Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por RODRIGUEZ LOPEZ Jenny Laura FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2021 15:48:39 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 07619-5-2021

EXPEDIENTE N°	:	16115-2013
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 2 setiembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. Nº :), contra la Resolución de Intendencia Nº de 29 de abril de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT[1], que declaró fundada en parte[2] la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº , emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y las Resoluciones de Multa Nº giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo Nº 940.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en relación al reparo al crédito fiscal por facturas por concepto de flete de transporte de distribución de bebidas gaseosas y néctares que por su operatividad no constituyen renta de tercera categoría ni otorgan derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha recogido el criterio de realidad económica, el cual resulta de aplicación para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y no para recalificar los negocios jurídicos.

Que señala que los contratos que suscribió con los transportistas tienen la naturaleza de un contrato civil y que la Administración no se encuentra facultada para calificar un determinado negocio jurídico de una forma distinta a la que las partes inicialmente le otorgaron, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06686-4-2004. Agrega que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones realizadas, ni sostiene que éstas han sido simuladas, sino la utilización de figuras jurídicas del Código Civil (normas de cobertura), en lugar de implementar una relación laboral con los transportistas (normas defraudadas), esto es, un supuesto de fraude de la ley, que no se encontraba recogido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la mencionada Norma VIII.

Que arguye que los transportistas realizaron el hecho imponible observado, por lo que la Administración debía considerar que cuando éstos prestaron sus servicios, le trasladaron el Impuesto General a las Ventas, y siendo que el objeto del crédito fiscal es neutralizar la naturaleza trasladable del Impuesto General a las Ventas, tiene derecho al crédito fiscal correspondiente; que el incumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de los transportistas no tendría por qué afectarla en modo alguno; que únicamente el

[1] Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

[2] De la revisión de la resolución apelada (fojas 3204, 3205, 3207 y 3208), se observa que la Administración revocó los reparos al crédito fiscal de enero y febrero de 2007 por adquisiciones que no son gasto de renta de tercera categoría (gasto del ejercicio anterior no provisionado en su periodo) y al crédito fiscal de agosto de 2007 por facturas de arbitrios municipales con crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas no aplicable, lo que conllevó a la modificación de las Resoluciones de Determinación Nº , emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y agosto de 2007, y las Resoluciones de Multa Nº vinculadas a dicho tributo y periodos.

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por AMICO DE LAS CASAS Lorena Maria De Los Angeles FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2021 15:18:56 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por VILLANUEVA AZNARAN Lily Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2021 15:35:23 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por FLORES PINTO Luis Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2021 15:41:40 COT
Motivo: Soy el autor del documento

juez o el inspector de trabajo competentes tienen facultades para determinar si, en el presente caso, se trata de una relación de naturaleza laboral, desconociendo los contratos de locación de servicios suscritos; y que la Administración no ha cumplido con acreditar con documentación fehaciente los hechos que demuestren la existencia de una relación laboral, y cita las Resoluciones N° 000658-2-97 y 000780-3-97, no resultando suficiente su afirmación; agregando que los descuentos por tardanzas es una práctica común en las relaciones civiles tratándose de penalidades por incumplimiento tardío, que las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, gastos de peajes y de estacionamiento, así como el auxilio mecánico o el pago de ayudantes asumidos, son costos que finalmente serán trasladados en el costo del servicio prestado por los transportistas, y que éstos, a su vez, cuentan con diversos trabajadores que le permiten realizar sus labores, siendo que estos últimos sí se encuentran en estado de subordinación de los transportistas y no de ella, y que a dichos transportistas se les ha exigido el giro de una letra de cambio a la vista, lo que evidencia la naturaleza civil del contrato.

Que señala, respecto a los reparos por gastos debitados en la Subcuenta 63203 "Honorarios de Asesoría Comercial" por no utilizar medios de pago autorizados, y por facturas de compras debitadas en cuenta de gastos varios por no utilizar los medios de pago autorizados, que la Administración ha reconocido totalmente la realización del servicio y su necesidad en la generación de rentas; no obstante, cuestiona el cumplimiento de la obligación de utilizar medios de pago al considerar que en los cheques exhibidos se ha consignado la cláusula "no negociable" en forma manual y no con un sello; asimismo, indica que no pudo presentar la totalidad de cheques durante el procedimiento de fiscalización debido a que el Banco Continental no cumplió con atender su solicitud de entrega de las referidas copias; no obstante, la Administración emitió los valores impugnados, sin considerar que la no presentación de la documentación solicitada se debió a causas no imputables a ella. Además, señala que para que un gasto sea deducible en el cálculo del Impuesto a la Renta, se requiere que éste cumpla con el principio de causalidad, que pueda acreditarse de manera fehaciente su realización, que se cumplan las formalidades de los comprobantes de pago y se utilicen medios de pago y que no se encuentra recogido en las normas legales el requisito de que en los cheques se consigne la cláusula "no negociable" mediante sellos o en forma impresa, por lo que se ha vulnerado el principio de legalidad.

Que manifiesta que, mediante escrito de 18 de julio de 2012 y en observancia de la Ley Nº 29707, solicitó acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, por lo que procedió a pagar la multa respectiva para que opere dicho acogimiento, por el monto de S/ 5 875,30; por lo que corresponde el reconocimiento de los gastos reparados, y dejar sin efecto el monto de las multas relacionadas. Señala que se acogió a dicho procedimiento cuando aún se encontraba vigente la Ley N° 29707, y que su derogación a través de un Decreto Legislativo es contraria a lo establecido en el artículo 74 de la Constitución y la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario. Indica que, en el escrito de 3 de setiembre de 2012, señaló que la Administración por vía telefónica le indicó que no procedía su pedido de acogimiento al citado beneficio y que debía desistirse del mismo, lo que vulnera su derecho de defensa, toda vez que en virtud de lo establecido en los artículos 3 y 4 de la Ley Nº 27444, la SUNAT debía exponer por escrito los argumentos por los cuales no procedería su solicitud en forma expresa, indicando las motivaciones y el objeto, mediante notificación válida, denominación del órgano del cual emana, así como el nombre y firma de la autoridad interviniente.

Que arguye, en relación al reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que éstos no se encuentran vinculados a la no inclusión de los ingresos de la Cuenta 73 – Descuentos y la Cuenta 75 – Ingresos Diversos en la base imponible, sino que, por el contrario, se debe a que la Administración pretende utilizar el coeficiente de 0,0133 que resultaría si las acotaciones realizadas al ejercicio 2006 fueran procedentes, las cuales no se encuentran consentidas o firmes al encontrarse en trámite el recurso de reclamación interpuesto contra dichas acotaciones.

Que indica en cuanto a los reparos efectuados a la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, que los gastos cumplen con el principio de causalidad y se encuentran anotados en sus registros contables y, en algunos casos, como los gastos efectuados a favor de los ayudantes de los transportistas distribuidores a través de entregas de dinero en forma de gastos de promoción y publicidad para mejorar su imagen, no requieren la emisión de un comprobante de pago al no haberse llevado a cabo una prestación de servicio. Agrega que de ninguna manera el desconocimiento de los citados gastos puede

conllevar a que se aplique la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, puesto que no se trata de una disposición indirecta de rentas de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, siendo que, en el presente caso, ha quedado claramente establecido que no se ha presentado, en ninguno de los supuestos acotados, que el beneficiario sea el accionista, al haberse identificado plenamente con documentación sustentatoria los destinatarios de dichos gastos, y cita las Resoluciones N° 549-5-2000 y 596-4-98.

Que señala que las resoluciones de multa emitidas por no efectuar las detracciones del Impuesto General a las Ventas, no se encuentran motivadas debido a que la Administración sólo se limita a señalar que "la comisión por distribución es un servicio afecto al 12% que no ha sido pagado", sin indicar la base legal, inobservando lo dispuesto en el artículo 77 del Código Tributario. Sin perjuicio de lo expuesto, afirma que los transportistas no le brindan un servicio de transporte propiamente dicho, sino un servicio de logística; y que tal alegato fue señalado en su recurso de reclamación, no obstante, no fue desvirtuado por la Administración. Asimismo, indica que al no encontrarse arreglados a ley los reparos efectuados por la Administración, deben dejarse sin efecto la totalidad de las resoluciones de multa impugnadas.

Que agrega en relación a los demás reparos vinculados al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que reitera los argumentos de defensa desarrollados en la etapa de fiscalización y reclamación, y que se reserva el derecho a presentar nuevos argumentos, debiendo indicarse que en su recurso de reclamación no se aprecia que hubiese señalado argumento alguno respecto a dichos reparos.

Que mediante escritos ampliatorios y alegatos, la recurrente refiere que se dedica a distribuir bebidas gaseosas y néctares, contando para ello con diversos vehículos, siendo que para cumplir con su objeto contrata a choferes y auxiliares de reparto, quienes, utilizando sus vehículos, transportan y distribuyen las referidas bebidas, y a su vez le emiten facturas en las que se grava el servicio prestado con el Impuesto General a las Ventas por concepto de flete y distribución; sin embargo, la Administración, le desconoce el crédito fiscal de tales operaciones, por cuanto considera que los servicios prestados por los transportistas no deben ser considerados como servicios generadores de tercera categoría, puesto que los contratos civiles suscritos con aquéllos constituyen contratos de trabajo, lo que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma. Agrega que la Administración no puede adjudicarse potestades que no le fueron conferidas, para desconocer contratos reales, suscritos en cumplimiento de la legislación nacional, con la finalidad de otorgarles efectos tributarios distintos a los que se derivan de la voluntad de las partes, al tratar esa operación como una de naturaleza comercial y no laboral, por lo que considera arbitraria la utilización de la Norma VIII del Título Preliminar, debiendo precisarse que las mencionadas operaciones fueron sometidas al pago de detracciones y que los transportistas se comportaban como contribuyentes del Impuesto General a las Ventas, obteniendo incluso la devolución de los fondos no aplicados de las cuentas de detracciones, sin cuestionamiento alguno por parte de la Administración; no obstante, en el procedimiento de fiscalización asume una posición contradictoria alegando la existencia de un acto simulado, al sostener que las mismas operaciones de transporte no son operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas ni con el Impuesto a la Renta, por cuanto se trata de servicios prestados en relación de dependencia. Solicita que este Tribunal requiera a la Administración informe documentado respecto del cumplimiento de las obligaciones del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los transportistas en los periodos acotados, así como de las solicitudes de devolución de liberación de fondos de detracciones presentadas y su resultado.

Que refiere que el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta enumera de manera taxativa las actividades que deben entenderse como generadores de rentas de tercera categoría, en la cual se incluye la prestación del servicio de transporte, sin efectuar alguna excepción al respecto, por lo que la retribución de dicho servicio constituye renta de tercera categoría.

Que añade que incluso en el supuesto que la Administración se encontrara facultada a recalificar los contratos celebrados con sus proveedores como operaciones de carácter laboral no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, tiene el derecho de utilizar el crédito fiscal, toda vez que los transportistas le trasladaron el impuesto a través de la emisión del comprobante de pago, encontrándose obligada a aceptar dicho traslado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por consiguiente, negarle dicho derecho tendría como consecuencia una alteración del efecto

neutral del impuesto en la cadena de comercialización, y por ende se generaría un incremento de los precios y una distorsión en la técnica de imposición del propio impuesto. Cita las Resoluciones N° 13111-5-2009, 01770-1-2003, 5841-3-2004 y 03361-1-2006.

Que indica respecto al reparo por no utilizar medios de pago, que no debe denegarse el acogimiento al beneficio otorgado por la Ley N° 29707, sólo por no haberse reglamentado oportunamente, debido a que no se puede limitar el derecho de los contribuyentes a acogerse a un beneficio dentro de su plazo de vigencia, sólo por su falta de reglamentación.

Que la recurrente señala que la deuda impugnada se encuentra cancelada por lo que, en aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, debe admitirse a trámite la documentación presentada durante la instancia de reclamación y apelación. Asimismo, reitera que el contrato suscrito con los transportistas tiene naturaleza mercantil y cuya retribución califica como renta de tercera categoría, por lo que no califica como uno laboral; más aún, si no se cumple con el requisito de subordinación, ya que la única indicación que se les da es respecto de los lugares a los que éstos deben acudir a dejar los productos, quedando bajo decisión del propio transportista, persona natural con negocio, según el comprobante de información registrada, la ruta a utilizar, el orden de visita de los clientes, el tiempo a ser utilizado para el reparto, contratación de ayudantes, entre otros, por lo tanto, no ha ejercido orientación, dirección o supervisión de las actividades realizadas por los transportistas contratados.

Que respecto de los pagos a cuenta, reitera que la Administración pretende modificar el coeficiente aplicado para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2007, como consecuencia de la modificación de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, no obstante que dicha determinación se encuentra a la fecha debidamente impugnada, por lo que no es firme ni definitiva. Señala que, siguiendo la línea interpretativa de la Corte Suprema expuesta en la Casación N° en su caso no correspondía efectuar el pago por concepto de intereses moratorios por omisión a los citados pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por cuanto a la determinación y cancelación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 se realizó de manera oportuna, es decir, la Compañía cumplió con efectuar la declaración determinativa del pago a cuenta, así como con su respectiva cancelación, en la fecha establecida en el cronograma aprobado por la SUNAT para dicho pago a cuenta, siendo que las determinaciones realizadas por la Administración fueron posteriores a la declaración y cancelación oportuna de los referidos pagos a cuenta e inclusive posteriores a la declaración y pago del impuesto anual de dicho ejercicio, por lo que no surtieron efectos para sustentar omisión alguna a los pagos a cuenta antes anotados y, por ende, tampoco la generación de intereses moratorios; en consecuencia, el pago realizado por concepto de intereses moratorios por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, devino en indebido, correspondiendo por tanto su devolución. Añade que las Sentencias de Casación que aprueban precedentes vinculantes, como la citada, son oponibles a todos los poderes públicos, incluyendo a los tribunales administrativos de competencia nacional como es el caso del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad; que el Tribunal Fiscal exige que se trate de un "*precedente vinculante*" emitido al amparo de lo previsto por el artículo 37 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo a efecto de reconocer la obligación de aplicar un criterio del Poder Judicial al momento de resolver una controversia en sede administrativa, situación que sí se presenta en en la Sentencia de Casación Nº , por lo que el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05359-3-2017 publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con fecha 08 de julio de 2017 contraviene expresamente el criterio vinculante emitido por la Sentencia de Casación Nº .

