



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

EXPEDIENTE Nº : 3862-99
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 28 de marzo de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 145-4-01201, emitida con fecha 22 de setiembre de 1999 por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00202 a 142-3-00217, 142-3-00222, 142-3-00223, 142-3-00227 a 142-3-00231, 142-3-00241 y 142-3-00247 a 142-3-00249, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, agosto y octubre de 1996, enero, marzo, mayo a julio y setiembre a diciembre de 1997 y enero, febrero, abril y junio de 1998, por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 y 1997 y por pagos a cuenta del citado impuesto de enero, marzo, mayo y julio de 1996 y enero de 1997 y por Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de agosto y octubre de 1997 y mayo de 1998, y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00267 a 142-2-00275 y 142-2-00280 a 142-2-00298, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. Estaba fenecida para la Administración la posibilidad de ofrecer y actuar medios probatorios ajenos a los que existían en el expediente administrativo.
2. La acumulación de expedientes es competencia del jefe de sección o dependencia, por lo que le correspondía a éste emitir la resolución de acumulación previamente a la expedición de la resolución recurrida.
3. Se ha omitido las formalidades para la validez de las declaraciones de los proveedores, las cuales tienen la naturaleza de testimoniales, por lo que no pueden ser consideradas como pruebas.
4. En lo que se refiere a los reparos por ventas de pescado no facturadas, éstas no son tales sino que la empresa se había comprometido con los proveedores para recibir toda la pesca del día; sin embargo al llenarse su poza, tenía que derivar los pescados a otras fábricas aledañas, no teniendo los proveedores inconveniente alguno en facturar sus ventas a quienes efectivamente las recibieron. El actuar como intermediarios forzosos obligó a la empresa a responsabilizarse del pago de la materia prima frente al proveedor y a cobrar a las fábricas el importe facturado por el proveedor y es por ello que se giraron los recibos pertinentes.
5. Respecto al reparo a los abonos a las subcuentas 606210, debe tenerse en cuenta que por los usos y costumbres del sector pesquero, de presentarse emergencias como la falta de bolsas para acumular la producción, las fábricas acuden a préstamos temporales para poder embolsar el producto, cumpliéndose con la devolución cuando los proveedores de bolsas cumplen con los pedidos.
6. En cuanto al reparo a los recibos por honorarios, el señor Barrera es ingeniero de profesión y en dicha calidad prestó los servicios a la empresa, en horas y días distintos a aquéllos en los que cumple sus labores de dirección, presentando los recibos de honorarios para su pago con las debidas retenciones.

KM 91 C

ME



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

7. Con relación a los reparos efectuados en auditorías anteriores por diversos conceptos, la empresa está incapacitada para fiscalizar a sus proveedores, por lo que no se puede exigir la obligación de comprobar la existencia del RUC, domicilio fiscal, establecimientos anexos o cumplimiento del pago de sus obligaciones corrientes. Asimismo, la Administración repara gastos por considerarlos ajenos al giro del negocio sin tener en cuenta su utilidad o necesidad para la empresa.
8. Tratándose de los reparos efectuados al débito fiscal por ventas omitidas de harina de pescado, es incorrecta la metodología y sustentación empleadas por la Administración para determinar, sobre base presunta, los ingresos por tales ventas, ya que no se puede utilizar un documento de carácter informal como prueba fehaciente para establecer saldos de inventarios oficiales, correspondiendo utilizarse los kardex y los libros de contabilidad.
9. Con relación a los reparos por adquisiciones acreditadas con facturas de compras falsas, se reitera la imposibilidad de realizar investigaciones a sus proveedores, no pudiendo sancionársela porque el proveedor se encuentre como no habido. No se puede responsabilizar a la empresa por las acciones de los intermediarios a través de los cuales se adquiría harina de pescado cuando era insuficiente la producción propia. Debe tenerse en cuenta que la compra de harina se efectúa con las facturas que acrediten las operaciones, no teniendo injerencia sobre la contabilidad de sus proveedores.
10. El reparo por el importe de S/. 1 078 561,00, considerado ingreso del ejercicio 1997, se origina en la venta con pacto de retroarrendamiento de la embarcación pesquera N^o ; sin embargo, de acuerdo con las NICS 17 y 18, el ingreso debe ser diferido a lo largo del término del contrato.

Que la Administración señala:

1. Los reparos por ventas de pescado no facturadas tienen sustento en los recibos de ingreso a caja y en los comprobantes contables exhibidos por la recurrente en la fiscalización, de los cuales se aprecia que ha percibido ingresos por dichas operaciones. Los ingresos no corresponden, como señala la recurrente, a la devolución de préstamos efectuados a las fábricas aledañas, pues las glosas de los comprobantes de ingreso a caja señalan que éste corresponde a venta de pescado y en la documentación contable no se ha registrado el préstamo de dinero.
2. Con relación al reparo por abonos a subcuentas de la Cuenta 60, la recurrente sólo ha manifestado que se trata de asientos contables para conciliar los saldos de almacén con los contables y que la diferencia obtenida era cargada al costo, sin exhibir documentación que sustente lo manifestado. De lo revisado se aprecia que dicha salida de mercadería no ha sido compensada con cargo al costo de ventas, pues de acuerdo con la verificación de los libros contables no se encontró ningún cargo a la cuenta de costo de producción; tampoco es posible que dicha salida de mercadería, si bien se registró contablemente, físicamente no haya sido utilizada en la producción, pues al constatar los saldos de inventarios mensuales, no se determinó la inclusión de estos conceptos.
3. Se repararon los recibos de honorarios emitidos por el gerente de la recurrente por servicios de asesoramiento gerencial, por ser éstos inherentes al cargo de gerente. Al respecto, el literal a) del artículo 20º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que constituyen rentas de quinta categoría las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia, percibidas por los socios de cualquier sociedad, siempre que se encuentren consignadas en el libro de planillas. Las retribuciones, en su totalidad, no constituyen rentas de cuarta ni de quinta categoría, sino que devienen en retiros a cuenta de utilidades, los cuales no son deducibles para la determinación de la renta neta.

ADL *gnc*



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

4. Se han efectuado reparos a la sustentación de gastos con recibos de servicio telefónico emitidos a nombre de un tercero, pues de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, tratándose de recibos de servicios emitidos a nombre del arrendador o subarrendador de inmuebles, se entenderá identificado a los mismos como usuarios del servicio, siempre que en el contrato de arrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye los servicios públicos y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.
5. Los reparos por ventas omitidas de harina de pescado han sido determinados sobre base presunta al haberse establecido diferencias de inventarios, conforme al procedimiento establecido por el artículo 69° del Código Tributario. Del cruce efectuado entre la información contenida en el parte diario de producción e insumos -obtenido en el proceso de incautación- y la presentada por la recurrente durante la fiscalización, la Administración ha determinado faltante de harina de pescado.
6. De las verificaciones efectuadas por la Administración se determinó que existía un considerable número de compras de harina de pescado realizadas a empresas individuales de responsabilidad limitada o personas naturales, quienes no contaban con fábricas de procesamiento ni con servicios y/o alquiler de éstos, careciendo de recursos suficientes para sustentar fehacientemente la comercialización de dicho producto por los volúmenes e importes considerados en las facturas correspondientes. En algunos casos se referían a compras falsas vinculadas a un contribuyente no habido que nunca vivió en el domicilio fiscal registrado ante la Administración y que no recibió dinero alguno por la supuesta venta de harina de pescado, existiendo además un manejo directo de parte de la recurrente de los comprobantes y guías de remisión; en otros casos, se expedieron facturas para regularizar compras informales (sin comprobantes de pago) determinándose ello con el cruce de información con los supuestos proveedores y transportistas.
7. Se han realizado reparos al costo de ventas por cargos no sustentados a las Cuentas 691021 y 692121, por lo que se requirió a la recurrente sustentar los movimientos de las cuentas "costo de ventas de mercadería, diferencia de peso" y "costo de ventas de producto terminado", contabilizados en el libro mayor. La recurrente indicó que correspondían a diferencias de peso existente entre el peso contabilizado por saco y el contabilizado por las ventas efectuadas, originadas en la caída de los sacos al mar durante los embarques, sustracciones de los sacos en el muelle, pérdida de humedad en el tiempo que permanece almacenado, mezclado de harina; sin embargo, ello no se ha acreditado.
8. Se efectúa un reparo al ingreso por la venta de una embarcación no registrada en el ejercicio 1997. Si bien se trata de una venta con retroarrendamiento (lease back), conforme a las normas tributarias el exceso del producto de la venta sobre el valor contabilizado en libros constituye una utilidad que debe ser reconocida en el ejercicio en que se efectuó la transferencia, debiendo adicionarse a la renta neta del ejercicio.
9. Se emitieron los valores por el pago a cuenta del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos como consecuencia del desconocimiento de las compensaciones efectuadas en agosto y octubre de 1997 y mayo de 1998 con el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas. En agosto de 1997 y mayo de 1998, la recurrente no tenía saldo a favor que constituyera materia de compensación con otras deudas. Las exportaciones declaradas en octubre de 1998 no correspondían a dicho periodo, por lo que tampoco tenía saldo a favor en dicho mes.

Que de lo actuado se tiene:

En el caso de autos, es objeto de controversia determinar si los reparos efectuados al Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta e Impuesto Extraordinario a los Activos Netos se encuentran arreglados a ley.

Foto M.C.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Sin embargo, previamente corresponde verificar si el procedimiento de fiscalización se efectuó conforme a ley, teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 81° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, así como los aspectos procesales del procedimiento contencioso tributario alegados por la recurrente.

1. Artículo 81º del Código Tributario

El artículo 81º¹ del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, aplicable al caso de autos, señalaba que la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectaban algunos de los hechos que expresamente señalaba la referida norma.

En su tercer párrafo establecía como excepción que en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogaría hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración.

No obstante, el último párrafo del artículo bajo análisis indicaba que no se suspendería la facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, cuando la Administración encontrara en los referidos ejercicios o períodos, indicios de delito tributario o comprobara la existencia de nuevos hechos que demostraran omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirvieran de base para determinar la obligación tributaria.

Ahora bien, el procedimiento de fiscalización se inició mediante Requerimiento Nº 0428-98, notificado el 16 de julio de 1998 (folio 5821), por el que se requería a la recurrente información contable correspondiente al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero de 1996 a la fecha de la notificación.

Tal como se ha señalado, en principio, según lo dispuesto por el artículo 81º del Código Tributario, la fiscalización sólo podía abarcar el ejercicio 1997 para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, y el periodo comprendido entre julio de 1997 y junio de 1998, para efectos del Impuesto General a las Ventas, salvo que la recurrente se encontrara en el supuesto de excepción previsto en el citado artículo.

Pues bien, en el Informe General que obra de folios 5858 a 5871 se indica que con fecha 9 de junio de 1998, compareció voluntariamente la señorita [REDACTED] para informar la presunta comisión de delito tributario por parte de la recurrente y su proveedor, [REDACTED] contribuyente de quien había sido su asesora contable, rindiendo su manifestación ante la presencia de la representante del Ministerio Público.

Además, con fecha 27 de agosto de 1998 se presentó el señor César Ramos Montero, quien tenía a su cargo la administración de la empresa Junior Export E.I.R.L, manifestando haber incurrido en el delito de defraudación tributaria, con expreso beneficio de la empresa Starfish S.A.

En ese sentido, al existir indicios de delito tributario, supuesto de excepción previsto por el artículo 81º, no operaba la suspensión de fiscalización a que se refería el mismo artículo, por lo que la iniciada por la Administración se encuentra conforme a ley.

¹ Artículo derogado por la Ley Nº 27788, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 2002, vigente a partir del día 26 del mismo mes y año.

Roa e.g.

