 1414 a 1417, 1419 y 1420), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que según el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que teniendo en cuenta que las citadas resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas teniendo como sustento los reparos formulados con relación al Impuesto General a las Ventas de enero, abril, julio y octubre a diciembre 2005, los que han sido mantenidos en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

¹⁰ Estableciendo una sanción de S/ 2 720,00, equivalente al 80% de la UIT.



Tribunal Fiscal

Nº 07006-5-2019

Con las vocales Martel Sánchez y Fuentes Borda, a quienes se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia de 9 de diciembre de 2009, en el extremo referido a la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia de 9 de diciembre de 2009 en lo demás que contiene.

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

MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTA

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

FUENTES BORDA
VOCAL

Quintana Agüero
Secretaria Relatora
MP/QA/rsc.