Que agrega que el anexo de los valores impugnados que sustenta el reparo, no se encuentra debidamente fundamentado, puesto que la Administración pretende incluir dentro de la observación supuestos que no guardan relación con el fundamento del reparo, y agrega que la Administración ha realizado una incorrecta aplicación de las normas sustanciales, como también no ha sustentado probatoriamente su reparo, no procediendo que la Administración retome nuevamente su competencia para subsanar la insuficiencia del reparo o se declare la nulidad de su actuación al no haberse vulnerado norma procedimental alguna; agrega que en virtud de la facultad de reexamen no procede que se amplíe la materia controvertida y cita los Acuerdos de Sala Plena N° 2005-25, 2005-4 y 2017-05 y las Resoluciones N° 04638-1-2005, 00815-1-2005, 07568-4-2015, 10949-8-2015, 06503-8-2015 y 04090-8-2015.

Que indica que la Administración ha vulnerado su derecho de defensa, al no analizar los elementos probatorios por cada uno de los choferes que transporta y distribuye la mercadería, basándose en lo concluido respecto del ejercicio 2005 para determinar la operatividad de la empresa del periodo bajo análisis, considerando que no resulta aplicable la Resolución N° 11281-1-2017 citada por la Administración. en la medida que en aquella ocasión este Tribunal tomó en cuenta las manifestaciones tomadas a los transportistas durante la fiscalización de dicho ejercicio, lo que no ha ocurrido, siendo que el número de transportistas contratados en el ejercicio 2007 no son los mismos que en el ejercicio 2005 o 2006.

Que asimismo, en relación a los reparos por no utilizar medio de pago y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación y escrito ampliatorio

Que agrega que no corresponde la aplicación de intereses moratorios por el tiempo en que la Administración y el Tribunal demoraron en resolver los recursos interpuestos, excediendo los plazos máximos previstos en el Código Tributario. Para tal efecto, cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-AA/TC y 04532-2013-PA/TC, emitidas por el Tribunal Constitucional. Solicita que este Tribunal tome en cuenta la Sentencia recaída en el Expediente Nº , emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo el 19 de julio del 2019, en la que el Poder Judicial sostiene que no cabe el cobro de intereses moratorios originados en la demora excesiva al resolver los procedimientos contenciosos tributarios (reclamación y apelación). Añade que, en el presente caso, se ha vulnerado el derecho al plazo razonable, toda vez que no se superó el criterio vinculado a la "complejidad del asunto".

Que refiere en cuanto a las multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que no se ha configurado el tipo infractor, al no haberse observado el principio de subjetividad, pues el criterio de determinación objetiva de la comisión de infracciones ha sido rechazado por reiterados pronunciamientos del Tribunal Constitucional, como la sentencia recaída en el Expediente Nº 003-2005-PI/TC, debido a que atenta, entre otros, contra el principio de culpabilidad, siendo que en las Resoluciones N° 082-3-97 y 2747-4-96, el Tribunal Fiscal, no obstante reconocer la existencia del sistema objetivo recogido por el artículo 165 del Código Tributario, resolvió no aplicar la sanción tomando en cuenta la conducta del contribuyente; y al no haber seguido el procedimiento administrativo sancionador, establecido en los numerales 3 y 4 del artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario, cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del mismo código, dado que en atención al artículo 74 de la Constitución el cómputo del interés moratorio, que tiene una naturaleza indemnizatoria al resarcir el perjuicio en la mora, sólo se justifica tratándose de los tributos, porque estos tienen como finalidad financiar al Estado, es decir, tienen naturaleza recaudatoria; por lo que atendiendo a dicho interés público es constitucional indemnizar al Estado actualizando el tributo no pagado a su vencimiento (exigible) mediante el cómputo de intereses moratorios, lo que no es el caso de las sanciones pecuniarias, cuyo objeto es el de disuadir conductas ilícitas previstas legalmente y no el de financiar al Estado, máxime si señalar lo contrario resulta violatorio del principio de legalidad, dado que mediante el cómputo de intereses moratorios, en el caso de las multas, se estaría incrementando la sanción prevista legalmente de manera desproporcionada.

Que la Administración señala que los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por no acreditar la cancelación de sus adquisiciones y gastos debitados en la Subcuenta 6203- Honorarios asesoría comercial por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00 mediante la utilización de los medios de pago autorizados a que se refiere la Ley N° 28194, por no acreditar la fehaciencia de las compras de combustible y servicios varios, facturas anotadas en forma duplicada, facturas de compras de gastos de ejercicios anteriores no provisionados, exceso debitado en la Cuenta 69 – Costo de Ventas por diferencia entre el Libro Mayor y Registro de Inventarios Permanente y gastos debitados en la Cuentas 63, 65 y 66 no sustentados, se encuentran arreglados a ley, debido a que la recurrente no presentó la documentación que acreditara la cancelación de sus adquisiciones y gastos por asesoría comercial con alguno de los medios de pago a que se refiere la citada ley, al no haber acreditado la fehaciencia de las adquisiciones de combustibles y servicios varios, al verificarse que las mismas facturas fueron registradas en más de una oportunidad, al constatarse que las adquisiciones fueron realizadas en el mes de diciembre del ejercicio

2006 según los comprobantes de pago de compras y no fueron provisionadas, al verificarse que no sustentó las diferencias detectadas en relación al costo de ventas ni sustentó los gastos debitados en las Cuentas 63, 65 y 66 reparados, respectivamente; y a su vez determinó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que asimismo, indica que los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, considerando la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° , respectivamente, se encuentran arreglados a ley, puesto que estas últimas, aun cuando fueron impugnadas, surtieron efectos a partir de su notificación en tanto no se demuestre su invalidez y a su vez determinó ingresos omitidos a las bases imponibles de los citados pagos a cuenta al haberse detectado diferencias entre lo anotado en el Libro Mayor y las declaraciones juradas mensuales. Agrega que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a los citados pagos a cuenta.

Que de otro lado, sostiene que aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 por los reparos a los gastos por adquisiciones no fehacientes de combustibles y servicios varios, gastos que no fueron sustentados con documentación correspondiente y gastos debitados en exceso en la Cuentas 63, 65 y 66.

Que refiere que los reparos a las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas por diferencia entre lo anotado en el Registro de Ventas y lo declarado y la diferencia entre los ingresos del Libro Mayor y la base imponible declarada se encuentran arreglados a ley, y los reparos al crédito fiscal por diferencia entre el crédito fiscal declarado y anotado en el Registro de Compras, por no acreditar la fehaciencia de las adquisiciones de combustible y servicios varios, por servicios personales considerados como renta de tercera categoría, por no acreditar la cancelación de sus adquisiciones por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00 mediante la utilización de los medios de pago autorizados a que se refiere la Ley N° 28194, facturas registradas en forma duplicada, alquileres no detraídos oportunamente, y uso adelantado del crédito fiscal por detracciones no efectuados oportunamente, se encuentran arreglados a ley, por lo que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, incurrió en la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

Que manifiesta que no se encontraban arreglados a ley, los reparos al crédito fiscal por no ser gasto de renta de tercera categoría (gastos del ejercicio anterior no provisionado en su periodo) y por facturas de arbitrios municipales con crédito fiscal no aplicable, por lo que se procedió a modificar las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y agosto de 2007 y sus multas vinculadas.

Que mediante Carta N° (foja 2163) y Requerimiento N° [3] (fojas 2130 y 2131), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007. En el citado procedimiento también se emitieron los Requerimientos N° (fojas 2100 a 2107), (fojas 1240 a 1289, 1291 y 1292)[4].

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó los reparos que se detallan a continuación:

[3] Notificados el 17 de abril de 2009, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2129).

[4] Los citados requerimientos fueron notificados el 3 de junio y el 7 de diciembre de 2009, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de las constancias de notificación respectivas (fojas 1290 y 2099).

Que en relación al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, reparó, entre otros[5]:

i) Las diferencias entre lo anotado en el Registro de Ventas y lo declarado en las respectivas declaraciones juradas;
ii) Las diferencias entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y lo declarado en sus respectivas declaraciones juradas: a) Ingresos no facturados por rotura de envases, b) Ingresos no facturados registrados como ingresos excepcionales, y c) Otros ingresos registrados en las Cuentas 73 – 75;
iii) Las diferencias entre lo anotado en el Registro de Compras y el crédito fiscal declarado;
iv) Facturas de compras de combustible y servicios varios no fehacientes;
v) Facturas por servicios personales no considerados como renta de tercera categoría (Facturas emitidas por concepto de flete por servicio de transporte y distribución de productos);
vi) Facturas de compras canceladas sin usar medios de pago autorizados por compras mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00;
vii) Facturas de compras registradas en forma duplicada;
viii) Facturas de alquileres no detraídos oportunamente; y
ix) Facturas por uso adelantado del crédito fiscal por detracciones no efectuadas oportunamente.

Que respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, reparó los siguientes conceptos:

i) Facturas de compras no fehacientes debitadas en cuentas de gastos varios por compras de combustibles y servicios varios;
ii) Facturas de compras registradas en forma duplicada;
iii) Gastos debitados en la subcuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial por servicios cancelados sin utilizar medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00;
iv) Facturas de compras debitadas en cuentas de gastos varios sin utilizar medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00;
v) Facturas de compras de gastos de ejercicios anteriores no provisionados;
vi) Exceso de gasto debitado en la Cuenta 69 - Costo de ventas por diferencia entre Libro Mayor y Registro de Inventarios Permanentes;
vii) Gastos debitados en Cuentas de gastos 63, 65 y 66 no sustentados;

Que en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, reparó:

i)Las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 por ingresos no declarados y modificación de los coeficientes de los citados pagos a cuenta.

Que en cuanto a la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, reparó los siguientes conceptos:

i) Gastos por compra de combustible y servicios varios no fehacientes;
ii) Gastos en la Cuenta 63203 -Honorarios asesoría comercial sin comprobantes de pago y sin documentación sustentatoria;
iii) Gastos en las Cuentas 63, 65 y 66 sin comprobantes de pago y sin documentación sustentatoria.

Que asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo Nº 940.

Que en consecuencia, se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº
1, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, pagos a cuenta del

[5] Cabe indicar que los reparos al crédito fiscal por no ser gasto de renta de tercera categoría (gasto del ejercicio anterior no provisionado en su periodo) y facturas de arbitrios municipales con crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas no aplicable, fueron dejados sin efecto, lo que conllevó a la modificación de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , giradas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero, febrero y agosto de 2007 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada a dicho tributo y periodos (fojas 3197 a 3233).

Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 (fojas 2588 a 2661) y las Resoluciones de Multa Nº , emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 (fojas 2662 a 2735).

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (fojas 2371 a 2397), que fue declarado fundado en parte mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de abril de 2011 (fojas 3197 a 3235), que revocó los reparos al crédito fiscal no aplicable por no ser gasto de renta de tercera categoría (gasto del ejercicio anterior no provisionado en su periodo) y por facturas de arbitrios municipales con crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas no aplicable, lo que conllevó a la modificación de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto General a las Ventas de los periodos enero, febrero y agosto de 2007 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada a dicho tributo y periodos; y confirmó los demás reparos.

Que el 23 de junio de 2011, la recurrente interpuso recurso de apelación contra Resolución de Intendencia N° (fojas 3240 a 3251), que fue declarado inadmisible mediante Resolución de Intendencia N° (fojas 3487 y 3488), por no haberse acreditado el pago de la deuda impugnada, al haberse presentado el citado recurso una vez vencido el plazo de quince (15) días hábiles siguientes a que se refiere el artículo 146 del Código Tributario; y que fue confirmado mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 12297-1-2012 (fojas 3686 a 3689).

Que con Memorándum Electrónico N° (foja 3773), la Administración adjuntó la copia de la Resolución N° 6, emitida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la Sentencia contenida en la Resolución N° 10 de 12 de noviembre de 2012, que declaró fundada la demanda de amparo interpuesta por la recurrente; y dejó sin efecto la notificación de la Resolución de Intendencia N° de 29 de abril de 2011 en el domicilio procesal de la recurrente, ordenándose a la Administración a notificar la citada resolución de intendencia en su domicilio fiscal

Que en cumplimiento de lo ordenado por el Poder Judicial, el 29 de agosto de 2013, la Administración procedió a notificar la citada Resolución de Intendencia N° de 29 de abril de 2011 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 3775).

Que el 19 de setiembre de 2013, la recurrente presentó el recurso de apelación contra la Resolución N° de 29 de abril de 2011 (fojas 3718 a 3755).

Que como se aprecia, la Administración en cumplimiento de lo ordenado por el Poder Judicial, notificó el 29 de agosto de 2013 en el domicilio fiscal de la recurrente la Resolución de Intendencia N° , y teniendo en cuenta que el recurso de apelación contra la mencionada resolución de intendencia fue presentado el 19 de setiembre de 2013, esto es, dentro del plazo de quince (15) días hábiles a que se refiere el artículo 146 del Código Tributario, procede emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

Que por lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si los reparos contenidos en las resoluciones de determinación impugnadas y sus multas vinculadas se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación Nº – Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

- ***Facturas de compras de gastos de ejercicios anteriores no provisionados.***
- ***Exceso de gasto debitado en la Cuenta 69 – Costo de ventas por diferencia entre Libro Mayor y Registro de Inventarios Permanentes.***

- ***Facturas de compras no fehacientes debitados en cuenta de gastos varios por compras de combustibles y servicios varios.***
- ***Facturas de compras registradas en forma duplicada.***

Que de los Anexos N° 2, 4 y 4.2, 4.3, 4.6 y 4.7 y Puntos 1, 2, 5 y 6 del Anexo N° 4.1 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2537, 2538, 2542 a 2549, 2553, 2554, 2558 a 2564 y 2566), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por facturas de compras de gastos de ejercicios anteriores no provisionados; exceso de gasto debitado en la Cuenta 69 – Costo de ventas por diferencia entre Libro Mayor y Registro de Inventarios Permanentes; facturas de compras no fehacientes debitados en cuenta de gastos varios por compras de combustibles y servicios varios y facturas de compras registradas en forma duplicada, por los importes de S/ 3 246,00, S/ 88 791,00, S/ 1 160 432,00 y S/ 16 120,00, respectivamente, señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N° .