He



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

2. Aspectos procesales del contencioso tributario

En su recurso de apelación, la recurrente señala que para la Administración estaba feneida la posibilidad de ofrecer y actuar medios probatorios diferentes a los que existían en el expediente administrativo. Sin embargo, este argumento resulta incorrecto, toda vez que de acuerdo con lo establecido por el artículo 126° del Código Tributario, para resolver, el órgano encargado -en este caso SUNAT- puede, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes que requiera para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

Asimismo, el artículo 127° del Código Tributario establece que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, efectuando, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones.

En ese sentido, de acuerdo con las normas anteriores, la Administración Tributaria, como órgano encargado de resolver en primera instancia la reclamación formulada por la recurrente, estaba facultada a actuar los medios probatorios que considerara convenientes, teniendo en cuenta lo previsto por el artículo 125° del Código Tributario, norma que indica cuales son los medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso tributario.

De otro lado, la recurrente señala que la acumulación de expedientes es competencia del jefe de sección o dependencia, por lo que no resulta correcto que la realice la asesora informante.

Al respecto, cabe precisar que la acumulación de los expedientes no la realizó la asesora informante, sino que fue efectuada por la resolución apelada, ya que en esta última se indica que forma parte de la misma, los fundamentos del Informe Nº 0135-99-ND-1040, siendo que la resolución ha sido suscrita por la Jefe Zonal de la Oficina Zonal Chimbote, cumpliéndose así con lo previsto por el artículo 67° del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobado por Decreto Supremo Nº 02-94-JUS, aplicable al caso de autos.

Finalmente, como argumento general, la recurrente sostiene que se han omitido las formalidades para la validez de las testimoniales. Respecto de ello, el artículo 62° del Código Tributario otorga a la Administración la facultad de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria; esto es, las manifestaciones se realizan ante los funcionarios de la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora y no como órgano resolutor, por lo que en estricto no tendría la calidad de testimonio, medio probatorio presentado y/o actuado dentro de un procedimiento.

Independientemente a ello, el procedimiento de fiscalización se rige por las normas previstas por el Código Tributario y no por el Código Procesal Civil ni por el Código Procesal Penal como alega la recurrente, por lo que su argumento resulta impertinente.

Ahora bien, para una mejor comprensión de los temas en discusión se ha considerado conveniente separar los reparos según los valores materia de impugnación.

3. Resoluciones de Determinación N°s. 142-3-00202 y 142-3-00203 y Resoluciones de Multa N°s. 142-2-00267 y 142-2-00268

Las resoluciones de determinación han sido emitidas por concepto del saldo a favor del exportador que por los meses de enero y febrero de 1996, fueron devueltos en exceso.

Al respecto, con fecha 19 de febrero de 1996, la recurrente presentó una solicitud de devolución del saldo a favor del exportador correspondiente a enero de 1996. Es por esta razón que la Administración

[Firma] C 91



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Tributaria, en aplicación del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Decreto Supremo Nº 126-94-EF, efectuó una fiscalización especial, en la que determinó un saldo a favor materia del beneficio a devolver, menor al monto solicitado, en razón a que se repararon facturas de compras hasta por el monto de S/. 1 063,56.

Así, mediante Resolución de Intendencia Nº 062401036/SUNAT (folio 5077 a 5098), la Administración aprobó la devolución solicitada por el importe de S/. 113 711,00.

Conforme con el artículo 17º del citado Reglamento de Notas de Crédito Negociables, toda verificación que efectuara SUNAT para efecto de la devolución se haría sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, dentro de los plazos de prescripción previstos por el Código Tributario.

Por ello, en una posterior fiscalización, iniciada mediante Requerimiento Nº 0428-98, notificado el 16 de julio de 1998 (folio 5820 y 5821), la Administración estableció reparos a la base imponible del débito fiscal y del crédito fiscal, determinando que a la recurrente se le había autorizado la devolución del saldo a favor materia de beneficio por un importe superior al que le correspondía.

En efecto, la Administración reparó la base imponible del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por: i) ventas de pescado no facturadas, registradas ni declaradas, ii) salida de mercadería según detalle de abonos mensuales de la subcuenta 606210 "suministros" y iii) error en el cálculo del saldo a favor teniendo en cuenta las operaciones gravadas y no gravadas.

i) Reparos por ventas de pescado no facturadas

De acuerdo con el Anexo de la Resolución de Determinación Nº 142-3-00202 (folio 6624), la Administración considera que por el mes de enero de 1996 la recurrente realizó ventas no facturadas a CIA D & E S.A., Marco Polo S.A. y Pesquera Santo Domingo S.A., por un monto total de S/. 205 914,28, debido a que se observó en la documentación sustentatoria de caja exhibida por la recurrente, ingresos por "pagos a cuenta por venta de pesca", según el siguiente detalle:

Voucher de Ingreso		Depositante	Base Imponible S/.
Fecha	Número		
15-01-96	00001967	CIA D&E S.A	13 854,78
16-01-96	00001976	CIA D&E S.A	15 694,92
16-01-96	00001977	CIA D&E S.A	58 855,93
17-01-96	00001983	CIA D&E S.A	35 313,56
20-01-96	00221145	CIA D&E S.A	29 745,76
15-01-96	00001974	Marco Polo S.A.	42 417,86
15-01-96	00001969	Pesquera Santo Domingo S.A.	10 031,47

De igual forma, la Resolución de Determinación Nº 142-3-00203 considera para el mes de febrero de 1996 el mismo reparo, el cual también se menciona en el citado anexo.

Voucher de Ingreso		Depositante	Base Imponible S/.
Fecha	Número		
19-02-96	00003212	CIA D&E S.A	19 830,51



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

En efecto, mediante Requerimiento Nº 0428.2-98 (folio 5767 a 5770) se solicitó a la recurrente que exhibiera los comprobantes de pago por los ingresos obtenidos por la venta de materia prima vinculada con la documentación de caja (folios 5327 a 5345), que aparecen como conceptos de "venta de pescado", "venta de materia prima" y "pago a cuenta por venta de pescado".

Cabe señalar que si bien las cantidades que aparecen en los recibos de caja e indicadas para su sustentación en el requerimiento (punto 5), son mayores a las detalladas en el cuadro anterior (recogidas en los cuadros de sustentación de los valores impugnados), ello se explica porque estos últimos se están refiriendo a la base imponible (valor de venta), es decir, no incluyen el Impuesto General a las Ventas.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente señala que no se trata de ventas efectuadas por ella, sino que son transferencias de CIA D&E S.A. sustentadas con facturas de sus proveedores por pesca derivada a la primera. Asimismo, señala que en el caso del voucher 1974 se encuentra sustentado con el pago a Pesquera Fagpeza correspondientes a 270 T.M. (toneladas métricas) derivadas a Marco Polo, y en el caso del voucher 1969, éste corresponde al pago efectuado a PEEA Patrón de Santa S.C.R.L. por pesca derivada a Pesquera Santo Domingo (Polaris S.A.).

Según indica la recurrente, la capacidad de procesamiento de la planta es de 30 T.M. por hora, contando con una poza para recibir 500 T.M de pescado, por lo que algunas veces es imposible recibir toda la carga de los armadores, comprometiéndose por ello a transferir los excesos hacia otras plantas de harina de pescado. Es en este contexto que los proveedores facturaban sus ventas a las otras empresas y la recurrente se limitaba a actuar como intermediaria, responsabilizándose del pago de la materia prima frente al proveedor y del cobro a las fábricas del importe facturado por el proveedor.

Ahora bien, la recurrente no ha acreditado lo afirmado, en la fiscalización ni a lo largo del procedimiento. En efecto, si bien presenta las facturas emitidas por dos de sus proveedores -Los Carlos S.R.L. y Wilmer Rodríguez Vega- a CIA D&E S.A. (folios 6635, 6636 y 6640), con la finalidad de demostrar que fueron ellos los que emitieron los comprobantes por ser quienes efectivamente realizaron las ventas, los montos consignados en dichos documentos no coinciden con los considerados en la resolución de determinación o en los comprobantes de caja, no habiendo presentado la recurrente algún otro documento que demuestre que se trata de una intermediación no sujeta a retribución tal como señala, por lo que teniendo en cuenta los documentos contables de la recurrente, corresponde mantener el reparo efectuado.

ii) Reparos por salida de mercaderías

La Administración reparó la salida de mercadería según el detalle de abono mensual de la cuenta de compras 606210 "suministros", extraído del libro mayor, solicitando a través del Requerimiento Nº 0428.2-98 (folios 5767 a 5770) que se sustentara fehaciente y documentariamente.

En el resultado del citado requerimiento se aprecia que la recurrente no sustentó tales abonos, alegando que se trataban de asientos contables para igualar los cargos de suministros que hace almacén con los cargos contables y que la diferencia se cargaba a costo.

Adicionalmente, la recurrente señala que se trata de devoluciones por préstamos temporales de suministros efectuados por otras fábricas cuando los proveedores no pueden cumplir con dicha entrega, argumento que tampoco sustenta.

Reyes Q. 91

Rc



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Según lo verificado por la Administración en los libros diario y mayor, no se cargó al costo la salida de mercadería y tampoco se consideró ésta en los saldos de inventarios de los períodos siguientes, por lo que no queda acreditada la conciliación contable que alega la recurrente.

Tal como se aprecia, se presume ventas en base a la mayor compra realizada que no tiene un reflejo contable.

Con relación al procedimiento de determinación de la obligación tributaria efectuada por la Administración, cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63° del Código Tributario, durante el período de prescripción, se encuentra facultada para determinar la obligación tributaria considerando una base cierta, esto es, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, y una base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Si bien la regla general es la determinación sobre base cierta, la Administración tiene la facultad de determinar sobre base presunta cuando se producen hechos que, entre otros, implican la ausencia de confiabilidad sobre la determinación de la obligación tributaria efectuada por el mismo contribuyente, supuesto que se encuentra expresamente establecido por el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario.

En el caso de autos, además de existir indicios de delito tributario vinculado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, la información obtenida de su contabilidad respecto de las salidas de mercadería y la ausencia de una explicación sustentada de su parte se presentan como elementos adicionales para desconfiar de la determinación que efectuó. En este sentido, la Administración se encontraba en condiciones de aplicar el procedimiento de determinación sobre base presunta, al haberse incurrido en la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

En tal sentido, corresponde en esta instancia analizar si la determinación sobre base presunta ha sido efectuada de conformidad con los procedimientos establecidos por las leyes vigentes en los períodos acotados.

Al respecto, para determinar el monto mensual del reparo como ventas gravadas, la Administración aplicó a los montos abonados el porcentaje de utilidad extraído de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 1996, equivalente al 24.49%, obtenido de dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas del citado ejercicio.

Tal como se aprecia, si bien existía una causal para la determinación sobre base presunta, el procedimiento adoptado por la Administración no se encontraba previsto en norma legal alguna, debiendo tenerse en cuenta que, al tratarse de un acto reglado, sólo procedía que la determinación sobre base presunta se realizara de acuerdo con un procedimiento establecido por norma legal expresa.

Sin perjuicio de lo expuesto, debe resaltarse que para determinar el porcentaje de utilidad, la Administración no ha tenido en cuenta que el mismo refleja, esencialmente, un porcentaje de ganancia de sus operaciones principales (esto es, de las ventas de pescado), por lo que no resulta razonable aplicarlo para determinar el margen de utilidad que podría haber obtenido la recurrente en las ventas de suministros supuestamente realizadas.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Cabe precisar que el criterio indicado es similar a diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las N°s. 1261-5-97 de 12 de diciembre de 1997, 97-3-99 de 5 de febrero de 1999 y 561-3-2001 de 11 de mayo de 2001, entre otras, las cuales han señalado que al aplicarse un procedimiento de presunción, éste debe encontrarse contenido en alguna norma legal, no pudiendo ser creado por la propia Administración.

En este sentido, corresponde que la Administración efectúe una nueva determinación utilizando los procedimientos que para este efecto se hayan establecido expresamente en la normatividad vigente, debiendo tomarse como criterio que no procede utilizar presunciones previstas expresamente para un impuesto distinto al que se está determinando.