Que la recurrente, en su recurso de apelación (fojas 3718 a 3744), señala *"(…) con relación a los demás reparos vinculados al Impuesto a la Renta, que reiteramos los argumentos de defensa desarrollados en la etapa de fiscalización y reclamación, y nos reservamos el derecho a presentar nuevos argumentos (…)".*

Que de la revisión del escrito ampliatorio del recurso de apelación (fojas 4119 a 4137) y del recurso de reclamación (fojas 2371 a 2411), así como el escrito presentado en la instancia de fiscalización (fojas 1155 a 1157), no se aprecia que la recurrente hubiese presentado argumento alguno en relación a los reparos materia de análisis.

Que teniendo en cuenta que la recurrente no presentó argumentos respecto a los citados reparos y que dichos reparos se encuentran arreglados a ley, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- ***Gastos debitados en Cuentas de Gastos 63, 65 y 66 no sustentados***

Que de los Anexos N° 2, 4, 4.8 y Punto 7 del Anexo N° 4.1 a la Resolución de Determinación N°) (fojas 2524 a 2536, 2550 a 2552, 2563, 2564 y 2566), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por gastos debitados en Cuentas de Gastos 63, 65 y 66 no sustentados, por el monto de S/ 145 268,00, al amparo de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N°)

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como las vinculadas a las ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que los incisos c) y j) del artículo 44 de la citada ley establecen que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional y los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpa con los requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 57 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señalaba que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengaran. Excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT comprobara que su imputación en el ejercicio en que se conociera no implicaba la obtención de algún beneficio fiscal, se podría aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos hubiesen sido provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que el citado artículo 37 recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo

gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que este Tribunal, en la Resolución Nº 04831-9-2012, ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que en las Resoluciones N° 05582-5-2002 y 06072-5-2003, este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado y, bajo el principio de causalidad, dicho gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, para lo cual debe contarse con documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que en la Resolución N° 02198-5-2005, este Tribunal ha señalado que, según el principio del devengado, para el reconocimiento de ingresos en un periodo determinado, debe observarse en primer lugar que se hayan realizado las operaciones que originaron los ingresos y, además, que éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que asimismo, este Tribunal en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones N° 06710-3-2015, 07789-5-2016 y 09424-1-2016, ha señalado que los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que mediante el Punto 14 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1280 a 1282), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, con los comprobantes de pago respectivos, contratos y otra documentación probatoria la causalidad y fehaciencia de las operaciones de los gastos debitados en las subcuentas de Gastos Varios debitados en las Cuentas 63, 65 y 66, por el importe de S/ 151 927, 47, según se detalla en el Anexo N° 11 al citado requerimiento (fojas 1240 a 1245)

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, presentó un escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), señalando, entre otros, que las observaciones referidas a dichas cuentas tienen su sustento en provisiones realizadas en el mes de diciembre que fueron sustentadas con compras anotadas en el mes de enero de 2008, siendo además que existen cuentas que fueron revertidas en el mismo ejercicio 2007, por lo que no fueron aplicados como gastos del periodo. Indica que se está ubicando los documentos en el archivo por las cuentas pendientes de sustentar, debido a que se encontraba desordenado y por haber sido trabajado por otro equipo contable que a la fecha no prestan sus servicios.

Que en el Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1217 a 1220), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que ésta sustentó parcialmente los gastos anotados en las citadas subcuentas, por lo que mantuvo el reparo por la suma S/ 145 268,00, según se aprecia del Anexo 12 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1158 a 1168); según se detalla a continuación:

SUB CUENTA	IMPORTE S/
63101 - Conducción de vehículo	300,00
63401 - Local	2 510,00
63402 - Camiones	2 303,00
63408 - Vehículos administración	700,00

63503 - Diversos	475,00
63506 - Alquiler remolque y carreta	4 920,00
63701 - Publicidad	139,60
63901 - Servicio de grúa	150,00
63903 - Depaletaje – Abastecimiento	868,00
63905 - Gasto abastecimiento	42 690,31
63909 - Servicios varios	18 184,90
63911 - Impresión formatos	1 010,00
65601 - Compra de activos fijos menor cuantía	1 020,00
65701 - Notaría	430,00
65702 - Registros Públicos	279,00
65901 - Gastos de representación	580,82
65914 - Repuestos distribución	949,94
65918 - Papeletas	808,92
65921 - Medicinas – farmacia	802,55
65922 - Att. Personal administración	1 731,26
65923 - Att. Personal ventas	1 259,00
65924 - Att.personal patio	1 644,77
65927- Gastos varios administración	8 958,16
62928 - Gastos varios venta	1 400,00
65929 - Gastos varios patio	7 769,25
65930 - Gastos varios distribución	18 163,71
65931 - Ferretería	820,19
66937 - Gastos varios distribución	200,00
66801 - Gastos extraordinarios	24 199,65

Que de la documentación que obra en autos (fojas 753 a 925), se aprecia que la recurrente no exhibió documentación alguna respecto a las observaciones de las subcuentas de gastos correspondientes a las Subcuentas Contables: 63101 – Conducción de vehículos; 63402 - Camiones; 63408 - Vehículos administración; 63503 - Diversos; 63506 - Alquiler remolque y carretera; 63701 -Publicidad; 63901 - Servicio de grúa; 63903 - Depaletaje - Abastecimiento; 63905 Gastos abastecimiento; 65601 - Compra activo fijo menor cuantía; 65901 - Gastos de representación; 65914- Repuestos distribución; 65923 - Atención personal ventas; 65924 - Atención personal patio; 65927 - Gastos varios de administración; 65928 - Gastos varios ventas; 65929 - Gastos varios patio; 65937 - Gastos varios distribución; y 66801 Gastos extraordinarios.

Que como se aprecia, la recurrente, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar durante el procedimiento de fiscalización los medios de prueba o documentación que acreditara el gasto observado y por ende que cumpliera con el principio de causalidad, es decir, que se encuentre vinculado con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que en relación a las Subcuentas Contables 63401- Local; 63909 - Servicios varios y 65930-Gastos varios distribución, la recurrente presentó diversa documentación (fojas 788 a 790, 885 a 905), de cuya revisión se aprecia que corresponden a comprobantes de pago emitidos en el ejercicio 2007 y que si bien la recurrente señala que se encontrarían anotados en el Registro de Compras de enero y febrero de 2008; aquélla no sustentó la anotación de los mismos con los registros contables respectivos las provisiones efectuadas en el ejercicio 2007 a efecto de encontrarse en la excepción prevista en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que respecto a las Subcuentas contables 63911- Impresión formatos, 65701- Notaría, 65702 – Registros Públicos, 65922 – Att. Personal administración y 65931 - Ferretería, la recurrente presentó recibos y recibos de depósitos del Notario Manuel Gálvez Succar (fojas 782, 785, 786, 791, 878 y 880 a 883), de cuya revisión se aprecia que dichos documentos no constituyen comprobantes de pago, debido a que no reúnen los requisitos y características señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no pueden sustentar costo y/o gasto para efecto tributario, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente en relación a la Subcuenta contable 65918 - Papeletas (fojas 841, 842, 844 a 846, 849 a 854, 857 a 866), se aprecia que corresponden a papeletas por infracciones de tránsito que forman parte del Sector Público - Nacional, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede su deducción para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que asimismo, se aprecia que los documentos presentados por la recurrente respecto a la Sub cuenta Contable 65921 – Medicinas – farmacia (fojas 791 a 809), corresponden a comprobantes de pago emitidos a nombre de un tercero, por lo que se tiene que, a pesar de haber sido requerida, la recurrente no cumplió con presentar durante el procedimiento de fiscalización los medios de prueba o documentación que acreditara el gasto observado y por ende que cumpliera con el principio de causalidad, es decir, que se encuentre vinculado con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que como se aprecia la recurrente no sustentó los citados gastos anotados en las Cuenta Contables 63, 65 y 66 con la documentación pertinente, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Gastos debitados en la Subcuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial por servicios cancelados y facturas de compras debitadas en cuentas de gastos varios sin utilizar medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00**

Que el artículo 3 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194[6], vigente desde el 27 de marzo de 2004, dispone que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada norma, aplicable al caso de autos, prescribía que el monto a partir del cual se deberían utilizar medios de pago es de S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00.

Que el artículo 5 de la misma ley prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el referido 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 aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8 de la mencionada ley preceptúa que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; precisando que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Gastos debitados en la Subcuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial por servicios cancelados sin utilizar medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00

Que de los Anexos N° 2, 4, 4.4 y Punto 3 del Anexo 4.1 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-

[6] Es preciso indicar que, a partir del 24 de setiembre de 2007, se encuentra vigente el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

(fojas 2540, 2541, 2556 a , 2558, 2563, 2564 y 2566), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, al no haber acreditado la cancelación de comprobantes de pago por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00, mediante el uso de medios de pago autorizados, específicamente por gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial y por no haber sustentado dichos gastos, por S/ 286 391,00[7], señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N° 7.

Que mediante el Punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1285), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que acreditara la cancelación de los comprobantes de pago de los gastos debitados en la subcuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial, detalladas en el Anexo N° 5 (foja 1252), que correspondan a importes mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00, con los medios de pago autorizados, de conformidad con lo señalado en la Ley N° 28194 y a su vez sustentara con los comprobantes de pago respectivos, contratos y otra documentación sustentatoria la causalidad o fehaciencia de los mismos. Asimismo, le indicó que, de tratarse de cheque, debía proporcionar copia del cheque pagado (anverso y reverso) y de tratarse de abonos en cuenta, indicar el número de cuenta, banco, titular de la cuenta en la que se realizó el abono.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, presentó un escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), en el que señaló, entre otros, que las operaciones contenidas en la Subcuenta Contable 63203 - Honorarios asesoría comercial fueron canceladas utilizando los medios de pago autorizados, adjuntando para ello, la copia de los recibos por honorarios emitidos por sus asesores, la relación de los vouchers de los bancos en el que se detallan los números de los cheques y la fecha de cobro, pudiendo verificarse esto en los Estados de Cuenta. Asimismo, indicó que adjuntaba la copia de la carta remitida al Banco Continental en la que le solicitó copias de los cheques que sustentaban los respectivos pagos y presentó parcialmente la documentación solicitada, dado que sólo le entregó veinte (20) cheques.

Que en el Punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N ' y el Anexo N° 05 del citado resultado de requerimiento (fojas 1175, 1226 a 1228), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que la recurrente sustentó parcialmente con veinte (20) cheques de acuerdo a las normas de bancarización y adicionalmente cinco (5) copias de cheques con la cláusula no negociable que fueron cruzados con los estados de cuenta bancario, procediendo a reparar los gastos debitados en la Subcuenta Contable 63203 - Honorarios asesoría comercial por el importe de S/ 249 730,32, por no acreditar el uso de medios de pago en comprobantes de pago mayores a S/ 5 000,00, según lo dispuesto en los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 28194, y S/ 36 661,11 por no presentar el comprobante de pago respectivo, respecto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 5 de dicho resultado (foja 1175).

Que en el caso de autos, con relación a los gastos contenidos en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial (recibos por honorarios), se aprecia en autos (foja 1175) que se trata de operaciones que superan el importe de S/ 5 000,00, por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar medios de pago para cancelar tales operaciones, conforme con lo dispuesto por los artículos 3 y 5 de la Ley N° 28194.

Que de autos se aprecia que la recurrente, a pesar que fue requerida, sólo sustentó parcialmente lo solicitado mediante la presentación de la copia de 25 cheques con la cláusula no negociables (fojas 1079 a 1103), por lo que procedía reparar los saldos de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago reparados respecto de los cuales la recurrente no acreditó haberlas cancelado con alguno de los medios de pago autorizados mediante la Ley N° 28194, tal como se verifica del Anexo N° 05 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1175), por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que adicionalmente, la recurrente no sustentó las operaciones identificadas con los números Contsol111 y Diario0013 ni cumplió con sustentar el pago parcial de las referidas operaciones con cheques, esto es,

[7] Incluye S/ 249 730,32 y S/ 36 661,11 por reparos por no utilizar medio de pago autorizado en su cancelación y por no sustentar el gasto.

utilizando medios de pago, ni tampoco acreditó las mismas, por lo que el presente reparo se encuentra conforme a ley en extremo, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Facturas de compras debitadas en cuentas de gastos varios sin utilizar medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/ 5 000,00 o $ 1 500,00

Que de los Anexos N° 2, 4 y 4.5 y Punto 4 del Anexo N° 4.1 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2539, 2555, 2556, 2563, 2564 y 2566), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, al no haber acreditado la cancelación de comprobantes de pago por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00, mediante el uso de medios de pago autorizados, específicamente por facturas de compras debitadas en cuentas de gastos varios, por el importe de S/ 93 556,00, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° .

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 1284), la Administración señaló a la recurrente que de la documentación presentada, había observado facturas de compras por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00 que fueron canceladas en efectivo, por lo que le solicitó que acreditara la cancelación, con los medios de pago autorizados señalados en el artículo 5 de la Ley N° 28194, de los comprobantes de pago por compras debitadas en cuentas de gastos varios, detalladas en el Anexo N° 6 (foja 1251), por el importe de S/ 176 546,40. Asimismo, le indicó que de tratarse de cheque, debía proporcionar copia del cheque pagado (anverso y reverso) y de tratarse de abonos en cuenta, indicar el número de cuenta, banco, titular de la cuenta en la que se realizó el abono.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), señaló, entre otros, que existió un error en digitación en el Anexo N° 2 proporcionado en la respuesta al Requerimiento N° , por el cual se juntaron los documentos de compra que en suma sí superaban los S/ 5 000,00; sin embargo, en un nuevo cuadro subsanó dicho error con los datos correctos.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1225 y 1226), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que luego de analizar la documentación presentada, determinó que la recurrente sustentó parcialmente la observación realizada, siendo que por la diferencia no sustentada, procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por el importe de S/ 93 556,00 al haberse verificado que correspondían a gastos por facturas de compras debitadas en cuentas de gastos, respecto de los cuales no se acreditó su cancelación con alguno de los medios de pago autorizados a que se refiere la Ley N° 28194, no obstante que fueron emitidos por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00, según se detalla en el Anexo 6 de dicho resultado (foja 1174).

Que en el presente caso, con relación a los gastos contenidos en las facturas de compras debitadas en cuentas de gastos varios, se aprecia en autos (foja 1174), que se trata de operaciones que superan el importe de S/ 5 000,00, por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar medios de pago para cancelar tales operaciones, conforme con lo dispuesto por los artículos 3 y 5 de la Ley N° 28194.

Que de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización hubiese acreditado la utilización de medios de pagos en la cancelación de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago de compra reparados, a pesar que ello le fue requerido, por lo que se encuentra arreglado a ley el reparo efectuado por la Administración; y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente con relación a que la Administración ha desconocido los cheques presentados debido a que en éstos se ha consignado la cláusula "no negociable" en forma manual y no con un sello, aun cuando la legislación no exige que la cláusula "no negociable" deba estar impresa o mediante un sello en el cheuque, por lo que se ha vulnerado el principio de legalidad; cabe indicar que de la revisión de autos el reparo efectuado a los referidos gastos se sustenta en que no se presentaron los cheques ni medio de pago alguno que acredite la cancelación de las operaciones durante el procedimiento

de fiscalización, y no la forma en que se habría colocado una cláusula en los cheques, por ende, dicho alegato no resulta amparable.

Que en lo referente a que la recurrente solicita que en observancia de la Ley Nº 29707, acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, tanto para efectos del Impuesto a la Renta, como del Impuesto General a las Ventas, del ejercicio 2007, por lo que ha procedido al pago de la multa respectiva para que opere dicho acogimiento, por el monto de S/ 5 875,30; cabe señalar que, conforme se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02652-4-2014 y 10404-2-2014, el artículo 2 de la Ley Nº 29707, que estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley Nº 28194, Ley de Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, señaló que podían acceder al mencionado procedimiento dentro de un plazo de 90 días calendario contados a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, no obstante, mediante Decreto Legislativo Nº 1118 se derogó la Ley Nº 29707 sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, por lo que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, ésta no podía acogerse a la mencionada subsanación.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que la totalidad de cheques no pudieron ser presentados durante el procedimiento de fiscalización debido a que el Banco Continental no cumplió con atender su solicitud de entrega de las referidas copias, sin embargo, la Administración emitió los valores, sin considerar que la no presentación de documentación ocurrió por causas no imputables a la recurrente; cabe indicar que la solicitud de las copias de los cheques al banco es responsabilidad de la recurrente, puesto que ésta debe contar con todos los medios probatorios que demuestren que cumplieron con utilizar los medios de pago para poder tener derecho a utilizar el crédito o deducir el gasto, además que la recurrente no ha probado que no pudo presentar las pruebas pertinentes por causas ajenas a ella, por lo que no corresponde amparar tal argumento.

Resoluciones de Determinación N° – Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007

- ***Diferencia entre la base imponible declarada y lo anotado en el Registro de Ventas.***
- ***Diferencia entre el crédito fiscal declarado y lo anotado en el Registro de Compras.***
- ***Facturas de compras no fehacientes por compra de combustible y servicios varios.***
- ***Facturas de compras registradas en forma duplicada.***

Que de los Anexos N° 2, 3, y 5, 5.2 y 5.6 y Puntos 1, 2 y 6 del Anexo N° 5.1 a las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 2590, 2613 a 2619, 2624, 2625, 2637 a 2645, 2647 y 2648), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por diferencia entre la base imponible declarada y lo anotado en el Registro de Ventas, y asimismo, reparó el crédito fiscal por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, por facturas no fehacientes por compra de combustible y servicios varios y facturas de compras registradas en forma duplicada, señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N° .

Que la recurrente, en su recurso de apelación (fojas 3718 a 3744), señala *"(…) con relación a los demás reparos vinculados al Impuesto General a las Ventas, que reiteramos los argumentos de defensa desarrollados en la etapa de fiscalización y reclamación, y nos reservamos el derecho a presentar nuevos argumentos (…)".*

Que de la revisión del escrito ampliatorio del recurso de apelación (fojas 4119 a 4137) y del recurso de reclamación (fojas 2371 a 2411), así como el escrito presentado en la instancia de fiscalización (fojas 1155 a 1157), no se aprecia que la recurrente hubiese presentado argumento alguno en relación a los reparos materia de análisis.

Que teniendo en cuenta que la recurrente no presentó argumentos respecto a los citados reparos y que dichos reparos se encuentran arreglados a ley, procede confirmar la resolución apelada en este extremo

- ***Ingresos no declarados por diferencia entre los ingresos del Libro Mayor y la base imponible declarada***

Que de los Anexos N° 2 y 5 y Punto 2 del Anexo 5.1 a la Resolución de Determinación N° [illegible] (fojas 2641, 2642, 2644, 2645 y 2648), se aprecia que la Administración reparó las bases imponibles de enero a diciembre de 2007 por diferencia entre los ingresos del Libro Mayor y la base imponible declarada, por los importes de S/ 142,00, S/ 586,00, S/ 1 429,00, S/ 942,00, S/ 2 942,00, S/ 803,00, S/ 117,00, S/ 415,00, S/ 423,00, S/ 398,00, S/ 37 053,00 y S/ 1 539,00 respectivamente, señalando como base legal los artículos 1, 3, 4, 9, 12 y 29 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y sustento el Resultado del Requerimiento N° [illegible].

Que los incisos a) y b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el citado tributo grava la venta en el país de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la citada ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por: *venta* a todo acto por el cual 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, así como al retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, excepción de los señalados por esta ley y su reglamento; y *por servicios* toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que la obligación tributaria se origina en la venta de bienes en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero en el retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero y en la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [illegible] (foja 1283), la Administración señaló a la recurrente que sustentara las diferencias determinadas entre los ingresos contabilizados en el Libro Mayor y los declarados como base imponible para efectos del Impuesto General a las Ventas por el importe de S/ 2 685 132,00, según se detalla en el Anexo N° 01 al citado requerimiento (foja 1278).

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [illegible] (fojas 1236 y 1237), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que sustentó parcialmente las diferencias detectadas entre los ingresos declarados en las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y lo anotado en el Libro Mayor, procediendo a reparar la diferencia no sustentada, según se detalla en el Anexo N° 01 al Resultado del citado requerimiento (foja 1215).

Que de autos se aprecia (foja 1215), que la Administración detectó diferencias entre lo anotado en el Libro Mayor y lo consignado como bases imponibles en las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, habiendo determinado que dichas diferencias se originaron debido a que la recurrente no gravó con el citado tributo diversos ingresos, entre otros, por venta de bienes y servicios, operaciones que se encuentran gravadas con el referido tributo, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley; por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- ***Facturas de alquileres no detraídos oportunamente y facturas por uso adelantado del crédito fiscal por detracciones fuera de plazo***

Que según el artículo 2 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940 - Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la indicada ley.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 3 de la citada norma, se entenderá por operaciones sujetas al Sistema, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de Tercera Categoría para efecto del Impuesto a la Renta, indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 de su artículo 5 que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el citado inciso a) del artículo 3, y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, asimismo señala que cuando el prestador del servicio reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, este quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio, y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que según el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7 del referido decreto legislativo, en la prestación de servicios el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: i) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT; ii) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio; y iii) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Que la Segunda Disposición Final del mencionado decreto legislativo, modificada por Ley N° 28605, dispone que podrán deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta. Dicha deducción no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, aun cuando se acredite o verifique la veracidad de éstas. Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable sin perjuicio de los intereses y las sanciones correspondientes. En caso el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos y/o costos o ellos se tornen en indebidos, deberán 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 artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT[8] señala que estarán sujetos al Sistema los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo 3, siendo que el inciso a) de su artículo 13, modificado por Resolución de Superintendencia N° 032-2006/SUNAT, exceptúa a las operaciones cuyo importe sea igual o menor a S/ 700,00.

Que en el citado anexo se establecen como servicios sujetos al Sistema, entre otros, al arrendamiento o cesión en uso de bienes muebles, incluyendo en la presente definición al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles con operario en tanto no califique como contrato de construcción y las actividades de seguridad, precisando en el artículo 14 del indicado reglamento que el monto del depósito resultará de aplicar los porcentajes que se indican para cada uno de los servicios sujetos al Sistema señalados en el Anexo 3, sobre el importe de la operación, siendo que, en ambos casos, el monto de depósito es de 12% en los periodos acotados.

[8] Resolución que aprobó las normas para la aplicación del SPOT a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940.

Que los incisos a) y b) del artículo 16 del mismo reglamento señalan que tratándose de los servicios indicados en el artículo 12, el depósito se realizará: a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso a) del artículo 15, o b) Dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso b) del citado artículo 15.

Facturas de alquileres no detraídos

Que de los Anexos N° 3, 5, y 5.7 y Punto 7 del Anexo 5.1 a las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 2589, 2623, 2624, 2644, 2645 y 2647), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero, febrero, abril a junio y agosto a diciembre de 2007 por facturas de alquileres no detraídos oportunamente, por los importes de S/ 909,00, S/ 909,00, S/ 907,00, S/ 902,00, S/ 904,00, S/ 1 514,00, S/ 1 515,00, S/ 1 446,00, S/ 1 440,00 y S/ 1 425,00, respectivamente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° '.

Que mediante el Punto 11 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1283), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de los comprobantes de pago por el alquiler del inmueble de su proveedor , había observado que la detracción fue realizada el 4 de setiembre de 2009, con Comprobante de Detracción N° 05549696, por lo que procedía observar el crédito fiscal de los mencionados comprobantes de pago al no haberse efectuado la detracción hasta en un plazo máximo de cinco días hábiles del mes siguiente al que fue registrado el comprobante de pago, según se detalla en el Anexo N° 9 del citado requerimiento (foja 1248).

Que la recurrente, en respuesta a lo señalado en el citado requerimiento, mediante escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), indicó, entre otros, que realizó la cancelación completa de las facturas por concepto del alquiler de todo el año 2007, por lo que su arrendadora era la encargada de realizar el depósito de detracción. Asimismo, indicó que el 4 de setiembre de 2009 realizó el depósito de detracciones por este periodo a la cuenta de detracción correspondiente a su arrendadora y, asimismo, realizó el pago de la multa respectiva.

Que en el Punto 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1222 y 1223), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que al haberse verificado que la detracción se realizó fuera el plazo establecido, procedía a reparar el crédito fiscal por detracciones no efectuadas en su oportunidad en los meses del registro de los comprobantes de pago pago, tal como consta en el Anexo 09 al citado resultado del requerimiento (foja 1171).

Que obra en autos (foja 932) la constancia de depósito de detracción N° 05549696, realizado el 4 de setiembre de 2009 por la recurrente, por el alquiler del inmueble a su arrendadora ., por lo que ha quedado acreditado que el depósito de la detracción fue realizado en forma extemporánea, lo que ha sido reconocido por la recurrente al adjuntar el pago de las multas por no efectuar la detracción dentro del plazo de ley (foja 934); en ese sentido, el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y por tanto corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Facturas por uso adelantado del crédito fiscal por detracciones no efectuadas oportunamente

Que de los Anexos N° 3, 5 y 5.8 y Punto 8 del Anexo N° 5.1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2588, 2621 a 2623, 2644, 2645 y 2647), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero a diciembre de 2007, por facturas por uso adelantado del crédito fiscal por detracciones no efectuadas oportunamente, por los importes de S/ (847,00), S/ 2 713,00, S/ 585,00, (S/ 3 695,00), S/ 8,00, S/ 6 320,00, (S/ 4 644,00), S/ 6 962,00 S/ 879,00, (S/ 2 642,00), (S/ 5 146,00) y S/ 2 223,00, respectivamente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° '.

Que mediante el Punto 12 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1282), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con los comprobantes de pago respectivos, contratos y con los respectivos comprobantes de detracción, las adquisiciones de servicios afectos a detracciones (servicios de vigilancia y transporte de caudales), los cuales han sido efectuados en forma extemporánea al mes de registro, por lo que se está reparando en el mes de su registro y considerándose en el mes de pago del monto detraído, según se detalla en el Anexo 10 al citado requerimiento (foja 1247).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, mediante escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), señaló, entre otros, que los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 10 tienen su sustento en el contrato presentado en respuesta al Requerimiento N° .

Que en el Punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1221 y 1222), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que ésta no sustentó lo observado, habiéndose verificado que las detracciones fueron realizadas en forma extemporánea al mes de registro, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal en el mes de su registro al haberse efectuado la detracción con posterioridad al quinto día hábil, considerándose en el mes de pago del monto detraído, según se detalla en el Anexo N° 10 al resultado del citado requerimiento (fojas 1179).

Que del cuadro de información sobre medio de pago utilizados y pago de detracciones presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización (fojas 2041 a 2046), se aprecia que la recurrente contrató los servicios de transporte de bienes y caudales y alquiler de bienes, verificándose que las detracciones correspondientes a las operaciones detalladas en los comprobantes de pago fueron realizadas con posterioridad al plazo establecido en el artículo 7 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, siendo que la Administración dejó constancia de ello en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1176 a 1179), por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Reparo al crédito fiscal por servicios personales considerados como renta de tercera categoría (Facturas emitidas por concepto de flete por servicio de transporte y distribución de productos)**

Que de los Anexos N° 3, 5, y 5.3 y Punto 3 del Anexo 5.1 a las Resoluciones de Determinación N' (fojas 2593 a 2612, 2628 a 2636, 2644, 2645 y 2647), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero a diciembre de 2007, por facturas emitidas por concepto de flete por servicio de transporte y distribución de productos, al considerar la Administración que la recurrente ha considerado como rentas de tercera categoría los servicios personales de choferes y ayudantes, encargados de la distribución de productos en vehículos de propiedad de la recurrente, por los importes de S/ 39 764,00, S/ 45 037,00, S/ 37 974,00, S/ 37 940,00, S/ 38 738,00, S/ 29 570,00, S/ 38 295,00, S/ 41 359,00, S/ 41 650,00, S/ 58 032,00, S/ 55 481,00 y S/ 85 958,00[9], respectivamente, sustentándose en el artículo 3 inciso c), cuarto párrafo, numeral 3 del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y la Norma VIII del del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y modificatorias.