Adicionalmente, la Administración deberá tener en cuenta que no procede la determinación sobre base cierta y base presunta en forma simultánea sobre un mismo hecho, pues podría generar una doble acotación, supuesto que si bien aparentemente no estaría ocurriendo en el caso de autos pues se tratan de bienes distintos que no se encuentran relacionados (la presunción está referida a suministros y la base cierta a venta de pescado²), ello debe quedar claramente establecido.

iii) *Error en el cálculo del saldo a favor por exportación.*

Del análisis del expediente se desprende que la recurrente realizó operaciones gravadas y no gravadas en los meses de enero y febrero de 1996, por lo que el saldo a favor por exportación de dichos períodos no debió ser utilizado en un 100% sino conforme con el porcentaje obtenido de acuerdo con el procedimiento establecido por el numeral 6) del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF.

Según los papeles de trabajo, el porcentaje a utilizar sobre el total del Impuesto General a las Ventas consignado en las adquisiciones del mes debidamente acreditadas, debió ser 99,88%. Sin embargo, la Administración deberá calcular nuevamente el saldo a favor por exportación que le corresponde a la recurrente por los meses de enero y febrero de 1996, de acuerdo con lo que resulte de la nueva determinación que deberá efectuar conforme con lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Respecto a las Resoluciones de Multa N°s. 142-2-00267 y 142-2-00268, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario, en la medida que se encuentran vinculadas a las resoluciones de determinación analizadas, corresponde seguir el criterio expuesto.

4. Resoluciones de Determinación N°s. 142-3-00204 y 142-3-00205 y Resoluciones de Multa N°s. 142-2-00272 y 142-2-00273

Las Resoluciones de Determinación N°s 142-3-00204 y 142-3-00205 fueron emitidas por Impuesto General a las Ventas de agosto y octubre de 1996, al haberse reparado: i) salidas de mercadería no sustentadas y ii) disminución del saldo a favor del mes anterior.

i) *Salidas de mercadería no sustentadas*

La Administración reparó los abonos realizados a la Cuenta 606210 durante los meses de agosto y octubre de 1996, agregando a los montos consignados en la cuenta, el margen de utilidad

² Cabe precisar que de la revisión del expediente se advierte que la recurrente renunció a la exoneración del Impuesto General a las Ventas que le correspondía de acuerdo con el Apéndice I de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por Decretos Legislativos N°s 775 y 821, facultad de la que gozaba conforme a lo dispuesto en el artículo 7° de las citadas leyes.

fol
S1
C

Re



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

determinado a partir de los datos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996.

Este repara, efectuado en varios meses de 1996, se encuentra vinculado al Requerimiento Nº 0428.2-98, por lo que el sustento de la Administración así como la explicación dada por la recurrente sin acreditar lo afirmado es similar a lo señalado anteriormente.

Al respecto, según el criterio establecido en la presente resolución, si bien existía causal para la determinación sobre base presunta, el procedimiento adoptado por la Administración no se encontraba previsto en norma legal alguna, por lo que corresponde que efectúe una nueva determinación según el criterio ya expuesto.

ii) *Disminución del saldo a favor del mes anterior*

De acuerdo con la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de agosto de 1996, la recurrente declaró como saldo a favor del mes anterior S/. 24 207,00.

Sin embargo, los reparos efectuados por la Administración en los períodos anteriores a agosto de 1996, han dado origen a la disminución del saldo a favor.

Ahora bien, teniendo en cuenta el criterio expuesto en el punto 3 de la presente resolución, respecto a los reparos efectuados, corresponde que se realice una nueva determinación del saldo a favor.

Respecto a las Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00272 y 142-2-00273, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, en la medida que se encuentran vinculadas a las resoluciones de determinación analizadas, corresponde seguir el criterio expuesto.

5. Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00206 a 142-3-00214 y Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00280, 142-2-00282, 142-2-00284, 142-2-00285, 142-2-00287 a 142-2-00289, 142-2-00298 y 142-2-00290

Estas resoluciones se emitieron por Impuesto General a las Ventas de enero de 1997 y por devoluciones en exceso del saldo a favor materia del beneficio del Impuesto General a las Ventas por los meses de marzo, mayo a julio y setiembre a diciembre de 1997, por reparos efectuados por: i) ventas omitidas de harina de pescado, ii) salidas de mercaderías no sustentadas y iii) reparos al crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago falsos.

i. *Ventas omitidas de harina de pescado*

De acuerdo con lo establecido por el numeral 2) del artículo 64º del Código Tributario, la Administración Tributaria puede determinar la deuda tributaria sobre base presunta cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos o cuando existieran dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario, supuesto que se cumplía en el presente caso al existir indicios de delito tributario vinculado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente.

Según señala la recurrente, la diferencia de inventario (faltante de 730 T.M.) encontrada por la Administración no tiene sustento, pues se ha basado en documentos informales y parciales y no en los kardex físicos valorizados, pues de ser así se habría comprobado que no existieron faltantes de importancia salvo mermas por desapariciones y bolsas deterioradas.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Ahora bien, de acuerdo con los papeles de trabajo, la diferencia de inventarios se calculó a partir de una comparación realizada entre la información exhibida en el procedimiento de fiscalización y la que se obtuvo de la incautación efectuada en el domicilio fiscal de la recurrente así como en sus oficinas administrativas.

Según se observa, la Administración determinó que la mercadería en stock al 31 de diciembre de 1997 era de 1,177.387 T.M., cantidad indicada en el acta de inventario efectuada por la recurrente el 1 de enero de 1998, la cual recoge la información de las hojas de kardex de los productos terminados (producidos y adquiridos de terceros) del período 1.12.97 al 31.12.97 (folios 1721 a 1725). Tal cantidad fue comparada con la obtenida del parte diario de productos terminados incautada por la Administración de la oficina contable de la recurrente en Chimbote (folio 1726 y 1729) en el que se aprecia 8,943 sacos en stock equivalentes a 447.15 T.M., cifra que también es coincidente con el reporte sobre el saldo de harina de pescado al 26.01.97 (restando las compras y sumando las ventas del 1.1.98 hasta la fecha mencionada).

La determinación del faltante de 730 T.M. resulta de la diferencia entre 1,177.387 T.M. y 447.15 T.M. explicadas en el párrafo anterior.

Tal como se aprecia la Administración procedió a la determinación sobre base presunta sobre la base de diferencias según inventarios documentarios.

Al respecto, el sexto párrafo del artículo 69º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, aplicable al caso de autos, establecía que cuando la Administración determinara diferencias de inventario que resultaran de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirían ventas omitidas, en cuyo caso serían atribuidas al periodo requerido en que se encontraran tales diferencias. El referido artículo también señalaba que las ventas omitidas se determinarían multiplicando el número de unidades que constituyeran la diferencia hallada por el valor de venta promedio del periodo requerido, para lo cual se tomaría el valor de venta que figurara en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho periodo.

De acuerdo con el citado artículo, la Administración debió realizar un inventario documentario, sobre la base del saldo inicial según libros o registros, la producción, compras así como las ventas de los productos observados durante el ejercicio para luego realizar la comparación con el saldo final consignado en los mismos libros y registros de la recurrente. Este criterio es similar al recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 930-5-2002 de 22 de febrero de 2002, cuando menciona que "*la norma exige que la comparación se efectúe sobre la base de los libros y registros contables y la documentación respectiva, es decir que se tome como base la cantidad que figura en el libro de inventarios y balances o en el registro de inventario permanente, como inventario inicial, a la cual se le deben agregar las compras y ventas del año sustentadas en los respectivos comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de las existencias, cuyo resultado debe ser comparado con el que figura como inventario final del ejercicio según los mismos libros o registros del contribuyente. El objetivo de que la comparación sea efectuada con tales documentos, se entiende, es otorgarle validez a los resultados hallados, toda vez que se hace considerando unos que ya existen en la contabilidad y no unos que son elaborados especialmente por el contribuyente, caso en el cual pueden ser sujetos de manipulación*".

No obstante, en el caso de autos, la Administración no cumplió con comparar la información consignada en los libros y registros de la recurrente y la documentación respectiva, pues sólo comparó saldos finales de un documento interno incautado que muestra los saldos de los productos al 31 de diciembre de 1997, con la información entregada por la recurrente en el procedimiento de



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

fiscalización (Acta de Inventario y kardex del 1 al 31 de diciembre de 1997), debiendo agregarse que la Administración tampoco confrontó la información obtenida de dichos documentos con los libros y registros.

De otro lado, del análisis del expediente se desprende que para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido, la Administración utilizó la información proporcionada por un contribuyente que, al igual que la recurrente, producía harina de pescado convencional, lo cual contradice el procedimiento previsto por el artículo 69° del Código Tributario, que señala que se considerará el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho periodo.

De lo expuesto se desprende que se ha aplicado incorrectamente el procedimiento previsto en el artículo 69° del Código Tributario; sin embargo, encontrándose acreditada la causal establecida por el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario, procede que la Administración emita un nuevo pronunciamiento siguiendo el criterio expuesto.

Sin perjuicio de lo señalado cabe indicar que con ocasión del nuevo pronunciamiento que emita la Administración, deberá evaluar la procedencia de los certificados de depósito de harina de pescado presentados por la recurrente, para determinar si hubo o no faltante de inventario al 31 de diciembre de 1997.

ii) *Salidas de mercadería no sustentada*

La Administración reparó las salidas de mercancías al encontrar abonos en las Cuentas 605220 (envases, saco polipropileno, pita), 606900 (suministros, repuestos, accesorios y material diverso) y 606305 (suministros, petróleo diesel planta), según el libro mayor de la recurrente, los cuales no fueron sustentados. A dichos montos se les aplicó un margen de utilidad de 12.54%, que se extrajo de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas del citado período.

Este repara, efectuado en los meses de enero a mayo, setiembre, octubre y diciembre de 1997, se encuentra vinculado al Requerimiento Nº 0428.2-98, por lo que el sustento de la Administración así como la explicación dada por la recurrente (en el sentido de que se tratan de préstamos y conciliación de cuentas) sin acreditar lo afirmado es similar a lo señalado anteriormente para los valores impugnados de otros períodos.

Al respecto, según el criterio establecido en la presente resolución, si bien existía causal para la determinación sobre base presunta, el procedimiento adoptado por la Administración no se encontraba previsto en norma legal alguna, por lo que corresponde que efectúe una nueva determinación según el criterio ya expuesto.

No obstante, siendo que la Administración también ha aplicado una presunción por diferencia de inventarios para determinar ventas omitidas de harina de pescado y que no queda claro si los suministros tomados como base para determinar en forma presunta ventas por salida de mercadería no sustentada forman parte del costo de la harina de pescado, supuesto en el cual habría una doble acotación -lo cual es contrario a lo dispuesto por el artículo 73° del Código Tributario que prohíbe la acumulación de presunciones-, corresponde que la Administración efectúe una nueva revisión y, de verificarse el supuesto señalado, aplique el referido artículo 73°, esto es, la presunción que arroje el mayor monto de base imponible o tributo.

Yan 91 C



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

- iii) *Adquisiciones acreditadas con facturas de compras falsas (Resolución de Determinación Nº 142-3-00214)*

Por el mes de diciembre de 1997, la Administración acotó la suma de S/. 89 080,43 por crédito fiscal sustentado con comprobantes de pago falsos, referido a las Facturas Nºs 001-0062, 001-0070, 001-0066 y 001-0074, emitidas por Alejandro Rodríguez Sixto, al haberse verificado que dicho proveedor no realizó venta alguna a la recurrente, según cédula que obra a folio 5696 del expediente.

Al respecto, el artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo Nº 821, aplicable al caso de autos, señala que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos.