Que, de manera previa al análisis del fondo de la controversia, cabe determinar si la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario resulta aplicable para determinar la verdadera naturaleza de los actos en los cuales se sustenta el uso del crédito fiscal, y si la Administración no cuestiona la realidad de la operación sino la finalidad de la transacción, aplicando indebidamente la citada Norma VIII, la que no ampara el fraude a la ley.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que:

[9] La suma del crédito fiscal de enero a diciembre de 2007 ascendió a S/ 549 798,00.

"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley".

Que este Tribunal en la Resolución N° 06686-4-2004 ha establecido que la citada Norma VIII del Código Tributario *"…recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles"* agregando que *"la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados"*, así citando a Luis Alberto Araoz Villena señala que *"(…).de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma (…), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos"*[10].

Que la precitada resolución señaló además que "… *la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir (...)".*

Que asimismo, indica que *"esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imponibles gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura".*

Que no obstante, concluye la citada resolución "…*que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario"*, procediendo a efectuar el análisis de dicho caso al amparo de la citada norma, de los *"actos no reales", calificándolos como "simulados" en los que "existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente"*.

Que de lo expuesto, puede afirmarse que, conforme a la resolución precitada, el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación

[10] Luis Alberto Araoz Villena. "La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su Contenido Económico". Ponencia Individual, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Diciembre de 1992. p. 68.

económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de éstos la realización de actos simulados.

Que en efecto, corresponde relevar las citas a las Resoluciones N° 04784-5-2003 de 22 de agosto de 2003, 05637-4-2002 de 26 de setiembre de 2002, 383-3-99 de 18 de junio de 1999 y 5468 de 3 de agosto de 1970, entre otras, mediante las cuales este Tribunal se ha pronunciado con ocasión de las apelaciones ante esta instancia respecto a la mencionada Norma VIII, emitiéndose en ellos pronunciamiento respecto de discordancia entre fondo y forma.

Que asimismo, cabe señalar que el análisis de la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, tiene como finalidad determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación, lo que implica, en el caso de reparos al crédito fiscal, determinar la existencia de las actividades generadoras de rentas de tercera categoría (hecho imponible) que otorguen dicho crédito.

Que resulta pertinente precisar en este punto, que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 00590-2-2003, respecto al desconocimiento del crédito fiscal, que "*procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que si al amparo de la Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado en el artículo 44° de la Ley citada, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del Impuesto General a las Ventas*".

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04773-4-2006, respecto de la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el caso de compras de un bien mueble, se ha señalado que el hecho que subyace a la figura jurídica de la compraventa es el intercambio de un bien por una cantidad de dinero específica, lo cual implica que se produzcan una entrega física de un bien de parte de un proveedor hacia un comprador, a cambio del pago efectivo de su precio de este último al primero de ellos, por lo que a efecto de calificar si desde el sustrato económico la compra de un bien real o no, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se hayan producido esos dos supuestos: a) la entrega física del bien del proveedor directo emisor del comprobante de pago hacia el cliente y b) el pago efectivo del precio por parte del cliente al proveedor directo (vendedor).

Que en el Punto N° 6 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 1228 a 1232), la Administración concluye que, de la operatividad de la recurrente, los contratos, registros y documentación contable, y demás documentos presentados por la recurrente, procedía reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, correspondiente a las facturas emitidas por personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos, toda vez que dichas operaciones no corresponden a un servicio de tercera categoría por tratarse de servicios personales.

Que en virtud a ello y en aplicación del criterio de realidad económica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en el Punto 3 del Anexo N° 5.1 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (fojas 2328 a 2336), la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquéllos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, pues constituyen prestaciones de servicios personales.

Que asimismo, en la resolución apelada, la Administración ha analizado la realidad de los servicios de transporte y distribución, llegando a las mismas conclusiones a las que se arribaron durante la etapa de fiscalización por las consideraciones que allí se detallan, esto es, que tales servicios en realidad corresponden a servicios personales y no a servicios mercantiles, generadores de rentas de tercera categoría, por lo que el pago de los mismos no otorga derecho a crédito fiscal.

Que de lo expuesto, se evidencia que la acotación de la Administración Tributaria se sustenta en el cuestionamiento de la realidad de las operaciones, es decir, en la realización de actos simulados, puesto que la recurrente no contrató servicios empresariales de transporte y distribución de mercancías,

generadores de rentas de tercera categoría, y que sin embargo se emitieron comprobantes de pago y se registraron operaciones como si tales servicios hubieren ocurrido en la realidad, por lo que la aplicación de la Norma VIII en dicho caso resultaría arreglada a ley.

Que no se aprecia de los papeles de trabajo, de los valores materia de impugnación, ni de la apelada, que la Administración haya desconocido el crédito fiscal en base a la finalidad de la operación, aplicando el supuesto del fraude a la ley que no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, como alega la recurrente, siendo además que el supuesto de fraude a la ley supone la existencia de una operación real cuya finalidad es la aplicación de una norma menos gravosa a fin de eludir la aplicación de una norma que reviste una consecuencia tributaria más gravosa para el contribuyente, lo que de conformidad con lo señalado por la Administración no ocurriría en el caso de autos, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente referido al desconocimiento del crédito fiscal por haberse tenido en consideración la finalidad de la operación y con ello la indebida aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que ahora bien, corresponde analizar el asunto materia de controversia que, en el caso de autos, consiste en determinar si la calificación de las adquisiciones realizadas por la recurrente a sus proveedores directos, como no reales, efectuada por la Administración, al amparo de lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra arreglada a ley.

Que mediante el Punto N° 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N‘ ’ (fojas 1285 y 1286), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de las facturas de fletes de transporte y distribución de productos, de acuerdo a la operatividad, a los contratos suscritos y los registros contables, había observado que dicho servicio no correspondía a un servicio de tercera categoría, por cuanto para realizar la actividad de flete por transportes y distribución, se utilizaron los vehículos y mercadería compuesta por gaseosas y jugos de propiedad de la empresa. En ese sentido, le solicitó que sustentara que la prestación del servicio de fletes por transporte y distribución de productos calificaba como una operación de renta de tercera categoría, según la relación de facturas de fletes por dicho servicio detalladas en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (fojas 1253 a 1270).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, mediante escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157) señaló, entre otros, que los servicios prestados por las empresas – personas naturales detallados en el Anexo N° 4, se encontraban debidamente sustentados en los contratos suscritos por cada representante legal, en las facturas en las que se detallaban los servicios prestados según contrato, las cuales fueron anotadas en el Registro de Compras y canceladas utilizando los medios de pago correspondientes. Además, indicó que mantenía dos expedientes en reclamación ante la Administración por el mismo reparo correspondientes a los periodos 2005 y 2006.

Que en el Punto N° 6 al Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1228 a 1232), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que la operatividad de la recurrente era la siguiente: i) Se inicia con la preventa realizada con anticipación (día anterior) a cargo del personal de la empresa; ii) En el lapso de 6 p.m. a 7 a.m. del día siguiente se realizan las labores de carga con los productos a distribuir por cada camión al día siguiente; iii) Se procede a emitir los comprobantes de pago por los productos solicitados el día anterior por los clientes, para ser entregados a cada cliente. Asimismo, se emite una guía de remisión por el total de la carga por cada camión, y en él se detallan los comprobantes de pago a ser distribuidos; iv) Se procede a surtir de combustible antes de salir a distribuir los productos; v) El transportista, una vez que entrega los productos en forma específica según los comprobantes de pago, procede a realizar la cobranza de la misma. No puede realizar ninguna venta de los productos de los clientes que no aceptan la mercadería. Toda la facturación se efectúa en el centro de distribución (local de la recurrente). Luego, procede a recoger los envases vacíos de los clientes (botellas de vidrio y plástico); vi) Terminada su jornada retorna al centro de distribución (local de la recurrente), entrega los envases y dinero de la cobranza, y elabora la "liquidación de cobranza" (por cada transportista). Se procede al pago de los ayudantes del transportista; y, vii) Se procede a la entrega de la unidad de transporte en el centro de

distribución (local de la recurrente).

Que asimismo, dejó constancia que la recurrente no sustentó la observación formulada a las facturas por fletes que fueron emitidas por los choferes encargados de la distribución de gaseosas y jugos, y la cobranza respectiva, en mérito a las siguientes consideraciones:

1. De los contratos presentados:

i) Todos los contratos exhibidos y proporcionados carecen de fecha cierta, al no encontrarse legalizados.
ii) Todos los contratos exhibidos y proporcionados se denominan "Contratos por servicios de conducción vehicular", no obstante, el concepto facturado entre enero a setiembre corresponde a "flete y transporte de bebidas y jugos".
iii) De un total de 107 proveedores observados, sólo presentó 79 contratos, no habiendo exhibido 22 contratos.
iv) De acuerdo a la cláusula tercera de los contratos de conducción vehicular, se advierte que los choferes se comprometieron a transportar y distribuir la mercadería, esto es, las bebidas gasificadas, jugos de frutas y productos afines, debiendo la recurrente proporcionarles la relación de clientes, las guías de remisión y los comprobantes de pago respectivos, los cuales debían ser entregados a los clientes de la recurrente, pudiendo hacer la entrega de la mercadería, de acuerdo a su criterio y conocimiento de la zona, además, los choferes debían emitir las facturas de forma mensual, en base a los reportes por los días en que se efectuó el servicio; sin embargo, la Administración señaló que la recurrente no exhibió los reportes en el que constaran los días trabajados, tal como lo indicó la citada cláusula, así como tampoco presentó los análisis y los cálculos que determinaron los importes que facturaron los choferes.
v) Según la cláusula cuarta de los contratos de conducción vehicular, los transportistas se comprometieron a contratar a los ayudantes, bajo su responsabilidad, no existiendo ningún vínculo laboral con tales ayudantes; sin embargo, en la práctica no funciona debido a que:
   a) Se otorgaron premios a los transportistas y ayudantes, según lo verificado en los asientos diario N° (cta. 42202) de abril, mayo y setiembre, respectivamente; y los asientos contables N° del mes de diciembre contabilizados en la Cuenta 38403 – A cta. Anticipos.
   b) Se otorgaron gratificaciones a los ayudantes de los choferes, según lo constatado en los asientos diarios N° (cta. 42202) del mes de diciembre de 2007.
   c) La Administración sostiene que la recurrente otorgó beneficios tanto a los transportistas como a los ayudantes a través de los premios, gratificaciones y otros, siendo que la recurrente al no haber acreditado el cálculo de los montos facturados por los choferes que se encontraban contabilizados como gasto en la Cuenta 631 – Conducción vehículo, correspondía incluirlo dichos beneficios como concepto de flete o transporte o servicio de conducción, y reparar el crédito fiscal dicho monto.

2. Revisión de los registros y documentación contable

i) En los comprobantes de Caja Ingresos, se incluyeron los reportes de cobranza por día y los recibos de los pagos efectuados a los ayudantes, los cuales se restaban del total pagado a cada chofer, lo que evidencia que la recurrente asumió el pago de los ayudantes.
ii) Los camiones entregados para la distribución eran alquilados o de propiedad de la recurrente, quien se encargaba del mantenimiento y reparación de los mismos, así como de la compra de combustible; proporcionaba llantas y se encargaba de su reparación y parchado. Tales gastos se encontraban registrados en la Cuenta 63402 – Mantenimiento y reparación de vehículos.
iii) La recurrente incurrió en gastos de curación y medicina de los transportistas, los que se registraron en la Cuenta 65921 - Gastos médicos.
iv) La recurrente proporcionó uniformes a los transportistas, de acuerdo al Contrato de Distribución suscrito con , tales gastos se registraron en la Cuenta 65932 - Gastos Uniformes.
v) La recurrente asumió el pago de las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, registradas en la Cuenta 65918 - Papeletas de tránsito, y los gastos de peaje registrados en la Cuenta 65919 - Gastos de estacionamiento.

vi) La recurrente registró como gasto la emisión del carnet de sanidad otorgado a los choferes, en la Cuenta 63927 - Gastos varios administración, documento que constituye un requisito indispensable para el manipuleo por venta de productos comestibles (bebidas gaseosas y jugos).
vii) La recurrente asumió los gastos de auxilio mecánico, los cuales se registraron en la Cuenta 63901 – Servicio grúa.
viii) La recurrente efectuó descuentos por tardanza a los choferes, los cuales se registraron en la Cuenta 46902 - Fondo tardanza transportistas, lo cual evidencia el grado de subordinación de los choferes frente a la recurrente.

Que por tanto, del análisis de la documentación proporcionada, así como de los registros y documentación contable, la Administración procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, correspondiente a las facturas emitidas por personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos y/o conducción vehicular, por tratarse de servicios personales, por tanto, dichas operaciones no correspondían a un servicio de tercera categoría, por el importe de S/ 549 798,00, según se detallan en los Anexos N° 4 y 8 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 1172, 1176 a 1207).

Que por los motivos expuestos, la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, según se detalla en los Anexos N° 4 y 8 al Resultado del Requerimiento N° [redacted], debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquéllos no constituían rentas de tercera categoría ni otorgaban derecho a crédito fiscal, pues constituían prestación por servicios personales.

Que en atención a lo expuesto, en el caso de autos, la materia controvertida consiste en determinar si las facturas emitidas por concepto de fletes por transporte y distribución de bebidas gaseosas y néctares, constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores y, por tanto, otorgan a la recurrente derecho al crédito fiscal.

Que el cuarto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, establece que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, puntualizando que tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello.

Que por su parte, el inciso b) del numeral 9.1 del artículo 9 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, entre otras, que presten en el país servicios afectos, puntualizando el numeral 9.2 del citado artículo 9 que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial, pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones, siendo que tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1 de la referida ley, califica como operación gravada la prestación o utilización de servicios en el país, debiéndose entender por servicio, según lo dispuesto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que al respecto, el inciso c) del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que califican en la tercera categoría las rentas

del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley. En tanto que los incisos d) y e) del citado artículo establecen que son rentas de cuarta categoría las del trabajo independiente, en tanto que califican como rentas de quinta categoría las del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que de conformidad con las normas glosadas y con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07010-2-2003, las rentas de cuarta categoría son las obtenidas en las prestaciones de servicios en las cuales el objeto principal es el trabajo personal del locador, situación que comparten con las rentas de quinta categoría, no encontrándose comprendidas aquéllas en las que el trabajo personal sea secundario o irrelevante, mientras que las rentas de tercera categoría son, entre otras, las rentas de carácter comercial.