Por su parte, el numeral 2.2 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, define como comprobante de pago falso, a aquel documento que, reuniendo los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, es emitido consignando un emisor que no se encuentra registrado ante la SUNAT, el número de RUC de otro contribuyente diferente al emisor, un domicilio fiscal falso o cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Del análisis del expediente se desprende que la Administración considera que los comprobantes de pago son falsos porque el proveedor no ha podido ser ubicado en el domicilio fiscal declarado ante la SUNAT, habiéndose acreditado mediante certificación policial, certificado emitido por la Municipalidad Provincial de Santa y certificación notarial, que el señor Alejandro Rodríguez Sixto nunca vivió en el indicado domicilio.

Sin embargo, resulta insuficiente para demostrar la indicada falsedad, el no ubicar físicamente a los emisores en los domicilios consignados en tales comprobantes, pues el supuesto de falsedad se origina cuando la dirección otorgada es inexistente, criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 952-4-99 de 9 de noviembre de 1999 y 217-1-2002 de 18 de enero de 2002, entre otras.

En consecuencia, en este caso, para desconocer el crédito fiscal de un comprobante por considerarse falso, la Administración debía determinar previamente si la operación consignada en el referido comprobante respondía a una operación inexistente, teniendo en cuenta que no se daban las otras situaciones previstas por la norma reglamentaria.

Para este efecto, puede entender que una operación es inexistente si se dan alguna de estas situaciones:

- a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación.
- b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación.
- c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto.
- d) La combinación de a y c ó b y c.

Debe tenerse en cuenta que uno de los objetivos que se persigue al establecer un impuesto del tipo del valor agregado como es el Impuesto General a las Ventas, es que con la oposición de intereses entre vendedor y comprador, se incentive la formalización de las operaciones a través de la exigencia de comprobantes de pago para poder aplicar el crédito fiscal correspondiente. En ese sentido, la emisión del comprobante de pago que dará derecho a crédito fiscal debe corresponder a

FM 91 C

NE



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

la operación que en dicho documento se señala, debiendo coincidir, documentariamente y realmente, el vendedor, el comprador y el objeto de la transacción.³

Pues bien, aún cuando la recurrente manifiesta en su apelación que se encuentra imposibilitada de realizar investigaciones específicas de sus proveedores relativas a la verificación del RUC, domicilio y otras obligaciones y que se tratan de operaciones efectuadas por intermediarios, existen razones para afirmar que las operaciones acreditadas por los comprobantes reparados son inexistentes.

En primer lugar, según el Parte Nº 352-98-UEIT-SUNAT (folios 3459 y 3460), el señor Alejandro Rodríguez Sixto no aparece registrado en el archivo único del Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, por lo que se trataría de un sujeto inexistente. A ello hay que sumar la certificación policial, un certificado emitido por la Municipalidad Provincial de Santa y una certificación notarial, que señalan que el señor Alejandro Rodríguez Sixto nunca vivió en el indicado domicilio, los cuales si bien no constituyen pruebas suficientes por sí solas, apreciadas en conjunto sí pueden dar elementos para concluir que la operación es inexistente.

De otro lado, según la documentación presentada por la recurrente (folio 3376 a 3380), la cancelación de la harina cuya adquisición se encuentra sustentada con las facturas reparadas, se realizó al señor Roberto Chung Cuba, de cuya manifestación se aprecia que éste no conocía al señor Rodríguez Sixto, dueño de "Comercial Rodríguez".

En efecto, el señor Chung señala que si bien ha oído hablar de Comercial Rodríguez, no conoce al dueño ni ha tenido ningún tipo de vinculación con él ni con sus representantes, habiendo participado como receptor del dinero que posteriormente fue entregado al señor Wilmer Alván Forero para que realizara la compra para la recurrente, en el caso de las Facturas Nºs. 001-0062 y 001-0070.

Respecto de las Facturas Nºs. 001-0066 y 001-0074, no puede precisar si ha participado pues los comprobantes no han sido firmados por él; sin embargo, señala que si el dinero ha sido depositado en la cuenta de su hermana Adela o entregado directamente a él, entonces sí ha participado. Por ello, reconoce como suya la firma en el Comprobante – Egresos Caja Nº 000984 de la recurrente emitido el 31 de diciembre de 1997 a nombre de "Comercial Rodríguez", señalando que recibió el dinero en efectivo para la compra, entregándolo al señor Wilmer Alván Forero para que realice la compra y que culminó con la Factura Nº 001-0074 de Comercial Rodríguez.

De otro lado, respecto a la Factura Nº 001-0066, se aprecia del expediente que el dinero por la cancelación por la supuesta venta de harina fue entregado por la recurrente a Marcos Alván Forero, hermano de Wilmer Alván Forero.

De la manifestación también se aprecia que la recurrente entregaba dinero al señor Chung, quien contactaba con los señores Wilmer y Marcos Alván Forero para la compra de harina de pescado, la que presumiblemente provenía del mercado informal, hecho que se corrobora con la inexistencia del proveedor emisor de las facturas observadas.

Asimismo, según las Guías de Remisión Nº s 001-000080, 001-000081, 001-000090, 001-000091 y 0001-000093 a 0001-000096, los productos transferidos mediante dichas facturas se trasladaron de empresas distintas a la supuesta proveedora (Comercial Rodríguez).

En su apelación, la recurrente señala que parte de la harina la adquiría a través de intermediarios; sin embargo no constan en el expediente los comprobantes donde se consigne la comisión del

³ No se está mencionando en este caso el precio del bien, pues de existir diferencia en éste, se estaría ante el supuesto de valor no fechante.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

supuesto intermediario, no siendo suficiente su dicho en el sentido que compra harina en su planta desconociendo el origen, más aún cuando se tratan de cantidades (dos mil sacos, 35, 50, 35 y 140 toneladas métricas) y montos (US\$ 65 461,66, US\$ 33 040,00, US\$ 23 128,00 y US\$ 92 512,00) significativos, cuyo principal destino es la exportación, por lo que se requiere asegurar, entre otros, el cumplimiento de requisitos de salubridad y calidad del producto, gestiones que realizaría cualquier comerciante diligente.

En ese sentido, de la apreciación conjunta de las pruebas presentadas se concluye que las Facturas N°s. 001-0062, 001-0070, 001-0066 y 001-0074, emitidas por Alejandro Rodríguez Sixto, son falsas, por lo que no otorgan derecho a crédito fiscal.

Ahora bien, respecto de la valoración que se hace en esta instancia de las manifestaciones tomadas en el procedimiento de fiscalización cabe señalar que mediante Ley N° 27335, vigente a partir del 1 de agosto de 2000, se modificó el primer párrafo del artículo 125° del Código Tributario, agregándose que los medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso tributario serán valorados conjuntamente con las manifestaciones obtenidas durante la verificación y/o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria. Tal modificación era de aplicación inmediata incluso a los procedimientos en trámite, conforme lo preveía la tercera disposición final y transitoria de la misma ley.

Las modificaciones introducidas por la citada ley suscitaron dos interpretaciones. Una de ellas considera que las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335 no debían ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se estuvieran tramitando a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley, pues ésta se aplicaba a procedimientos de fiscalización que se encontraran en trámite y no a los ya finalizados, supuesto en el cual se trataría de una aplicación retroactiva de la ley.

La otra interpretación considera que las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley.

El referido criterio se basa en que si bien el texto original del primer párrafo del artículo 125° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 señalaba que los únicos medios probatorios que podían actuarse en el procedimiento contencioso tributario eran los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, ello no comprendía a aquellas pruebas que ya habían sido actuadas en la etapa de fiscalización (caso de manifestaciones), pues tal etapa no está comprendida dentro de dicho procedimiento.

Ahora bien, Bustamante Alarcón⁴ define como actuación del medio probatorio a aquellos actos procesales necesarios para que los diversos medios de prueba que han sido admitidos o incorporados puedan cumplir su propósito (por ejemplo, el testigo o la parte brinda su manifestación, el juez observa los objetos o hechos en la inspección, el perito elabora un informe sobre su especialidad, etc.), por lo que se concluye que el artículo 125° se refiere a los medios probatorios que aún no han sido actuados y no a los que ya lo han sido durante el procedimiento de fiscalización.

En el procedimiento de fiscalización también se actúan todas aquellas pruebas que permitan esclarecer los hechos vinculados a las obligaciones tributarias, aspecto que también es reconocido por la Ley del Procedimiento Administrativo General vigente, cuando trata el tema de la prueba en la

⁴ BUSTAMANTE ALARCON, Reynaldo. El derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo. ARA, Lima diciembre 2001. Pág.253



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

parte general de instrucción del procedimiento y no en la de los recursos impugnativos, toda vez que no solamente se actúa pruebas en estos últimos sino también en otros procedimientos iniciados por la Administración, entre los que se encuentra el procedimiento de fiscalización tributaria, que se inicia de oficio para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Las manifestaciones, entendidas como los medios de prueba a través de los cuales llegan a conocimiento de la Administración, mediante la narración oral directa de una persona (tercero o parte), los hechos vinculados con las obligaciones tributarias, nunca han estado excluidas del procedimiento de fiscalización tributaria. Precisamente por ello el artículo 62º del Código Tributario prevé como una facultad de la Administración la de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros (numeral 4), para obtener información -se entiende relativa a hechos vinculados con obligaciones tributarias- que podrían materializarse en manifestaciones cuyo propósito no podría ser otro que servir como una prueba más para la investigación.

Asimismo, el numeral 9 del artículo 87º del citado Código señala como una de las obligaciones de los deudores tributarios la de concurrir a las oficinas de la Administración cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

Si bien la Ley Nº 27335, vigente a partir del 1 de agosto de 2000, incluyó en el numeral 4) del artículo 62º antes citado que "*Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios*", ello sólo podía entenderse como una aclaración pues la facultad de valorar dichas pruebas ya actuadas en el procedimiento de fiscalización siempre la tuvieron los órganos resolutores. Similar criterio debe entenderse para la modificación efectuada al primer párrafo del citado artículo 125º.

Por lo tanto, lo expuesto confirma el hecho que durante el procedimiento de fiscalización tributaria se actúan pruebas que serán merituadas (*valoradas*⁵) en el momento de emitir la resolución que pone fin al indicado procedimiento, ya sea determinando deuda tributaria o crédito tributario.

Ello además resulta corroborado con la parte del texto del artículo 125º, según el cual puede actuarse en el procedimiento contencioso tributario la inspección realizada por el "órgano encargado de resolver", ya que la inspección actuada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización (que normalmente sustenta la acotación) no necesita ser actuada nuevamente y solamente será merituada (*valorada*) por el órgano resolutor.

En ese sentido, el órgano resolutor podrá valorar los medios de prueba, ya sea con las pruebas que se hubieran producido ante él mismo o con aquéllas actuadas ante otras instancias.

Es este último criterio el que ha sido adoptado por el Tribunal Fiscal mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2003-05, según consta en el Acta suscrita el 7 de marzo de 2003, el que corresponde que se emita con carácter de observancia obligatoria conforme con lo señalado por el artículo 154º del Código Tributario, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Cabe precisar que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10, según consta en el Acta suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002, en base al cual se emite la presente resolución.

⁵ Entendiendo como "valoración" a la operación mental que realiza el juzgador (órgano resolutor) con el propósito de determinar la fuerza o valor probatorio del contenido o resultado de la actuación de los medios de prueba que han sido incorporados al procedimiento.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Con relación a las Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00280, 142-2-00282, 142-2-00284, 142-2-00285, 142-2-00287 a 142-2-00290 y 142-2-00298, emitidas por la infracción tipificada en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario, en la medida que se encuentran vinculadas a las resoluciones de determinación analizadas, corresponde seguir el criterio expuesto.

6. Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00215 a 142-3-00217 y 142-3-00241, y Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00292, 142-2-00293 y 142-2-00296

De acuerdo con el detalle de las Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00215 a 142-3-00217 y 142-3-00241, emitidas por devoluciones en exceso del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril y junio de 1998 (folios 6481 a 6494), se realizaron dos tipos de reparos al impuesto consignado en las adquisiciones: i) por información obtenida de los expedientes de fiscalización de auditorías por devoluciones realizadas anteriormente y ii) por reparos efectuados en la fiscalización.

Con relación al primer tipo de reparos, según información que obra de folios 4816 a 4823, la recurrente reconoció los efectuados en las auditorías anteriores respecto a los meses de enero y febrero de 1998, habiendo procedido a presentar las respectivas declaraciones rectificadorias según Formularios Nºs. 00045693 y 00045694.

En lo referente a los otros reparos, según se aprecia del expediente, las resoluciones de determinación fueron emitidas por devoluciones en exceso debido a reparos efectuados al crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago falsos, tanto porque las compras fueron canceladas por terceros como por tratarse de compras no realizadas.

Considerando los reparos no reconocidos, según detalle de las facturas (folio 6490) del expediente, en el mes de enero se observó la Factura Nº 001-000019, por el mes de febrero se observaron las Facturas Nºs. 001-000020, 001-000021 y 001-000023 a 001-000025 y por el mes de abril las Facturas Nºs. 001-000030 a 001-000033, todas emitidas por Expor-mar, las que sustentan operaciones inexistentes.

En efecto, mediante cruce de información obtenido de la fiscalización efectuada a Marcos Alván Forero, dueño de Expor-mar, se pudo apreciar que en una inspección ocular se verificó que el domicilio fiscal que declara es una casa habitación (folio 3067) que no cuenta con la infraestructura necesaria para almacenar 12 T.M. de harina (saldo al 2 de enero de 1998) que representan aproximadamente 240 sacos de 50 kilos cada uno, menos aun existencias que llegan a 200 T.M. en el mes de abril de 1998, cuando no ha declarado establecimientos anexos ni presenta documentación que acredite el depósito de dicha mercadería.

Asimismo, las guías de remisión que sustentan el traslado de la harina de pescado consignan a transportistas que manifestaron ante la Administración desconocer al señor Marcos Alván Forero y niegan haber realizado traslado alguno.

Del cruce de información con la documentación del señor Marcos Alván Forero, se aprecia que no había documentación de las compras realizadas, las que presumiblemente iban a ser posteriormente vendidas a la recurrente; inclusive en las manifestaciones obtenidas de varios de los supuestos proveedores del señor Alván, éstos indican que no se realizaron tales transferencias sino que se entregaron facturas en blanco.

Algunas de las facturas, específicamente las de enero y febrero de 1998, fueron emitidas con posterioridad al supuesto traslado de los bienes, ante una solicitud de la recurrente (folio 1242), para efectos de utilizarlas para sustentar las compras de harina de pescado que inicialmente tenían como amparo facturas emitidas por la empresa Export Fish, siendo que las operaciones sustentadas por éstas fueron desconocidas por José Ipanaqué, representante de esta empresa (folios 3208 a 3210).

FIRMA C 91



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

En efecto, conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 428.2-98 firmado por el representante de la recurrente, las Facturas Nºs. 001-061, 001-062, 001-077, 001-063, 001-085 y 001-064, de Export Fish de José Ipanaque Sandoval, fueron canjeadas por las de Marco Alván Forero, lo que se realizó con posterioridad a la anotación de las facturas de José Ipanaque en el registro de compras (hecho que se corrobora con la copia del registro que obra en el expediente, en el que además no aparecen anotadas las facturas de Marco Alván). En ese sentido, no puede alegarse el desconocimiento de todas estas irregularidades, cuando conociendo a su proveedor y habiéndole efectuado el pago, la recurrente aceptó y registró contablemente facturas de terceros, tal como ella misma lo reconoce, por lo que la aparente subsanación posterior no desvirtúa el hecho de que efectivamente se trate de una operación inexistente, en los términos entendidos según lo expresado anteriormente para reparos de otros períodos.

En el caso del mes de abril se encontraron las guías de remisión expedidas por Emiliano Bazán Prado, que aparentemente sustentaban las facturas emitidas por Marco Alván, sin embargo, el primero de ellos ha manifestado no haber realizado algún tipo de operación, desconociendo el destino de los comprobantes de pago y las guías de remisión, las que estaban bajo custodia de su auxiliar contable.

Fue esta auxiliar contable la que entregó la documentación (facturas y guías de remisión) al señor César Ramos, quien según señala, por encargo del gerente adjunto de la recurrente, señor Luis Barrera, adquirió dicha harina de la Fábrica Negociaciones Pesqueras del Sur S.A. (NEPESUR), quien emitió una factura a nombre de un ciudadano ecuatoriano como si fuera una exportación. Para respaldar la harina enviada por NEPESUR a la recurrente consiguió las facturas y guías de remisión a través de la Sra. Norma Benites, auxiliar contable del señor Emiliano Bazán, sin embargo, según manifiesta, ésta última pidió posteriormente que le devolvieran la documentación pues el dueño (señor Bazán) le estaba exigiendo su documentación, por ello, el señor Ramos solicitó a la recurrente la devolución de las facturas, las que fueron sustituidas posteriormente con las facturas de Marco Alva, manteniendo las guías de remisión del citado señor Bazán.

Según obra a folios 1263, el representante legal de la recurrente, al explicar por escrito el punto 4 del Requerimiento Nº 428.4-98, señala que la compra de 420.01 T.M. que se recibieron en su planta con las guías de remisión del señor Emiliano Bazán Prado (Guías Nºs. 001-000003, 001-000004, 001-000006, 001-000008, 001-000009 y 001-000010 a 001-000015) corresponden a una venta que hizo el señor Marcos Alván Forero (Facturas Nºs. 001-000030 a 001-000033).

Si bien la recurrente presentó recibos de egresos de caja de los pagos realizados a Marco Alván Forero por las citadas facturas en el mes de abril de 1998, tales salidas no aparecen en el listado de consistencia del movimiento de caja / bancos del 1 al 30 de abril de 1998, elaborado por la propia recurrente (folios 4351 a 4361).

Asimismo, obra en el expediente (folio 1833) un documento suscrito por el gerente adjunto de la recurrente, denominado "Cuadro de Compra de Harina de Pescado a César Ramos", donde se corrobora que se realizaron compras de 420.01 T.M. de harina de pescado en el mes de abril al citado señor, habiendo recibido pagos directamente y a través de diferentes beneficiarios (Negociación Pesquera del Sur S.A., Jesús Valdivieso y Fredy Bernaldo), lo que también aparece en el documento interno de la recurrente. Inclusive hay una nota en la que se señala expresamente que faltaba entregar las facturas correspondientes.

Según se señala en la apelada, la harina de pescado remitida por NEPESUR a la recurrente fue cancelada por esta última a través de cinco transferencias por intermedio del Banco de Crédito por la suma total de US\$ 274 600,00, aspecto que no ha sido contradicho por la recurrente quien sólo se limita a indicar que no se le puede trasladar las irregularidades de sus proveedores, lo cual no resulta aplicable en este caso, pues además de la actitud diligente que debía observar la recurrente como se ha indicado

YR
91
C

RE



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

en párrafos anteriores, de la revisión conjunta de las pruebas presentadas se aprecia que la recurrente tenía conocimiento de las operaciones realizadas.

Cabe indicar que los reparos por devolución en exceso en el mes de abril se sustentan también en los reparos al crédito fiscal arrastable del mes de marzo de 1998 por comprobantes de pago falsos (Facturas Nºs 001-026, 001-027, 001-028 y 001-029) emitidas al igual que en el mes de abril por Marcos Alvan Forero.

Respecto de ello, de la información documentaria así como cruces de información efectuados con terceros que supuestamente intervinieron en las operaciones realizadas se confirma que el repara se efectuó conforme a ley.

En efecto, tal como señala la Administración del inventario documentario realizado sobre el stock de harina de pescado se determinó que Marcos Alvan Forero no contaba con existencias del producto para poder realizar las supuestas ventas a la recurrente.

Asimismo, mediante cruce de información con los transportistas que se consignan en las guías de remisión se constató que estos negaron conocer al citado señor así como haber realizado el servicio de transporte hasta el local de la recurrente.

Por otro lado, específicamente considerando cada factura se encontró lo siguiente:

- a. Con relación a la Factura Nº 001-000026 se emitieron las Guías de Remisión Nº 001-000016 y 001-000017 que consignan la dirección de las empresas Instalaciones Electromecánica Norte S.A. (INORSA) como punto de partida del traslado de los bienes. Según cruce de información no consta la compra realizada por Marcos Alvan a dicha empresa sino que figura como comprador Cesar Ramos, administrador de Junior Export E.I.R.L.. Según lo manifestado por este último, fue el quien compró la harina de pescado a INORSA a su valor de venta como si se tratara de una exportación, remitiendo la harina a la recurrente y el comprobante de pago emitido a un tercero para que se realice el trámite de exportación.

Cabe señalar que a folio 4089 obra en el documento suscrito por la representante de la recurrente explicando el punto 8 del Requerimiento 428.2-98 en el que se señala dentro de los pagos afectados por órdenes de Marcos Alvan Forero el Recibo de Ingreso de INORSA Nº 1850 (4.03.98) por \$36 550,00 a cuenta de la Factura Nº 001-000026 por compra de harina de pescado. Los documentos de pago se aprecian a folios 1170 a 1175.

- b. Tratándose de las Facturas Nºs 001-000027 y 001-000028 se emitieron las Guías de Remisión Nºs 001-000018 a 001-000027 que consignaban como punto de partida del traslado de los bienes a la empresa Fábrica de Conservas Islay S.A. (FACOISA). La harina de pescado fue remitida a la recurrente (no se emitió comprobante de pago) quien la canceló a través de dos depósitos bancarios de \$ 178 475,00 cada uno en la cuenta del Banco Interamericano de Finanzas. El comprobante de pago de dicha harina de pescado fue emitido a Junior Export E.I.R.L., cuyo administrador es Cesar Ramos.

En el mismo documento citado que obra a folio 4089 se consigna pagos afectados por órdenes de Marcos Alvan Forero, los efectuados el 3 y 4 de marzo de 1998 a la Cuenta Nº 100-0024906 por montos de \$178 475 cada uno por pagos de las Facturas Nºs. 001-000027 y 001-000028. Los documentos de pago figuran a folios 1172

- c. En lo concerniente a la Factura Nº 001-000029 se emite la Guía de Remisión Nº 001-000028 que consigna como punto de partida, Chimbote.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Esta compra tampoco se encuentra sustentada, pues tal como señala la Administración en el reporte de movimiento de caja bancos se observa la salida de efectivo con la glosa "pago a cuenta de factura 084 por compra de 14.76 T.M (cantidad que coincide con la consignada en la factura de Alvan Forero), pagos efectuados a Export Fish". Dicha factura emitida por Export Fish de fecha 30 de marzo de 1998 fue encontrada por la Administración en la incautación realizada conforme con los procedimientos previstos por el Código Tributario, en la cual aparece recibida por la recurrente con fecha 31 de marzo de 1998, precisándose en tal comprobante de pago que el abono se haría a la Cuenta Nº 310-030136-1-126 del Banco de Crédito del Perú a favor de Ernesto Flores Guzmán, un tercero distinto a los emisores de las facturas.

Tratándose de la Resolución de Determinación Nº 142-3-00241, ésta se encuentra referida a la devolución en exceso del Impuesto General a las Ventas y a la disminución del saldo a favor de exportación como consecuencia del reparo de comprobantes de pago que sustentaban operaciones no reales.

Al respecto, mediante Resolución de Oficina Zonal Nº 14240063/SUNAT, se emitió el Cheque Bancario No Negociable Nº 01455616 por S/. 586 000,00 por la devolución solicitada del mes de junio de 1998; sin embargo, de la verificación realizada mediante Requerimientos Nºs. 447-98 y 447.1-98 se observó la sustentación de operaciones falsas con facturas emitidas por Junior Export E.I.R.L.