Que acerca de las rentas de tercera categoría, cabe señalar que según lo dispuesto en los incisos e) y f) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta califican en dicha categoría las obtenidas por las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley, así como las obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Siendo que el penúltimo párrafo del citado artículo 14 señala que las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas.

Que de acuerdo al artículo 1 de la Ley N° 27181, Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, la referida norma establece los lineamientos generales económicos, organizacionales y reglamentarios del transporte y tránsito terrestre y rige en todo el territorio de la República.

Que según los literales a) y b) el artículo 2 de la citada ley, para efectos de su aplicación, el transporte terrestre consiste en el desplazamiento en vías terrestres de personas y mercancías, en tanto que el servicio de transporte constituye la actividad económica que provee los medios para realizar el transporte terrestre, el cual no incluye la explotación de infraestructura de transporte de uso público.

Que el artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27181, aprobado por Decreto Supremo Nº 009-2004-MTC[11], establece las siguientes definiciones, entre otras: i) Carta de porte terrestre: Documento que prueba la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancías entre el remitente y el transportista o porteador, cuya naturaleza cambiaria es regulada por la Ley de Títulos Valores y su naturaleza contractual por el presente reglamento (numeral 3.8); ii) Conductor: Persona titular de la licencia respectiva para conducir vehículos destinados al servicio de transporte terrestre de personas y/o de mercancías (numeral 3.14); iii) Flete: Pago al transportista como retribución por la prestación del servicio de transporte terrestre de mercancías (numeral 3.16); iv) Flota vehicular habilitada: Conjunto de vehículos del transportista con los que presta el servicio de transporte terrestre (numeral 3.17); v) Guía de Remisión: Documento que sustenta el traslado de bienes por el transportista autorizado para prestar el servicio de transporte terrestre de mercancías y que reúne los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (numeral 3.19); vi) Habilitación vehicular: Procedimiento mediante el cual la autoridad competente verifica que el vehículo ofertado por el transportista cumple con las características técnicas vehiculares que correspondan, así como con los requerimientos de antigüedad, titularidad, póliza de seguro y revisión técnica. Se acredita a través del certificado correspondiente (numeral 3.20); vii) Servicio de transporte: Para los efectos del presente reglamento, entiéndase como tal al servicio de transporte terrestre de personas y al servicio de transporte terrestre de mercancías, que se brinda previa autorización o concesión de la autoridad competente, según corresponda (numeral 3.28); viii) Tarjeta de habilitación genérica: Documento expedido por la autoridad competente que permite al transportista utilizar sus vehículos habilitados en cualquiera de las rutas autorizados mediante concesión interprovincial (numeral 3.29); y ix) Transportista: Persona natural o jurídica que presta servicio de transporte terrestre de personas y/o mercancías, debiendo contar con autorización o concesión, según corresponda, otorgada por la autoridad competente (numeral 3.30).

[11] Derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, publicado el 22 abril 2009, el mismo que entró en vigencia el primer (01) día útil del mes de julio del año 2009.

Que de acuerdo al artículo 6 del citado reglamento, el servicio de transporte de mercancías es aquel que se realiza parar trasladar mercancías o carga en general (bienes muebles o semovientes) o mercancías de naturaleza riesgosa o de características especiales.

Que conforme a lo dispuesto en el literal c) del artículo 49 y los artículos 50, 51 y 52 del aludido reglamento, el transporte de mercancías podrá ser prestado por persona natural o jurídica, excepto en el caso del transporte de mercancías especiales en el que se requerirá personería jurídica de naturaleza mercantil; el objeto social de las personas jurídicas que prestan servicio de transporte, contenido en sus correspondientes actos constitutivos, debe indicar, como actividad principal, la dedicación a dicho servicio, siendo que en el caso de las personas naturales, la actividad principal de prestación del servicio de transporte, estará indicado en el formulario del Registro Único de Contribuyentes (RUC); para acceder a una autorización o concesión del servicio de transporte, el transportista deberá contar con una organización que le permita la satisfacción de las necesidades de los usuarios y el resguardo de sus condiciones de seguridad y salud, así como la protección del ambiente y la comunidad en su conjunto; y el transportista que sea persona natural deberá acreditar respaldo patrimonial mínimo por los mismos montos de capital suscrito y pagado respectivos que se ha fijado para las personas jurídicas.

Que según el Informe General de Fiscalización (fojas 2164 a 2175), la recurrente se dedica a la distribución y venta de gaseosas, aguas minerales y jugos en caja de diversas marcas comerciales, para cuyo efecto suscribió un contrato de distribución exclusiva y consignación con

Que de las Cláusulas Segunda, Tercera y Sexta del Contrato de Distribución suscrito por la recurrente y con fecha 2 de enero de 2007 (fojas 1737 a 1762), se observa que: i) Mediante el citado contrato . designó a la recurrente como la responsable de la comercialización, transporte y distribución, de manera exclusiva, de los productos que dicha empresa le entregará en calidad de consignación y que se encuentran descritos en el Anexo adjunto a dicho contrato; ii) Para tal efecto, se señaló que la recurrente es una persona jurídica que se dedica a la compra, venta y distribución de productos en general, que cuenta con los equipos, vehículos, personal e instalaciones físicas adecuadas e infraestructura necesaria para prestar dicho servicio, cumpliendo con los estándares previstos por , constituyendo así una empresa con la capacidad logística y administrativa requerida para asumir la distribución exclusiva de los productos que comercializa tal empresa en la zona o zonas que geográfica ésta le designe; iii) La recurrente será quien reciba en sus locales los productos de la mencionada empresa y realizará la distribución y venta de tales productos bajo su costo y riesgo, en los vehículos aprobados la por , así como, también podrá alquilar vehículos de terceros siempre y cuando éstos cumplan con las normas establecidas.

Que según lo señalado por la recurrente, a fin de distribuir y vender tales productos suscribió contratos de transporte y distribución con transportistas, los cuales tienen naturaleza de contratos de locación de servicios y no de contratos de trabajo, como lo afirma la Administración, por lo que tales personas -y sus ayudantes- no son trabajadores de la recurrente, sino que, por el contrario, generan rentas de tercera categoría.

Que en relación a los mencionados contratos, obran en autos copias de los documentos denominados "Contratos por servicios de conducción vehicular", los cuales fueron suscritos por la recurrente y diversas personas, todos ellos en calidad de transportistas, quienes dan cuenta de los servicios prestados por la recurrente en mérito a dichos contratos (fojas 1817 a 1871, 1874 a 1879,1882, 1883, 1886 a 1889, 1892 a 1895, 1898 a 1909, 1912 a 1923, 1925 a 1950 y 1953 a 1988).

Que en los citados contratos, se aprecia que se pactó lo siguiente: i) Las citadas personas se comprometen a brindar el servicio de transporte y distribución de mercadería (bebidas gasificadas, jugos de fruta y productos afines) entregada por la recurrente, quien les proporcionaría la relación de clientes, las guías de remisión y los comprobantes de pago que deberán ser entregados a los clientes; ii) Por dicho servicio a fin de mes cada transportista girará su factura a la recurrente a fin que ésta cancele el valor del servicio prestado durante el mes, de acuerdo al reporte en que constará los días en que realizó el servicio, no pudiendo reclamar suma o beneficio adicional alguno; iii) El transportista declara contar con sus propios

ayudantes para la entrega de la mercadería, y en caso no los tuviere, se compromete a contratarlos bajo su responsabilidad; en tal sentido, cualquier beneficio laboral que por ley o convenio pudiesen corresponderles a dichos ayudantes, serán de cargo exclusivo del transportista, no existiendo ningún vínculo laboral con la empresa; además, cada transportista velará por la seguridad de sus ayudantes, previniendo cualquier accidente por la labor que desempeñen, no siendo tampoco responsabilidad de la empresa; iv) El transportista se compromete a realizar el transporte y distribución de los productos a los clientes de la recurrente con un vehículo que ésta le asignará -pudiendo ser propios o alquilados-, que estará adecuado para el transporte de carga y en perfecto estado de conservación, constituyéndose en depositario del mismo durante el tiempo que dure el servicio, debiéndolo guardar en el local de la recurrente una vez concluido el servicio. Asimismo, la recurrente asumirá los gastos de combustible y mantenimiento del vehículo para que éste se encuentre operativo; y v) A suscribir una letra a fin de cubrir cualquier daño o perjuicio ocasionado a la recurrente.

Que de lo actuado y atendiendo a los lineamientos establecidos por el Reglamento de la Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, anteriormente citados, se verifica que la recurrente no aportó elementos probatorios suficientes que acreditaran que los emisores de las facturas por concepto de flete reparadas, calificaran como personas naturales dedicadas al servicio de transporte de mercancías, y que, por tanto, tales ingresos constituyan rentas de tercera categoría, pese a que fue requerida de manera expresa.

Que en efecto, no se encuentra acreditado que tales personas cuenten con una organización empresarial que respalde la prestación de los servicios de transporte objeto de reparo, lo que implicaba demostrar que para tal efecto: i) Contaban con unidades vehiculares propias o alquiladas de terceros; ii) Contaban con personal suficiente para llevar a cabo los servicios de transporte y distribución, los cuales podían ser contratados bajo distintas modalidades (servicios normados por la legislación civil o por la legislación laboral), pero en todos los casos, por cuenta y riesgo de los presuntos transportistas; y, iii) Asumían los riesgos y gastos comerciales inherentes a la actividad de transporte.

Que, por el contrario, si bien la recurrente señala que los supuestos transportistas son responsables de contratar a los ayudantes, por lo que existe una relación de subordinación entre ellos, es la recurrente la encargada de asignar los vehículos (propios o alquilados) a ser utilizados por los presuntos transportistas, bajo el entendido que los mismos debían ser adecuados para el transporte de los productos comercializados, asumiendo además los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos, compra de combustible, multas de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico, siendo pertinente añadir, a título ilustrativo, que en los citados contratos por servicio de conducción vehicular se estipuló que la recurrente asumía frente al conductor los gastos de combustible y mantenimiento de los vehículos asignados al mismo, lo cual resulta razonable en el marco de la contratación de servicios personales de conducción mas no en relación de servicios de carácter mercantil, como el transporte de mercadería materia de autos.

Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente asumió los riesgos y gastos comerciales vinculados a dicha actividad (personal de apoyo, mantenimiento de vehículos, combustible, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico), siendo que, según la recurrente, los gastos de personal de apoyo, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico fueron trasladados posteriormente en el costo del servicio prestado, sin embargo, ello no ha sido acreditado.

Que sin perjuicio de lo expuesto, debe precisarse que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no proporcionó al auditor los "Controles Diarios de Transportistas", ni otro documento en el que se detallen las incidencias diarias de los servicios prestados, tales como: fecha, hora de salida e ingreso, nombre del usuario o “transportista”, lugar de origen, lugar de destino, mercancía transportada, guías de remisión, kilometraje (inicial y final), firma de conformidad del usuario o “transportista”, entre otros datos, siendo además que en autos no obran las guías de remisión que correspondan al servicio de transporte supuestamente contratado por la recurrente, en la que figuren como transportistas los emisores de los comprobantes de pago reparados ni la carta porte terrestre que evidencie la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancía. Asimismo, en cuanto a los montos de fletes pagados por la recurrente a los supuestos transportistas, se tiene que de autos no obra contrato o documento alguno que estipule los criterios de determinación del monto y forma de pago por dicho concepto.

Que cabe señalar que si bien la Administración señala que existe una relación de dependencia o subordinación de los supuestos transportistas frente a la recurrente, debido a la comprobación de diversas manifestaciones de ésta, tales como: otorgamiento de uniformes a los choferes, gastos de curación y medicina de los transportistas, otorgamiento de gratificaciones, premios a choferes y ayudantes, otorgamiento de carnet de sanidad a los choferes, pago de las papeletas de tránsito por infracciones de los choferes y peajes, descuentos por tardanza y obligación de éstos de informar oportunamente cualquier desperfecto o necesidad de sus vehículos, tales verificaciones no resultan necesarias en el caso de autos, en el cual se desconoce el crédito fiscal por corresponder a operaciones que no generan rentas de tercera categoría, por lo que resultaba suficiente la comprobación de que los presuntos transportistas desarrollen o no actividades empresariales, lo cual ha sido desvirtuado en esta instancia.

Que en virtud de lo expuesto y teniendo en consideración que, tal como se aprecia de autos, en los hechos (realidad económica) los choferes contratados por la recurrente no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución objeto de reparo, se concluye que los servicios de los choferes son de carácter personal – ya sea que ejerzan su oficio de forma individual, siendo el objeto principal del servicio el trabajo personal del locador (cuarta categoría), o presten su servicios bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o presten sus servicios en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, en el lugar y horario designado por quien lo requiere, siendo el usuario quien proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda (quinta categoría)-, por lo que los montos de fletes facturados por concepto por transporte y distribución de gaseosas y néctares, no constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores. En tal sentido, se confirma la apelada en este extremo[12].