En efecto, la Administración reparó el crédito fiscal sustentado en la Factura Nº 001-00052, según anexo 3 de la Resolución de Determinación Nº 142-3-00241.

La Factura Nº 001-00052 se encontraba sustentada con la Guía de Remisión Nº 001-000064, supuestamente trasladada por la empresa de transportes "San Lorenzo"; sin embargo, mediante cruce de información se determinó que la citada empresa no emitió comprobante de pago por el supuesto transporte, además de lo cual no es propietaria del vehículo que figura en la guía de remisión y en la información que obra en la empresa no figura como chofer el que aparece en la guía de remisión, hechos que han sido corroborados por el representante legal de la empresa transportista y las manifestaciones de los choferes de la misma empresa quienes afirman no haber realizado el transporte.

Según manifestación de César Ramos, administrador y director de la empresa Junior Export E.I.R.L., la Factura Nº 001-00052 fue emitida a nombre de la recurrente para cubrir una venta de 58.13 T.M. de harina de pescado conseguida de INORSA, por la que no se emitió comprobante de pago.

La Administración afirma que la Guía de Remisión Nº 001-000064 fue exhibida en blanco por César Ramos el 3 de setiembre de 1998 y posteriormente (13.09.1998) la recurrente la exhibió como si hubiese sido llenada y expedida el 10 de junio de 1998, lo cual corrobora el conocimiento del hecho irregular por parte de la recurrente, debiendo, por tanto, mantenerse el reparo.

Ahora bien, siendo que la recurrente realizó operaciones gravadas y no gravadas en el mes de junio de 1998, para determinar el saldo a favor del exportador de dicho periodo se aplicó un porcentaje de 95.98% sobre las adquisiciones del mes, considerando las ventas de los últimos doce (12) meses (fs. 6484). Sin embargo, la Administración deberá calcular nuevamente el saldo a favor del exportador que le corresponde a la recurrente por dicho periodo, aplicando el porcentaje que resulte de la nueva determinación que deberá efectuar por diversos periodos mensuales de 1997. En tal virtud, debe declararse la nulidad e insubsistencia de la apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación Nº 142-3-00241 y a la Resolución de Multa Nº 142-2-00296, vinculadas ambas a la determinación del saldo a favor del exportador de junio de 1998, a efecto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento conforme con lo expuesto.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Asimismo, de acuerdo con lo antes expresado, procede mantener los reparos a que se refieren las Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00215 a 142-3-00217, emitidas por devoluciones en exceso del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y abril de 1998. Igualmente, en lo que refiere a las Resoluciones de Multa Nºs. 142-2-00292 y 142-2-00293, al encontrarse vinculadas a dichas resoluciones de determinación, corresponde seguir el criterio expuesto.

7. Resolución de Determinación Nº 142-3-00222 y Resolución de Multa Nº 142-2-00275

La Resolución de Determinación Nº 142-3-00222 fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, al haberse reparado: i) recibos de honorarios emitidos por el gerente de la empresa, ii) gastos ajenos al giro del negocio, iii) ventas omitidas de pescado y mercadería, iv) reparos efectuados en auditorías anteriores y v) salidas de mercaderías no sustentadas,

i) Recibos de honorarios emitidos por el gerente de la empresa

La Administración Tributaria reparó los recibos de honorarios emitidos por el gerente y socio de la empresa, señor Walter Barrera Palacios, por S/. 68 756,00.

Mediante Requerimiento Nº 428.2-98 se solicitó a la recurrente que sustentara la relación y/o vínculo laboral existente con el señor Walter Barrera Palacios, constando en el resultado del requerimiento (folio 5764) que éste se desempeñaba como gerente general, siendo un trabajador dependiente que se encontraba en el libro de planillas.

Al respecto, el literal a) del artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, aplicable al caso de autos, señalaba que eran rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, mientras que su artículo 34º señalaba que eran rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

Por su parte, el literal a) del artículo 20º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF señalaba que constituyan rentas de quinta categoría las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia, percibidas por los socios de cualquier sociedad, siempre que se encuentren consignadas en el libro de planillas.

De acuerdo con la copia del registro de compras y las copias de los recibos que obran a folios 5272 a 5274, se constata que todos han sido emitidos por concepto de asesoramiento gerencial y financiero.

Sin embargo, si el señor Walter Barrera se desempeñaba como gerente general y en esa condición estaba registrado en planillas, las retribuciones efectuadas a su favor por concepto de asesoramiento gerencial y/o financiero, son aquéllas consignadas en el registro de planillas.

Si bien es posible que el citado señor percibiera retribuciones por servicios independientes prestados a la empresa, éstos debían ser distintos a los que prestaba en calidad de dependiente, razón por la cual resulta cuestionable la fehaciencia de los servicios sustentados con los recibos, siendo ésta la razón por la que deben ser objetados, correspondiendo por ello mantener el reparo.

ii) Gastos ajenos al giro del negocio

La Administración Tributaria reparó los gastos por servicio de telefonía ascendentes a S/. 14 640,00 cuyos recibos habían sido emitidos a nombre de una tercera persona, sobre la base del numeral 6)



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT. Dicha norma establece que tratándose de recibos de servicios emitidos a nombre del arrendador o subarrendador de inmuebles se entenderá identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos de energía eléctrica, agua y de telefonía, siempre que en el contrato de arrendamiento y subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.

Sin embargo, durante el ejercicio 1996, se encontraba vigente el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 035-95/SUNAT, norma que únicamente establecía en el numeral 6) del artículo 4º que, se consideraban comprobantes de pago, los recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua y teléfono, los que podían ser utilizados para sustentar gastos y/o costos para efecto tributario y permitirían ejercer el derecho al crédito fiscal, norma que correspondería aplicar al caso de autos.

Ahora bien, del análisis de los recibos por servicio telefónico que obran de folios 5252 a 5271, se desprende que estos fueron emitidos a favor de Norp International S.A. y Luis Barrera Palacios, por los servicios de telefonía instalados en los inmuebles ubicados en Paseo de la República Nº 3832, Dpto. 801 Lima y Francisco Bolognesi Nº 1130 Chimbote.

La recurrente ha presentado contratos de arrendamiento de las líneas telefónicas, sin embargo, si bien en el primer caso la dirección del inmueble en Lima figura como oficina administrativa, en el caso del inmueble ubicado en Chimbote no ha demostrado que el servicio de telefonía correspondía a un local en el que realizaba actividades vinculadas con su giro. A ello hay que agregar que según lo que consta en el Comprobante de Información Registrada, la dirección del citado inmueble no corresponde a su domicilio fiscal o establecimiento anexo, no habiendo tampoco proporcionado la recurrente pruebas en dicho sentido.

En consecuencia, los gastos por servicio de telefonía materia de los recibos reparados, en lo que se refiere al inmueble de Chimbote, no están vinculados a la actividad de la recurrente y, por lo tanto, no son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo establecido por el artículo 37º de la ley que regula dicho impuesto, razón por la cual corresponde mantener el reparo en ese caso y levantarlo en el caso del servicio de telefonía prestado en el inmueble ubicado en Lima.

iii) Ventas omitidas de pescado

La Administración Tributaria reparó ventas de pescado no facturadas, debido a que observó en la documentación sustentatoria de caja exhibida por la recurrente, ingresos de dinero por "pagos a cuenta por venta de pesca" de diversas empresas.

El total de los recibos reparados, que obran de folios 5322 a 5345 del expediente, ascienden a S/. 233 744,79, correspondientes a los meses de enero a marzo de 1996.

Respecto de ello, se debe tener en cuenta el criterio vertido en el punto 3 i) de la presente resolución vinculado al reparo por ventas omitidas de pescado efectuadas por enero y febrero de 1996, criterio que también es aplicable en el caso de los ingresos correspondientes a marzo de 1996, por ser similar, motivo por el cual corresponde mantener el citado reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

iv) Reparos efectuados en auditorías anteriores

Con motivo de la solicitud de devolución del saldo a favor materia del beneficio del mes de enero de 1996, presentada por la recurrente en febrero de 1996, la Administración realizó una fiscalización especial.

De acuerdo con el Informe General Nº 030-96-SUNAT /R1-3320, en enero de 1996 se realizaron reparos a las adquisiciones sustentadas con las Facturas Nºs. 10015, 3824, 211, 212, 1491, por determinarse que los montos se encontraban registrados a un tipo de cambio diferente al oficial.

Al respecto, a folios 5085, se encuentran los reparos realizados por la Administración, para efectos del Impuesto General a las Ventas; sin embargo, de los datos consignados en la cédula de trabajo es posible determinar su incidencia en el Impuesto a la Renta, detalle que se encuentra a folios 5639 del expediente.

En el presente caso correspondería aplicar el inciso a) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que para efectos de la determinación de dicho impuesto, las operaciones en moneda extranjera deben contabilizarse al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. Si bien la ley no señala si el tipo de cambio a aplicar es el de compra o de venta, el tipo de cambio a aplicar sería el de venta, criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 968-4-2001 y 8490-5-2001 de 31 de julio y 17 de octubre de 2001, respectivamente, por lo que corresponde confirmar el repara en este extremo.

De otro lado, se hicieron reparos a las Facturas Nºs. 5574655, 5578597, 983023, 878997, 6031641, 6031642 y 3613340 (folio 5639 y 5249), ya que consignaban distinta razón social a la de la recurrente, por lo que en aplicación del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, no serían deducibles. Cabe precisar que durante el procedimiento contencioso, la recurrente no ha explicado las razones por las cuales los comprobantes fueron emitidos a nombre de terceras personas ni ha acreditado que, no obstante ello, los gastos se encontraban vinculados a la obtención de su renta gravada o al mantenimiento de su fuente, por lo que corresponde confirmar el repara.

Con motivo de la fiscalización especial, también se reparó la Factura Nº 00166, por sustentar adquisiciones que no correspondían al giro del negocio, el Documento Nº 00699, por no cumplir con los requisitos mínimos para ser considerado comprobante de pago y la Factura Nº 001-2006, por consignar un número de RUC que no se encuentra registrado en la SUNAT.

De acuerdo con la copia de la Factura Nº 00166, que obra a folio 6659 del expediente, se emitió por la impresión de 300 tarjetas personales; sin embargo la recurrente no ha acreditado si las tarjetas fueron impresas para funcionarios de la empresa, único supuesto en el cual si se encontraría vinculado el gasto a la obtención de la renta. En este sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

De otro lado, según consta en la cédula de trabajo que obra a folio 5250 del expediente, el Documento Nº 00699 corresponde a una liquidación de boletos aéreos, que no constituye comprobante de pago, por lo que no puede servir para sustentar gasto alguno.

Respecto a la Factura Nº 001-2006, reparada por consignar un número de RUC que no se encuentra registrado en la SUNAT, cabe precisar que en la fiscalización especial, para efecto del Impuesto General a las Ventas, fue reparada conjuntamente con otros comprobantes del mes de enero, cuyo valor de compra en total ascendía a S/. 2 079,52, monto que fue reconocido por la recurrente mediante declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario 291, Nº 00249766 (folio 4781),



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

al disminuir en ese importe la base imponible de las compras destinadas a ventas gravadas que había declarado originalmente, por lo que corresponde mantener el reparo.

v) *Salidas de mercaderías no sustentadas*

La Administración reparó los abonos realizados a la Cuenta 606210, agregando a los montos consignados en ella, el margen de utilidad determinado a partir de los datos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 1996.

Este reparo, efectuado en varios meses del año 1996, se encuentra vinculado al Requerimiento Nº 0428.2-98, por lo que el sustento de la Administración así como la explicación dada por la recurrente sin acreditar lo afirmado es similar a lo señalado en esta resolución para el caso de los reparos al Impuesto General a las Ventas por este concepto.

Al respecto, según el criterio establecido en la presente resolución se presumió ventas a partir de compras contabilizadas en la Cuenta 60; sin embargo, aún cuando existía causal para la determinación sobre base presunta, el procedimiento adoptado por la Administración debía ajustarse a lo previsto en la normatividad vigente, lo que no ocurre en este caso, por lo que corresponde que la Administración efectúe una nueva determinación según el criterio ya expuesto.

Con relación a la Resolución de Multa Nº 142-2-00275, emitida por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario, al encontrarse vinculada a la resolución de determinación analizada, corresponde seguir el criterio expuesto.

8. Resolución de Determinación Nº 142-3-00223 y Resolución de Multa Nº 142-2-00291

La Resolución de Determinación Nº 142-3-00223 fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, al haberse realizado reparos en auditorías anteriores efectuadas por devoluciones solicitadas así como reparos a: i) costo de ventas , ii) recibos de honorarios emitidos por el gerente de la empresa, iii) gastos ajenos al giro del negocio, iv) ventas omitidas de pescado y mercadería determinadas por diferencia de inventarios, v) a los ingresos, vi) gastos de ejercicios anteriores, vii) gastos sustentados en documentos falsos, viii) a cargos realizados al costo de ventas no sustentado y ix) salidas de mercaderías no sustentadas, según consta en el anexo a la resolución de determinación que obra a folio 6395 del expediente.

i) Costo de ventas

La Administración efectúa el repara al costo de ventas porque la recurrente en el mes de enero de 1997 cargó a la Cuenta 60 S/. 120 894,00, sin contar con la documentación sustentatoria.

Según se aprecia en el libro mayor de la recurrente, ésta consignó en la Cuenta 601030 la suma de S/. 120 894,00, por lo que mediante Requerimiento Nº 428.1-98, la Administración le solicitó que sustentara el asiento contable (folio 5795); sin embargo, según el resultado del citado requerimiento (folio 5791), la recurrente no cumplió con presentar la documentación sustentatoria, lo que tampoco ha hecho a lo largo del procedimiento, motivo por el cual corresponde confirmar el repara.

ii) Recibos de honorarios emitidos por el gerente de la empresa

La Administración reparó los recibos de honorarios emitidos por el gerente y socio de la empresa, señor Walter Barrera Palacios, por S/. 28 845,00, por el servicio de asesoramiento gerencial (folios 5604 a 5611).



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Siendo este reparo similar al efectuado para el ejercicio 1996, corresponde tenerse en cuenta el criterio expuesto en la presente resolución, debiendo por ello mantenerse.

iii) Gastos ajenos al giro del negocio

La Administración reparó S/. 10 540,10, por concepto de gastos de servicio telefónico, gasto sustentado en un comprobante cuyo RUC no está registrado en la SUNAT, gastos médicos de una persona que no tiene vínculo laboral con la recurrente, gastos por alojamiento cuyo comprobante no identifica al usuario del servicio, gastos por adquisición de obsequios y gastos personales del dueño de la empresa (folio 6392).

Al respecto, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

La recurrente señala que los servicios telefónicos se han sustentado con el contrato de arrendamiento respectivo, que los gastos de alojamiento corresponden a los efectuados por sus auditores externos que residen en Lima y que los demás gastos son de representación que no superan el límite señalado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, respecto a los gastos por servicio de telefonía se debe seguir el criterio expuesto en esta resolución para el caso de un reparo similar del ejercicio 1996, por lo que corresponde mantener el reparo en el caso del inmueble ubicado en Chimbote y levantarla en el caso del inmueble ubicado en Lima.

En lo que se refiere a los gastos médicos de la señora Mariela Seminario de Barreda (folios 5597 a 5601), quien no tiene ningún vínculo con la empresa, no pueden ser deducibles, toda vez que no cumple con el principio de causalidad.

Cabe precisar, que si bien el literal II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, permite deducir los gastos destinados a prestar al personal servicios de salud, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, éste no es el supuesto en el que se encuentra la recurrente.

En lo que concierne a los demás gastos reparados (folios 5593 a 5596) debe precisarse que para la deducción del gasto no basta su sustentación con el comprobante de pago respectivo sino que debe acreditarse su vinculación con la renta gravada, esto es, cumplir con el principio de causalidad, lo que no ha sido sustentado por la recurrente, no siendo posible llegar a esa conclusión sólo del detalle de los comprobantes reparados, dada la naturaleza de los bienes adquiridos.

En lo que se refiere a lo señalado por la recurrente en el sentido que los gastos contenidos en las Facturas N°s. 001-000190 y 004-0000006 son gastos de representación, cabe señalar que el literal q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establecía como deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

El artículo 21° del reglamento de la citada ley señala que la deducción de los gastos que no excedan del límite indicado en el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas, supuesto este último que no se ha cumplido en el presente caso, toda vez que la sola presentación de los comprobantes no sustenta que los gastos se hayan efectuado con el objeto de ser



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, o que hayan sido destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, tal como lo dispone el citado artículo 21°.

Con relación al gasto sustentado en un comprobante cuyo RUC no está registrado en la SUNAT (folio 5602), se debe tener en cuenta que para efecto del Impuesto a la Renta no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago (literal j del artículo 44º de la ley), hecho que no se aprecia que ocurra en el caso de autos, pues el citado comprobante cumplía con incluir el Nº de RUC. No obstante, si bien el comprobante de pago constituiría, en principio, prueba de los gastos incurridos, ello no impide, que la Administración compruebe que las operaciones sean o no fehacientes, y que, por lo tanto, sustenten o no la deducción de un gasto, por lo que es necesario que efectúe la verificación correspondiente y emita nuevo pronunciamiento.

iv) *Ventas omitidas de harina de pescado*

Dado que el reparo, tal como lo señala la Administración, está vinculado al efectuado para el caso del Impuesto General a las Ventas del mismo año, deberá tenerse en cuenta el criterio expuesto en el punto 5 i) de esta resolución, por lo que corresponde que la Administración emita un nuevo pronunciamiento.

Sin perjuicio de ello, también deberá verificar qué reparos al costo de ventas efectuado durante el ejercicio 1997 no inciden en el procedimiento de presunción que, de ser el caso, se establezca, a fin de evitar una doble acotación, toda vez que podría tratarse de los mismos bienes.

v) *Reparos a los ingresos*

La Administración efectúa el reparo a los ingresos por S/. 1 078 561,00, pues la recurrente en el mes de diciembre de 1997 efectuó un cargo a la Cuenta 76 (ingresos excepcionales), por la venta de una embarcación que inicialmente fue registrada como tal, pero que luego fue revertida.

Al respecto, con fecha 11 de diciembre de 1997 la recurrente celebró con el Banco de Lima Sudameris un arrendamiento financiero inmobiliario bajo la forma de "Lease Back" por la embarcación pesquera "Maria Elena".

Para este efecto la recurrente emitió la Factura N° 001-01606 por US\$ 700 000,00, conformado por US\$ 593 220,14 (valor de venta) y US\$ 106 778,44 (IGV). El ingreso neto gravado ascendía a S/. 1 078 561,00, resultado de deducir del ingreso neto percibido en nuevos soles ascendente a S/. 1 610 593,00 (considerando el tipo de cambio vigente el día de la transferencia), el costo de enajenación de la embarcación de S/. 532 031,63.

La recurrente no cuestiona que el mayor ingreso se encuentre gravado con el Impuesto a la Renta, sino que éste se impute al ejercicio 1997, pues considera que se debe diferir a lo largo del contrato de acuerdo con las NICs N°s. 17 y 18.

Según lo dispuesto por el literal a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el período materia de acotación, las rentas de tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devengaran, incluyéndose dentro de este supuesto el ingreso obtenido por la enajenación de bienes.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Conforme con el Decreto Legislativo Nº 299, aplicable al caso de autos, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles e inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado. La locadora mantendrá la propiedad de los bienes hasta la fecha en que surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria por el valor pactado.

En el caso del lease back, el futuro arrendatario transfiere un bien de su propiedad a la empresa locadora (financiera) la que se lo entregará en calidad de arrendamiento financiero. Esta figura también fue recogida en el citado decreto legislativo, incluyéndose dentro del Capítulo II referido al Régimen Tributario un artículo específico.

En efecto, el artículo 27º del Decreto Legislativo Nº 299 estableció que en todos los casos en que la locadora adquiriera de una empresa un bien para luego entregárselo a ella misma en arrendamiento financiero, dicha transferencia estaría exonerada del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, en su caso. Dicho régimen tributario no contempló un tratamiento específico para el caso del Impuesto a la Renta en el período acotado.

En ese sentido, si bien la NIC 17 señala que en el caso de una transacción de venta con pacto de retroarrendamiento que da lugar a un contrato de arrendamiento operativo, si el precio de venta está por encima del valor razonable, el exceso sobre el valor razonable se difiere y amortiza durante el período en el cual se espera utilizar el activo, dicho tratamiento contable carecía de efectos tributarios en el período materia de controversia, toda vez que no fue recogido en la Ley del Impuesto a la Renta o norma especial alguna, lo que hubiera dado lugar, de haber sido el caso, de exceptuar al ingreso devengado por la transferencia del bien materia de lease back del tratamiento dispuesto por el literal a) del artículo 37º de la citada Ley del Impuesto a la Renta.

Tal criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9282-3-2001 de 23 de noviembre de 2001, en la que se señala que "si bien a nivel comercial el lease back se configura como una sola operación, a nivel tributario no se da esa misma unidad, por cuanto el lease back al contener obligaciones pertenecientes a dos figuras contractuales distintas, la de compra venta y la del arrendamiento financiero, genera efectos tributarios distintos, toda vez que la primera operación deberá considerarse como una venta normal encontrándose afecta a los tributos correspondientes (por cuanto no existe una norma que le otorgue un tratamiento diferenciado), en tanto que la segunda tendría el tratamiento del arrendamiento financiero que figura en el Decreto Legislativo Nº 299 y sus normas modificatorias."

Por lo tanto, toda vez que la operación de venta se realizó en diciembre de 1997, según consta en el testimonio que obra de folios 5568 a 5583 del expediente, correspondía que el ingreso total se imputase al ejercicio 1997, período en que se devengó, por lo que debe mantenerse el reparo.

vi) Gastos de ejercicios anteriores

De acuerdo con lo establecido por el literal a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación de las rentas de tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores en aquél en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Según consta a folio 6389 del expediente, la Administración reparó la suma de S/. 64 345,00 por gastos de ejercicios anteriores que fueron deducidos por la recurrente en el ejercicio 1997.



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

Del análisis del expediente se desprende que la recurrente no ha demostrado que el pago se efectuó en el ejercicio 1997 ni que cumplió con provisionarlos en el ejercicio fiscal respectivo, único supuesto en el que podría realizar la deducción, por lo que corresponde mantener el reparo.

vii) *Gastos sustentados en documentos falsos*

La Administración reparó la suma de S/. 494 891,00 por gastos que fueron sustentados con comprobantes de pago falsos, al estar vinculados a operaciones inexistentes.

De acuerdo con el detalle que obra a folio 5696 del expediente, los comprobantes reparados fueron emitidos a Alejandro Rodríguez Sixto, respecto de los cuales ya se emitió pronunciamiento al analizar la Resolución de Determinación Nº 142-3-00214, por lo que se debe confirmar el reparo.

viii) *Reparos al costo de ventas*

De acuerdo con el detalle que obra a folio 6388 del expediente, la Administración reparó la suma de S/. 1 487 918,00 por el incremento del costo de ventas sin el sustento correspondiente.

En efecto, mediante Requerimiento Nº 428.2.98 (folio 5768) se solicitó a la recurrente que sustentara fehaciente y documentariamente los movimientos de las Cuentas 691021 y 692121 (costo de ventas, diferencia de peso); sin embargo, en el resultado del citado requerimiento (folio 5763), consta que la recurrente sólo indicó que se trataba de cargas por mermas, desmedros, robos, desaparición, etc, sin presentar documento alguno que acreditaría lo afirmado.