Que en consecuencia, los argumentos de la recurrente referidos a la inexistencia de relaciones laborales de subordinación respecto de los choferes y ayudantes, al existir una ausencia de control éstos, por lo que ha tenido que implementar mecanismos de incentivos y fidelización mediante premios a la puntualidad o bonificaciones eventuales, que los descuentos por tardanzas es una práctica común en las relaciones civiles tratándose de penalidades por incumplimiento tardío, que las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, gastos de peajes y de estacionamiento, así como el auxilio mecánico o el pago de ayudantes asumidos, se trata de costos que finalmente serán trasladados en el costo del servicio prestado por transportistas, y que éstos a su vez, cuentan con diversos trabajadores que le permiten realizar sus labores, así como a la ilegal facultad de la Administración para determinar tal existencia, no enervan de modo alguno el análisis efectuado en esta instancia, al haberse verificado la inexistencia de actividades generadoras de rentas de tercera categoría, y por tanto, la naturaleza personal de los servicios prestados, con independencia de que éstos sean subordinados o no. Por tanto, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre tales argumentos.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la emisión de letras de cambio a la vista por parte de los supuestos transportistas, a la que se hace referencia en la cláusula sexta de los contratos presentados, demostraría que aquellos desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, cabe señalar que la referida cláusula prevé que ello se emite a fin de garantizar el cumplimiento de cualquier daño o perjuicio ocasionado a la recurrente.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que la Administración ha excedido ampliamente las facultades y atribuciones que le fueron conferidas, toda vez que no puede adjudicarse potestades que no le fueron conferidas para desconocer contratos legales, las que están reservadas al juez y al inspector de trabajo; y concluir que los transportistas y ayudantes en realidad son trabajadores de la recurrente, lo que vulneraría los principios de legalidad y seguridad jurídica; que no se trata de caso de simulación absoluta ni relativa, y que el objeto del crédito fiscal es neutralizar la naturaleza trasladable del Impuesto General a las Ventas, por lo que al haber cumplido con cancelar a los transportistas el importe que incluía el pago del

[12] Es preciso anotar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 11281-1-2017 y 05966-4-2021, referidas a los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de los años 2005 y 2006, en los que se formuló el mismo reparo, habiendo presentado, la recurrente, similares medios probatorios a los evaluados en la presente resolución.

impuesto, el incumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de los transportistas no tendría por qué afectarla en modo alguno; cabe indicar que de acuerdo al análisis realizado en esta instancia, la Administración se encuentra facultada para aplicar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario al haber cuestionado la realidad de las operaciones, por lo que no se evidencia vulneración alguna de los principios de legalidad y seguridad jurídica, por otro lado, es preciso mencionar que aun cuando los supuestos transportistas le hubieran trasladado el crédito fiscal, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la recurrente no podía utilizarlo en la medida que las actividades por las cuales se emitieron los comprobantes de pago observados no son generadoras de rentas de tercera categoría, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto al argumento de la recurrente sobre que las operaciones fueron sometidas al pago de detracciones por la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas, cuyo ingreso constituía renta de tercera categoría y que los transportistas obtenían la devolución de los fondos no aplicados sin ningún cuestionamiento por parte de la Administración; cabe indicar que el pago de detracciones es un procedimiento administrativo que tiene como finalidad coadyuvar con la recaudación de tributos por determinadas operaciones, no obstante, en dicho procedimiento no se verifica si las operaciones que realiza el sujeto son rentas de tercera categoría, dado que para ello existen los procedimientos de fiscalización, los cuales son los encargados de comprobar la correcta determinación de las obligaciones tributarias, por lo que el haber obtenido devoluciones de las detracciones no es relevante para el análisis de la presente controversia y carece de fundamento cualquier argumento en ese sentido.

Que en relación al argumento de la recurrente referido a que de acuerdo a la doctrina de cargas probatorias dinámicas, la Administración se encuentra en una mejor condición fáctica para producir pruebas, por lo que solicita a este Tribunal que requiera a la Administración la elaboración de un informe documentado respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los transportistas, y que no evidencia la documentación recabada en los cruces de información; cabe indicar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los transportistas se define como el vínculo entre deudor y acreedor que tiene como objetivo el cumplimiento de la prestación tributaria, y, en el presente caso, no se está verificando el cumplimiento o no de los pagos, sino que si las operaciones generaban o no rentas de tercera categoría y si se debía desconocer el crédito fiscal por tales operaciones, por lo que no es necesario solicitar un informe a la Administración a fin de verificar ello, por otro lado, es necesario hacer hincapié que la información recabada de los cruces de información es información referida a la recurrente con otros proveedores que no son los transportistas, por lo que no era necesario evidenciarlos.

Que de la revisión del escrito de reclamación (fojas 2371 a 2397), no se aprecia que la recurrente hubiese presentado medio de prueba y, si bien en la instancia de apelación, la recurrente mediante el escrito de 12 de setiembre de 2018 presentó medios probatorios (fojas 4068 a 4111), éstos fueron ofrecidos después del plazo de treinta (30) días establecido por el artículo 125 del Código Tributario, teniendo en cuenta que el recurso de apelación fue presentado el 19 de setiembre de 2013 (fojas 3718 a 3755), por lo que resulta irrelevante analizar si resultan o no de aplicación los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que el anexo de los valores impugnados que sustenta el reparo, no se encuentra debidamente fundamentado, puesto que la Administración pretende incluir dentro de la observación supuestos que no guardan relación con el fundamento del reparo, y agrega que la Administración ha realizado una incorrecta aplicación de las normas sustanciales, como también no ha sustentado probatoriamente su reparo, no procediendo que la Administración retome nuevamente su competencia para subsanar la insuficiencia del reparo o se declare la nulidad de su actuación al no haberse vulnerado norma procedimental alguna; que en virtud de la facultad de reexamen no procede que se amplíe la materia controvertida, y cita los Acuerdos de Sala Plena N° 2005-25, 2005-4 y 2017-05 y Resoluciones N° 04638-1-2005, 00815-1-2005, 07568-4-2015, 10949-8-2015, 06503-8-2015 y 04090-8-2015; puesto que de la revisión del Punto 3 del Anexo 5.1 y Anexo 5.3 de los valores impugnados (fojas 2593 a 2612 y 2628 a 2636), se aprecia que el reparo materia de análisis se encuentra debidamente fundamentado al indicar los motivos determinantes del reparo, así como la base legal respectiva.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que se ha vulnerado su derecho de defensa, al no analizar los elementos probatorios por cada uno de los choferes que transporta y distribuye la mercadería,

basándose en lo concluido respecto del ejercicio 2005 para determinar la operatividad de la empresa del periodo bajo análisis, considerando que no resulta aplicable la Resolución N° 11281-1-2017 citada por la Administración, en la medida que en aquella ocasión este Tribunal tomó en cuenta las manifestaciones tomadas a los transportistas durante la fiscalización de dicho ejercicio, lo que no ha ocurrido, siendo que el número de transportistas contratados en el ejercicio 2007 no son los mismos que en el ejercicio 2005 o 2006; cabe señalar que el reparo materia de análisis se sustenta en la documentación que la recurrente presentó durante el procedimiento de fiscalización para desvirtuar las observaciones realizadas, debiendo indicarse que la recurrente presentó documentación similar a la documentación realizada con ocasión de las fiscalizaciones realizadas en los ejercicios 2005 y 2006, por lo que es válido llegar a las mismas conclusiones a las que llegó este Tribunal en las Resoluciones N° 11281-1-2017 y 05966-4-2021, debiendo agregarse que es facultad de la Administración realizar cruces de información, así como tomar manifestaciones, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

No utilización de medios de pago

Que de los Anexos Nº 3, 5, 5.4 y Punto 4 del Anexo N° 5.1 a las Resoluciones de Determinación N‘ (fojas 2592, 2626 a 2628, 2644, 2645 y 2647), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, noviembre y diciembre de 2007, por facturas de compra debitadas en las cuentas de gastos varios por compras canceladas sin usar los medios de pago autorizados no bancarizados por compras mayores a S/ 5 000,00 y S/ US$ 1 500,00, por los importes de S/ 9 912,00, S/ 5 340,00, S/ 821,00 y S/ 1 703,00, respectivamente, señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 1284), la Administración señaló a la recurrente que, de la documentación presentada, había observado facturas de compras por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00 que fueron canceladas en efectivo, por lo que le solicitó que acreditara la cancelación con los medios de pago autorizados señalados en el artículo 5 de la Ley N° 28194 de los comprobantes de pago por compras debitadas en cuentas de gastos varios, detalladas en el Anexo N° 6 (foja 1251), por el importe de S/ 176 546,40. Asimismo, le indicó que de tratarse de cheque, debía proporcionar copia del cheque pagado (anverso y reverso) y de tratarse de abonos en cuenta, indicar el número de cuenta, banco, titular de la cuenta en la que se realizó el abono.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 15 de diciembre de 2009 (fojas 1155 a 1157), señaló, entre otros, que existió un error en digitación en el Anexo N° 2 proporcionado en la respuesta al Requerimiento N° por el cual se juntaron los documentos de compra que en suma sí superaban los S/ 5 000,00, sin embargo, en un nuevo cuadro subsanó dicho error con los datos correctos.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1225 a 1226), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que luego de analizar la documentación presentada, determinó que la recurrente sustentó parcialmente la observación realizada, siendo que, por la diferencia no sustentada, procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, noviembre y diciembre de 2007, por los importes de S/ 9 912,00, S/ 5 340,00, S/ 821,00 y S/ 1 703,00, respectivamente, al haberse verificado que correspondían a gastos por facturas de compras debitadas en cuentas de gastos, respecto de los cuales no se acreditó su cancelación con alguno de los medios de pago autorizados a que se refiere la Ley N° 28194, no obstante que fueron emitidos por montos mayores a S/ 5 000,00 o US$ 1 500,00, según se detalla en el Anexo 6 de dicho resultado (foja 1174)

Que de la revisión del citado anexo (foja 1174), se verifica que la Administración reparó las mismas operaciones que fueron materia de reparo para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, en cuanto a las facturas de compras, por lo que de acuerdo a lo analizado precedentemente, la recurrente no acreditó que utilizó medios de pago en tales operaciones, por tanto, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, y por tanto, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N° _____ - Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2487 a 2523) fueron emitidas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, en razón de los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría por: i) Gastos con salidas de fondos sin comprobantes de pago y documentación sustentatoria por compras de combustible y servicios varios, por S/ 1 160 432,00, ii) Gastos con salidas de fondos debitados en la Subcuenta 63203 – Honorarios Asesoría Comercial sin comprobantes de pago, por el importe de S/ 36 661,00 y iii) Gastos con salidas de fondos debitados en las Cuentas 63, 65 y 66 sin comprobantes de pago ni documentación sustentatoria, por S/ 104 038,00, según el Anexo N° 2 de las citadas resoluciones de determinación; citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que el artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 979, aplicable al caso de autos disponía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y las personas jurídicas se encontrarían sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, sustituido por Decreto Legislativo Nº 970, señala que para efectos del impuesto se entendería por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resultara renta gravable de tercera categoría, en tanto significara una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regularía en el artículo 55 de esta ley.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada norma, aprobado Decreto Supremo Nº 122-94-EF, incorporado por el artículo 6 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, siendo que reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquéllos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, acreditan o respaldan una operación inexistente.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05525-4-2008 y 11924-2-2008, entre otras, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así, por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueran susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hubieran sufrido la retención del 4,1%, que de acuerdo con lo contemplado en el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta[13] debían efectuar

[13] Según el artículo 73-A de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución

las personas jurídicas que acordaran la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta y que doctrinariamente se les denomina "dividendos presuntos".

Que en la Resolución N° 06393-3-2017, este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley.

Que de otro lado, debe indicarse que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 13887-4-2014 y 01215-9-2014, que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario.

Que en ese sentido corresponde analizar los conceptos reparados que han sido considerados por la Administración como dividendos presuntos.

Que en cuanto a la aplicación de la alícuota de 4,1% sobre el reparo por gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial sin comprobante de pago, gastos debitados de las Cuentas 63, 65 y 66 sin comprobante de pago ni documentación sustentatoria y gastos con salidas de fondo por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustible y servicios varios; cabe indicar que la recurrente no cumplió con presentar documentación sustentatoria que acredite dichos reparos, lo que ha sido confirmado por este Tribunal, por lo que se advierte que estos gastos califican como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior, dado que no es posible determinar su verdadero destino, por lo que resultaba correcto considerarlo como dividendo presunto[14], careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente, razón por la cual corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no todo reparo al gasto origina dividendos presuntos, puesto que sólo califica como tal, aquéllos que signifiquen una disposición de la renta no susceptible de control posterior, cabe señalar que, en el presente caso, se aprecia que en relación al reparo por gastos debitados en la Subcuenta 63203 – Honorarios asesoría comercial, únicamente se consideró para el reparo de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, el importe de S/ 36 661,00 correspondiente a los gastos respecto de los cuales la recurrente no presentó documentación sustentatoria, excluyéndose los reparos por no acreditar el medio de pago autorizado en su cancelación. Asimismo, en relación al reparo por gastos con salidas de fondos por gastos debitados en las cuentas de gastos 63, 65 y 66 no sustentados, únicamente se consideró para el reparo de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, el importe de S/ 104 038,00 correspondiente a las operaciones respecto de las cuales la recurrente no exhibió el comprobante de pago que respalda la operación, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto a que ha cumplido con presentar las facturas, contratos, registros contables, medios de pago y en muchos casos actas de entrega, documentos que acreditan que los gastos observados por la Administración fueron realizados a favor de terceros; no existiendo la imposibilidad de efectuarse un posterior control tributario; cabe señalar que, contrariamente a lo afirmado por aquélla, en esta instancia se aprecia que del análisis de los medios probatorios presentados por la recurrente se advierte que no se ha acreditado el destino de los gastos observados al no haber presentado la documentación sustentatoria que acreditara dichos gastos, por lo que constituyen una

---

de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se realice en favor de personas jurídicas domiciliadas. Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del 4,1% deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución. El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú. Esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

[14] Similar criterio se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07796-4-2009, 03989-3-2013, entre otras.

disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con las normas y jurisprudencia glosadas, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo indicado por la recurrente sobre que los gastos efectuados sin emisión de los comprobantes de pago a favor de los ayudantes de los transportistas distribuidores a través de entregas de dinero en forma de gastos de promoción y publicidad para mejorar su imagen, no conlleva a que deba aplicarse una tasa de 4,1%, al no tratarse de disposición indirecta de rentas, y que para que un gasto no sea susceptible de posterior control tributario no debe ser posible identificar al sujeto con quien se realizó la operación; siendo que, en el presente caso, los beneficiarios de los gastos no han sido accionistas de la empresa, sino ayudantes de los distribuidores, asesores comerciales y los grifos, personas que se encuentran plenamente identificadas por la Administración, y que ha cumplido con presentar las facturas, contratos, registros contables, actas de entrega en las que se ha consignado el nombre completo, número de documento de identidad y fecha de recepción del dinero, documentos que acreditan que los gastos observados por la Administración fueron realizados a favor de terceros, no existiendo la imposibilidad de efectuarse un posterior control tributario, invoca lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 549-5-2000, 596-4-98 y 916-4-99; cabe indicar que, tal como se ha analizado anteriormente, la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que acredite el destino de los importes reparados, pese a que se le requirió, por lo que su alegato, carece de fundamento.