Al respecto, conforme con lo previsto por el artículo 37º de la ley del Impuesto a la Renta, son deducibles como gasto, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, así como las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

En ese sentido, no habiendo acreditado debidamente la recurrente el incremento en el costo de ventas, no obstante haber sido requerida para ello en la fiscalización, procede confirmar el reparo.

ix) *Salidas de mercaderías no sustentadas*

La Administración reparó los abonos realizados a la Cuenta 606210, agregando a los montos consignados en la cuenta, el margen de utilidad determinado a partir de los datos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 1997.

Este reparo se encuentra vinculado a los efectuados para los meses de enero a mayo, setiembre, octubre y diciembre de 1997 y al Requerimiento Nº 0428.2-98, por lo que el sustento de la Administración así como la explicación dada por la recurrente (que se tratan de préstamos y conciliación de cuentas) sin acreditar lo afirmado es similar a lo señalado anteriormente para los valores impugnados de otros períodos.

Al respecto, según el criterio establecido en la presente resolución, si bien existía causal para la determinación sobre base presunta, el procedimiento adoptado por la Administración no se encontraba previsto en norma legal alguna, no habiéndose tenido en cuenta que al tratarse de un acto reglado, sólo procedía que la determinación sobre base presunta se realizara cuando existiera

YAD M E



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

una norma legal que así lo autorizara, por lo que corresponde que la Administración efectúe una nueva determinación según el criterio ya expuesto.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que siendo que la Administración también ha aplicado una presunción por diferencia de inventarios para determinar ventas omitidas de harina de pescado y que no queda claro si los suministros tomados como base para determinar en forma presunta ventas por salida de mercadería no sustentada forman parte del costo de la harina de pescado, supuesto en el cual habría una doble acotación, lo cual es contrario a lo dispuesto por el artículo 73º del Código Tributario que prohíbe la acumulación de presunciones, corresponde que la Administración efectúe una nueva revisión y, de verificarse el supuesto señalado, aplique el referido artículo, esto es, la presunción que arroje el mayor monto de base imponible o tributo.

Ahora bien, toda vez que la Resolución de Multa Nº 142-2-00291 está vinculada a la resolución de determinación analizada, corresponde seguir el criterio expuesto.

9. Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00227 a 142-3-00230

Las resoluciones se han emitido por concepto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a enero, marzo, mayo y julio de 1996, al haberse reparado ingresos percibidos por ventas no facturadas.

A folios 5637 del expediente obra la cédula de determinación de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, en donde se aprecia que por los meses de enero, marzo, mayo y julio de 1996, la Administración estableció reparos a la base imponible, remitiéndose su explicación a la cédula que obra a folios 5660 y en la que constan los reparos a la base imponible del débito fiscal por ingresos por venta de pescado no facturados. Sin embargo, en dicha cédula además que sólo se consigna información por los meses de enero a marzo, los montos consignados no coinciden con los establecidos en la cédula que obra a folios 5637.

Por los demás meses no se establece cuales son los comprobantes de caja que motivan el reparo por las ventas de pescado.

En este sentido, corresponde que la Administración emita un nuevo pronunciamiento estableciendo con claridad la forma cómo se han determinado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y el sustento para ello.

10. Resolución de Determinación Nºs. 142-3-00231

La resolución de determinación se emitió por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de enero de 1997, al detectar la Administración que había omisión en los ingresos por diferencia de inventarios, así como abonos no acreditados en la Cuenta 60 de compras.

Respecto de ello, corresponde que la Administración emita un nuevo pronunciamiento conforme el criterio señalado en los puntos i) y ii) del numeral 5 de la presente resolución.

11. Resoluciones de Determinación Nºs. 142-3-00247 a 142-3-00249

Estos valores fueron emitidos por omisión al pago de la cuota del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, por desconocerse las compensaciones efectuadas en los meses de agosto y octubre de 1997 y en el mes de mayo de 1998 con el saldo a favor materia del beneficio del Impuesto General a las Ventas de esos mismos períodos.

(Handwritten signatures and initials)



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

De acuerdo con el artículo 34° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821, aplicable al caso de autos, el monto del Impuesto que hubiese sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, otorga derecho a un saldo a favor del exportador.

El artículo 35° de la citada ley establece que el saldo a favor se deduciría del impuesto bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta y, si no tuviere Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o éste sea insuficiente para absorber dicho saldo, podría compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público.

El numeral 3) del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF señala que la devolución del saldo a favor por exportación mediante compensaciones y/o Nota de Crédito Negociables, se realiza según lo dispuesto por el Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Al respecto, el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, establece en su artículo 3° que el saldo a favor por exportación se deduce del impuesto bruto del Impuesto General a las Ventas a cargo del sujeto, y de quedar un monto a su favor, éste se denominará saldo a favor materia del beneficio, del que se deducirán las compensaciones efectuadas.

El artículo 4° del indicado reglamento indica que la compensación o devolución tendrá como límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período, por lo que el saldo a favor materia del beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación en los meses siguientes.

De acuerdo con el reporte de compensaciones, la recurrente compensó las cuotas del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de los meses de agosto y octubre de 1997 así como mayo de 1998, mediante los Formularios 1245 N°s. 0023055363, 0023058530 y 0023107660.

Ahora bien, la Administración ha determinado que en los meses de agosto y octubre de 1997 y mayo de 1998, la recurrente no contaba con saldo a favor materia del beneficio, según se aprecia en las liquidaciones que obran a folio 5685, 5687 y 2355 del expediente.

En lo que se refiere al mes de mayo de 1998, según se aprecia del expediente, si bien hubo reparos en las adquisiciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas para efecto de determinar el saldo a favor, ello no tiene incidencia en el valor impugnado pues independientemente de ello, y aún en el supuesto que no hubiera habido reparos, la compensación efectuada no sería posible toda vez que en el citado mes se determinó según sus registros contables sólo ventas internas no así exportaciones, hecho que no ha sido discutido por la recurrente, por lo que procede confirmar el valor impugnado en este extremo.

Situación similar ocurre en los meses de agosto y octubre de 1997, es decir que las compensaciones efectuadas no procederían pues no se realizaron exportaciones en dichos períodos, hecho que en el primer caso no ha sido desvirtuado por la recurrente. Tratándose del mes de octubre de 1997, la recurrente declaró mediante Formulario 258 N° 00002611, montos obtenidos por exportaciones que no han sido reparados por la Administración, sin embargo, si se ha observado el período al que corresponde, lo cual es correcto, pues según los conocimientos de embarque que amparan las exportaciones y las declaraciones únicas de exportación, que obran en el expediente (folios 35 a 58), la mercadería fue embarcada en noviembre de 1997. En ese sentido, corresponde confirmar los valores impugnados.

KO 91 O



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

12. Resoluciones de Multa N°s. 142-2-00269 a 142-2-00271 y 142-2-00274

Las resoluciones de multa fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario, esto es, por aumentar indebidamente el saldo a favor en los meses de marzo, mayo, julio y diciembre de 1996. El origen de ello, tal como se indica en las resoluciones, son los reparos al débito por ventas omitidas.

Tales reparos son los referidos a ventas de pescado omitido y salidas de mercaderías por abonos a la Cuenta 60 y siendo que su sustento es similar a los reparos vinculados a las Resoluciones de Determinación N° 142-3-00202 a 142-3-00205, deberá tenerse en cuenta el criterio ya señalado en esta resolución.

13. Resoluciones de Multa N°s. 142-2-00281, 142-2-00283 y 142-2-00286

Las resoluciones de multa fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario, esto es, por aumentar indebidamente el saldo a favor en los meses de febrero, abril y agosto de 1997. El origen de ello, tal como se indica en las resoluciones, son los reparos al débito por ventas omitidas.

Tales reparos son los referidos a las ventas omitidas de harina de pescado obtenida por diferencia de inventarios (faltantes) y salidas de mercaderías por abonos a la Cuenta 60 y siendo que el sustento es similar a los reparos vinculados a las Resoluciones de Determinación N°s. 142-3-00206 a 142-3-00214, deberá tenerse en cuenta el criterio ya señalado en esta resolución.

14. Resolución de Multa N° 142-2-00297

La Resolución de Multa N° 142-2-00297 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario, esto es, por aumentar indebidamente el saldo a favor en el mes de julio de 1998. El origen de ello, se debe a las observaciones por compras sustentadas con facturas falsas y por operaciones no reales.

De la fiscalización realizada a raíz de la solicitud de devolución del saldo a favor de beneficio correspondiente al mes de julio de 1998 se observó las Facturas N°s. 001-000056 (Junior Export E.I.R.L.) y 001-0569, 001-0570 y 001-0572 (Empresa Comercializadora Fiowi S.R.L.).

Con relación a la Factura N° 001-000056, mediante cruce de información con la empresa proveedora, se ha podido constatar que fue entregada a la recurrente para sustentar harina de pescado que tenía ésta en su poder, pues a la fecha que entregó la factura no estaba realizando operación de venta alguna y la guía de remisión fue entregada posteriormente en el mes de setiembre de 1998. Dichos hechos son corroborados mediante cruce de información con el transportista quien supuestamente trasladó la mercadería según la Guía de Remisión N° 001-000065, quien manifiesta no haber realizado el transporte ni conocer al chofer que figura en dicho documento además de no encontrarse en sus registros contables anotada alguna operación con la recurrente o la proveedora.

En lo que se refiere a las Facturas N°s. 001-0569, 001-0570 y 001-0572, según la fiscalización, la harina de pescado a que se referían las citadas facturas fueron transportadas mediante las Guías de Remisión N°s. 001-1321, 001-1322, 001-324 y 001-325 con fechas 30 y 31 de mayo de 1998, en calidad de consignación, realizándose posteriormente la venta en el mes de julio a través de las indicadas facturas.

Mediante cruce de información con la proveedora se determinó de su documentación que los días 30 y 31 de mayo de 1998 no tenía stock de harina de pescado que pudiera trasladar a la recurrente, tal como



Tribunal Fiscal

Nº 01759-5-2003

se indica en las guías de remisión remitidas. Adicionalmente, mediante cruce de información con el supuesto transportista, éste manifestó no haber realizado el supuesto transporte, no ser propietario del vehículo cuya placa aparece en la guía y presentó su registro de ventas donde no aparece anotación de operación alguna con la recurrente o la supuesta proveedora.

No habiendo la recurrente presentado argumento que desvirtúe lo señalado por la Administración y teniendo en cuenta que de las pruebas presentadas por la Administración que obran en el expediente se advierte que la recurrente tenía conocimiento de las irregularidades, corresponde confirmar los valores impugnados.

15. Resoluciones de Multa Nós. 142-2-00294 y Nº 142-2-00295

Tratándose de estas resoluciones, no obstante que en la apelada se declara improcedente su reclamo, no se expresa razón alguna para ello, por lo que conforme con lo dispuesto por el artículo 150° del Código Tributario, no corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento, debiendo previamente la Administración examinar y resolver dicho extremo omitido.

Finalmente, cabe indicar que según Constancia del Informe Oral Nº 0069-2003-EF/TF, que obra en autos a folios 7229, con fecha 25 de febrero de 2003 se llevó a cabo el mismo, con la sola presencia de los representantes de la Administración, ante la ausencia de la recurrente.

Con las vocales Olano Silva, Zegarra Mulanovich y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal Nº 145-4-01201 de 22 de setiembre de 1999, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nós. 142-3-00215 a 142-3-00217 y 142-3-00247 a 142-3-00249 y a las Resoluciones de Multa Nós 142-2-002292, 142-2-00293 y 142-2-00297 y declararla **NULA E INSUBSTANTE** en lo demás que contiene, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme a los criterios expuestos en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley Nº 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley."

Regístrate, comuníquese y remítase a la Oficina Zonal Chimbote de la SUNAT, para sus efectos.

OLANO SILVA
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
OS/EC/ICH/njt

ZEGARRA MULANOVICH
VOCAL

CALLER FERREYROS
VOCAL