Resoluciones de Determinación N° [illegible] – Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Que de los Anexos N° 1, 2, 3, 4 y 4.1 a las Resoluciones de Determinación N° [illegible] (fojas 2569 a 2587), se aprecia que la Administración reparó la base de cálculo de dicho concepto y periodos debido a que determinó ingresos omitidos, así como modificó los coeficientes aplicados por la recurrente en la determinación de los citados pagos a cuenta al considerar el impuesto determinado en los ejercicios 2005 y 2006, en las Resoluciones de Determinación N° [illegible].

Que al respecto, cabe precisar que la recurrente únicamente cuestiona lo relacionado a la modificación de los coeficientes aplicables a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 al considerarse el impuesto determinado en los ejercicios 2005 y 2006 antes referidos, por lo que corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establecía que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Asimismo, similar redacción se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

Que al respecto, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

- ***Pagos a cuenta de enero y febrero de 2007***

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2572), se aprecia que la Administración modificó la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, aplicando el coeficiente de 0,0122[15].

Que de autos se observa que la Administración dejó constancia que a efecto del cálculo del coeficiente aplicable al concepto y periodos bajo análisis consideró la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (fojas 2869 a 2879), por lo que el coeficiente resultaba arreglado a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, contra la Resolución de Determinación N° , la recurrente interpuso recurso de reclamación, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 2880 a 2908), la que fue objeto de recurso de apelación y resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 11281-1-2017, mediante la cual se confirmó la determinación contenida en dicho valor.

Que en ese sentido, toda vez que el impuesto determinado a través de la citada resolución de determinación, sobre cuya base se calculó el coeficiente aplicado por la Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, fue confirmado por este Tribunal, la reliquidación del citado tributo y periodos se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

- ***Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2007***

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2572), se aprecia que la Administración modificó la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007, aplicando el coeficiente de 0,0133[16].

Que de autos se observa que la Administración dejó constancia que a efecto del cálculo del coeficiente aplicable al concepto y periodos bajo análisis consideró la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 2863 a 2868), por lo que el coeficiente resultaba arreglado a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, contra la Resolución de Determinación N° la recurrente interpuso recurso de reclamación, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 3140 a 3170), la que fue objeto de recurso de apelación y resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 05966-4-2021, mediante la cual se confirmó la determinación contenida en dicho valor.

---

[15] La recurrente en las declaraciones mensuales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, presentadas mediante Formularios PDT , aplicó el coeficiente 0,0006 (foja 633).

[16] La recurrente en las declaraciones mensuales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007, presentadas mediante Formularios PDT , aplicó el coeficiente 0,0014 (foja 633).

Que en ese sentido, toda vez que el impuesto determinado a través de la citada resolución de determinación, sobre cuya base se calculó el coeficiente aplicado por la Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007, fue confirmado por este Tribunal, la reliquidación del citado tributo y periodos se encuentran arreglados a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a la vulneración al principio de no ejecutoriedad alegada por la recurrente; cabe señalar que de conformidad con los artículos 9 y 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444[17], todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley; por lo que, en el presente caso, en tanto que al momento de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2007, las Resoluciones de Determinación N° giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, no habían sido declaradas nulas por autoridad administrativa o jurisdiccional, éstas mantienen sus efectos jurídicos y pueden servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007; pues la existencia de un procedimiento contencioso tributario en trámite no implica la ineficacia del acto impugnado en tal procedimiento ni que se suspendan los efectos de tal acto.

Que es preciso anotar que este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria[18] ha establecido el siguiente criterio: "*Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración*"[19], siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. Que con relación a lo solicitado por la recurrente respecto a que el criterio establecido en la Resolución N° 05359-3-2017, contraviene el criterio vinculante de la Sentencia de Casación N° corresponde reiterar que no procede apartarse del criterio establecido en la citada resolución de observancia obligatoria, en los términos planteados por la recurrente, habida cuenta que los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme a lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002; por lo que no resultan atendibles los argumentos esgrimidos por la recurrente en contrario.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que el pago realizado por concepto de intereses moratorios por omisiones al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, devino en indebido por sus argumentos antes expuestos, correspondiendo por tanto la devolución del mismo; cabe

---

17 Aplicables al caso de autos.

18 Publicada el 8 de julio de 2017.

19 Dicho acuerdo se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:
"(…), los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.
(…) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación".

señalar que para tramitar ello, el Código Tributario ha previsto el procedimiento no contencioso de devolución a que se refieren los artículos 162 y 163 del Código Tributario.

Resoluciones de Multa N° [illegible] - Inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 2683 a 2711) fueron emitidas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo Nº 940, al no haber cumplido la recurrente con efectuar la detracción dentro del plazo establecido respecto de las adquisiciones de servicios de vigilancia, alquiler de bienes y transportes de caudales, vinculados con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, señalando como sustento el Punto 12 y Anexo 10 del Resultado del Requerimiento N° '.

Que de acuerdo con el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del citado Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aplicable al caso de autos, constituye infracción el hecho que el sujeto obligado no efectúe el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias en el momento establecido, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que según el análisis realizado en la presente instancia, la recurrente en su calidad de cliente de los servicios de vigilancia, transporte de caudales y de alquiler estaba obligada a efectuar el depósito de las detracciones correspondientes a las detalladas en el Anexo N° 10 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1179) dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquél en que se realizó la anotación del comprobante de pago, lo que no ocurrió, tal como se ha analizado en la presente instancia con relación al reparo al crédito fiscal por facturas por uso adelantado de éste por detracciones no efectuadas oportunamente contenido en las Resoluciones de Determinación N° (foja 2588), por lo que ha quedado acreditada la comisión de la infracción materia de análisis contenida en las Resoluciones de Multa N° , por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración sólo se limita a señalar que "la comisión por distribución es un servicio afecto al 12% que no ha sido pagado", sin indicar la base legal, y que las resoluciones de multa son nulas debido a que no cumplen los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del artículo 77 del Código Tributario; cabe señalar que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° y sus Anexos (fojas 2683 a 2711), se aprecia que cumplen los requisitos del artículo 77[20] del citado código, toda vez que en ellas se han consignado los datos del deudor tributario, la base legal, la obligación cuyo incumplimiento constituye la infracción, el monto de la multa y los intereses, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que los transportistas no le brindan un servicio de transporte, sino un servicio de logística, y que tal alegato fue señalado en su recurso de reclamación, no obstante, no fue desvirtuado por la Administración; cabe indicar de la revisión del recurso de reclamación (fojas 2371 a 2397), no se aprecia que la recurrente hubiese alegado ello, limitándose a indicar que las resoluciones de multa emitidas por no efectuar las detracciones del Impuesto General a las Ventas eran nulas debido a que no se encontraban motivadas, argumento que fue evaluado y analizado en la resolución apelada (fojas 3197 a 3233), por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2662 a 2687 y 2712 a 2735), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a

[20] El artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 (deudor tributario) y 7 (Los fundamentos y disposiciones que la amparen), así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

diciembre de 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2007 e del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aprobada por Decreto Legislativo Nº 953, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otros.

Que la Nota 15 de la aludida Tabla refería que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que la nota en mención señalaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio; y para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que la aludida nota agregaba que en caso se declare un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo, el monto de la multa sería el 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la referida infracción se sancionaba con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 dicha tabla establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que las Resoluciones de Multa N° [redacted] (fojas 2662 a 2687 y 2712 a 2735), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007[21], pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de

[21] Respecto a los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por diferencia entre lo anotado en el Registro de Ventas y lo declarado y diferencias entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y lo declarado, así como por los reparos al crédito fiscal por diferencias entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, por facturas de compras de combustible y servicios varios no fehacientes, por facturas por servicios personales no considerados como renta de tercera

enero a diciembre de 2007 e del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° las cuales han sido confirmadas en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y por ende, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de la revisión de las citadas resoluciones de multa (fojas 2662 a 2687 y 2712 a 2735), se aprecia que contienen los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario.

Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no ha aplicado el principio de subjetividad para la determinación de las infracciones, citando el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 003-2005-PI/TC, vulnerando el principio de culpabilidad y de presunción de inocencia, y que este Tribunal en ciertas ocasiones ha considerado el aspecto subjetivo a efecto de la aplicación de sanciones citando las Resoluciones N° 082-3-97, 2747-4-96, cabe precisar que la infracción materia de autos ha sido atribuida de forma objetiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, no resultando pertinente la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional, referida a la aplicación del criterio subjetivo y el principio de culpabilidad; así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 082-3-97 y 2747-4-96, invocadas por la recurrente, toda vez que en el primer caso este Tribunal dispuso la remisión de lo actuado a la Administración en tanto se esclareciera el supuesto ilícito penal relacionado con la controversia, y en el segundo caso, la resolución invocada no trata sobre infracciones.

Que en cuanto a la aplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General[22], cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen[23], en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, debiendo anotarse, además, que las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA/TC y 2192-2004-PA/TC, citadas por la recurrente, tienen efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

Intereses Moratorios

Que la recurrente cuestiona el cálculo de intereses de la Administración en cuanto al exceso de tiempo incurrido por la Administración y el Tribunal Fiscal en la resolución de los recursos de reclamación y apelación[24]; invoca el artículo 33 del Código Tributario y el criterio del Tribunal Constitucional recaído en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC.

Suspensión de intereses durante el exceso de tiempo incurrido por el Tribunal Fiscal en la resolución del recurso de apelación

Que es preciso indicar que el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no contemplaba la suspensión del cómputo de intereses, la cual recién

---

categoría (facturas emitidas por concepto de flete de servicio de transporte y distribución de productos), por facturas de compras canceladas sin utilizar los medios de pago autorizados, por facturas de compras registradas en forma duplicada, por facturas de alquileres no detraídos oportunamente y facturas por uso adelantado del crédito fiscal por detracciones no efectuadas oportunamente.

[22] Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

[23] En el mismo sentido, el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016, disponía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se regían supletoriamente por dicha ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no eran tratados expresamente de modo distinto.

[24] Interpuesto el 19 de setiembre de 2013.

fue introducida al Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, el cual estableció que la aplicación de intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por el artículo 142 del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culminara el procedimiento de reclamación ante la Administración, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a esta. Dicha modificación indicó que, durante el periodo de suspensión, la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, así como precisó que la suspensión de intereses no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa. Asimismo, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del referido decreto legislativo señaló que para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, la regla sobre inexigibilidad de intereses moratorios, sería aplicable si en el plazo de 9 meses contados desde la entrada en vigencia del referido decreto legislativo[25], la Administración no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Que la norma antes indicada fue recogida por el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, sin embargo, la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, modificó dicho código introduciendo la suspensión del cómputo de intereses en la etapa de apelación. En efecto, conforme con dicha norma, la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley (13 de julio de 2015), el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas, lo que implicó que para procedimientos de apelación en trámite, la citada regla empezó a ser aplicable el 14 de julio de 2015.

Que el referido artículo 33 del Código Tributario, fue modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016[26], según el cual la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que de las normas glosadas se advierte que la suspensión de intereses moratorios era de aplicación a los procedimientos de apelación que se encontraban en trámite, siempre que el Tribunal Fiscal no resolviera las apelaciones dentro de los 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la Ley N° 30230, por lo que la regla de la suspensión de intereses moratorios empezaría a ser aplicable el 13 de julio del 2015, siendo que, durante el periodo de suspensión la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, recalcándose que con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 30230, el Código Tributario no contemplaba la suspensión de intereses para procedimientos en etapa de apelación.

Que con relación a la inaplicación de los intereses moratorios generados por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso tributario, alegada por la recurrente, para lo cual invoca las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, cabe señalar que si bien en dicho pronunciamiento el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos

[25] Según la primera Disposición Complementaria Final el Decreto Legislativo N° 981 entraría en vigencia el 1 de abril de 2007.
[26] El cual entró en vigencia el 11 de diciembre de 2016.

en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia[27], tal como se señala en el fundamento 33 de la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto[28], siendo que, en el presente caso, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores impugnados en autos y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que el expediente elevado al Tribunal Fiscal con Oficio N° [illegible] (foja 4036), contaba con 4035 folios por evaluar e implicaba el análisis de una pluralidad de reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007. Asimismo, analizar la modificación del coeficiente aplicado por la recurrente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007. De otro lado, correspondía analizar los reparos a la base imponible y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y la comisión de las infracciones imputadas a la recurrente, lo que evidencia que la situación en autos es distinta al caso analizado en la precitada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo[29], por lo que no corresponde la aplicación de dicho pronunciamiento en el presente caso, al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que asimismo, la Sentencia recaída en el Expediente N' emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, invocada por la recurrente no tiene carácter vinculante, pues sus efectos alcanzan sólo a las partes respecto del caso concreto, conforme con lo establecido por el artículo 123 del Código Procesal Civil[30], por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

Que sobre la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario invocada por la recurrente, cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del mismo código, dado que en atención al artículo 74 de la Constitución el cómputo del interés moratorio, que tiene una naturaleza indemnizatoria al resarcir el perjuicio en la mora, sólo se justifica tratándose de los tributos, porque estos tienen como finalidad financiar al Estado, es decir, tienen naturaleza recaudatoria; por lo que atendiendo a dicho interés público es constitucional indemnizar al Estado actualizando el tributo no pagado a su vencimiento (exigible) mediante el cómputo de intereses moratorios, lo que no es el caso de las sanciones pecuniarias, cuyo objeto es el de disuadir conductas ilícitas previstas legalmente y no el de financiar al Estado, máxime si señalar lo contrario resulta violatorio del principio de legalidad, dado que mediante el cómputo de intereses moratorios en el caso de las multas se estaría incrementando la sanción prevista legalmente de manera desproporcionada; cabe señalar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que para las multas resulta de aplicación lo

---

27 Estos fundamentos señalan lo siguiente: *"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia. 52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (…). 53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios"*.

28 Añade la citada sentencia, en su fundamento 33, que en la complejidad del asunto *"se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil"*.

29 Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala: *"Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (…) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (…).* ***Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo****"* (énfasis agregado).

30 Criterio similar al establecido en las Resoluciones Nº 12233-3-2013 y 09681-3-2013, entre otras.

dispuesto en el artículo 181 de dicho código, el cual establece que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del mencionado código, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, de modo tal que no resulta amparable lo manifestado por la recurrente.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 4169).

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº de 29 de abril de 2011.

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

AMICO DE LAS CASAS	VILLANUEVA AZNARÁN	FLORES PINTO
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

Rodriguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/PC/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente