



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

EXPEDIENTE N° : 2168-00

INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas

PROCEDENCIA : Lambayeque

FECHA : Lima, 3 de setiembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por

Resolución de Intendencia N° 076-4-00569 de 31 de marzo de 2000, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000831, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a julio de 1997 y de octubre a diciembre de 1997, por pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 y de marzo a junio de 1998 y contra las Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a la 074-02-0001645, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. Los faltantes y sobrantes de inventario se generan en una equivocada apreciación del auditor de la SUNAT sobre los comprobantes de ventas (facturas y boletas) que al contener deficiencias en la descripción del artículo vendido (siendo éste el origen del asunto) ha conllevado a suponer que se trata de ventas de productos diferentes a los contenidos en ellos. Esto último puede ser una omisión de lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero no puede llevar a que se le impute una deuda inexistente.
2. La Administración en la apelada ha incrementado la deuda, sin embargo no especifica los motivos de ello, por lo que debe declararse su nulidad al igual que de los valores en aplicación del numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario.
3. Habiendo fallecido la contribuyente señora María Leonila Llanos Gastelo de Samamé el 28 de marzo de 1998, procede dejar sin efecto las sanciones impuestas al amparo de lo dispuesto por el artículo 167° del Código Tributario.

Que la Administración señala:

1. Mediante el requerimiento de fecha 13 de abril de 1999, solicitó a la recurrente diversa documentación contable y tributaria para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, girándose los valores impugnados, haciéndose una determinación sobre base presunta en aplicación del artículo 69° del Código Tributario, al existir una diferencia de inventario.
2. En la instancia de reclamación, haciendo uso de su facultad de reexamen, efectuó un nuevo examen, analizando los papeles de trabajo elaborados en la fiscalización liquidando una deuda mayor, que no ha sido desvirtuada por la recurrente.
3. De otro lado, se ha detectado una omisión en el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los períodos de agosto y setiembre de 1997 por las sumas de S/. 2 454,00 y S/. 20 986,00, respectivamente, por los cuales no se ha emitido ningún valor, lo que se está informando a la división de fiscalización para sus fines



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

Que de lo actuado se tiene:

La controversia en el presente caso se centra en establecer si la determinación sobre base presunta efectuada por la Administración, al haber detectado diferencias de inventario, se encuentra de acuerdo a ley.

Cabe precisar que las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 han sido giradas como consecuencia de la determinación sobre base presunta del Impuesto General a las Ventas de enero a julio y de octubre a diciembre de 1997, la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817 fue girada por el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio gravable 1997 igualmente sobre base presunta, las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la presunción realizada para la determinación anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría y las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000828 a 074-03-0000831 fueron emitidas por la variación del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 1998, realizada también como consecuencia de la nueva determinación de los ingresos gravables en el año 1997 sobre base presunta.

Las Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a 074-02-0001644 tienen su sustento en las determinaciones del Impuesto General a las Ventas sobre base presunta y la Resolución de Multa N° 074-02-0001645 se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 y han sido emitidas en virtud del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

Previamente al análisis del asunto controvertido cabe determinar si la Administración ha actuado correctamente al momento de fiscalizar los períodos materia de acotación.

El artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816¹ 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.

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

Según lo señalado por este Tribunal en la R.T.F. N° 05847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el mencionado artículo 81°, tratándose de tributos de liquidación anual como es el Impuesto a la Renta, hasta el mes de junio del año en que se realizaba la fiscalización se consideraría como último ejercicio, para efectos de la fiscalización, el año precedente al anterior.

En cuanto a los tributos de liquidación mensual, como es el caso del Impuesto General a las Ventas, la norma era clara en cuanto a que la fiscalización sólo podía comprender los últimos doce (12) meses, salvo las excepciones que el propio artículo 81° contenía.

En el presente caso, mediante el Requerimiento N° 990071004600-001 notificado el 16 de abril de 1999, se dispuso la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondiente de marzo de 1998 a febrero de 1999 para efecto del Impuesto General a las Ventas y del ejercicio 1997 para efecto del

¹ Artículo derogado por la Ley N° 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.

C
Y
MA
R



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

Impuesto a la Renta, debiendo precisarse que en lo que respecta al Impuesto General a las Ventas, no obstante estar el requerimiento referido a tales periodos, se procedió a fiscalizar también el ejercicio 1997, habiéndose emitido los valores materia de impugnación.

De acuerdo con lo dispuesto por el referido artículo 81° del Código Tributario, la Administración, en lo que concierne al Impuesto General a las Ventas, sólo estaba facultada para fiscalizar los últimos doce (12) meses, esto es, desde marzo de 1998 a febrero de 1999 y no así los meses de enero a julio y de octubre a diciembre de 1997 puesto que al no haber encontrado reparos en el periodo fiscalizable, tal como se observa en el folio 199, no podía ampliar la fiscalización a periodos anteriores, por lo que son nulas las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 emitidas por Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a julio de 1997 y de octubre a diciembre de 1997 y las Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a 074-02-0001644 vinculadas a ellas.

En lo correspondiente al Impuesto a la Renta, la fiscalización es conforme al estar referida al ejercicio 1997; sin embargo, de acuerdo con lo establecido por la R.T.F. Nº 2600-5-2003 publicada el 12 de junio de 2003 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, la suspensión de fiscalización regulada por el artículo 81° del Código Tributario rige también en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta puesto que se regulan por las normas aplicables para los tributos de periodicidad anual, por lo que las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000828 a 074-03-0000831 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 1998 también son nulas, toda vez que la Administración no se encontraba facultada a fiscalizar el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1998.

En consecuencia, únicamente queda por establecer si la Resolución de Determinación Nº 074-03-0000817 girada por Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio gravable 1997 así como las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la determinación anual sobre base presunta del ejercicio 1997 y la Resolución de Multa Nº 074-02-0001645, se encuentran arregladas a ley.

1.- Resolución de Determinación Nº 074-03-0000817

Como ya se ha señalado, con fecha 16 de abril de 1999, la Administración notificó el Requerimiento Nº 990071004600-001 (folio 227), en el que solicitó a la recurrente la presentación de las declaraciones de autorización de impresión de los comprobantes de pago, declaraciones juradas pago mensuales IGV-RENTA, los libros y registros contables, declaración jurada del ejercicio 1997, comprobantes de pago originales tanto de compra como de venta, estados de cuenta corriente y de ahorro, documentación sustentatoria de gastos administrativos, de ventas y otros que figuren en la declaración jurada anual, papeles de trabajo de ajuste de los estados financieros y registro de control de activos.

Por medio del Requerimiento Nº 990071004600-03, notificado con fecha 26 de julio de 1999 (folio 225), la Administración hizo llegar a la recurrente – entre otros – seis (6) anexos sobre el seguimiento a los inventarios realizados con la documentación contable presentada por el ejercicio 1997, así como siete (7) anexos en donde se aprecia el consolidado de las diferencias de inventario valorizado, citando como base legal el numeral 2) del artículo 64° y el artículo 69° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, por lo que solicitó a la recurrente sustentarlas.

Dando respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el 2 de agosto de 1999, un escrito signado con el Nº 014538 (folio 76), en el que señaló respecto de las diferencias de inventarios encontradas, que la Administración no realizó un minucioso análisis sobre ventas o salida de mercaderías artículo por artículo.

Adicionalmente, la recurrente manifestó que la titular del negocio de compraventa de insumos para la confección de sandalias era la Sra. María Leonila Llanos Gastelo de Samamé, quien falleció en un

c
YMA
MS
AE



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

accidente el 28 de marzo de 1998, habiéndose realizado compras de mercaderías sólo en los meses de enero, marzo, mayo y agosto de 1998. Asimismo, señaló que mediante el escrito del 30 de abril de 1999 (folio 68), explicó que solamente había podido elaborar un análisis de compras en detalle, mas no de ventas debido a que, como se había podido observar en los comprobantes, no se había tomado en cuenta el control de salida artículo por artículo.

Al respecto, el artículo 63° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 establece que "*durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.*"

Asimismo, de acuerdo con lo señalado por los numerales 2) y 3) del artículo 64° del mencionado Código Tributario, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando detecte que "*La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.*" y "*El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración,*" respectivamente.

De los hechos expuestos, se advierte que la recurrente no cumplió con presentar diversa información en la fiscalización, como el detalle de las cuentas del pasivo corriente y otras cuentas que figuraban en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, de acuerdo con las características exigidas en el Requerimiento N° 000787-99, asimismo, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 1997, declaró montos mayores a los sustentados en la cuenta mercadería y proveedores, configurándose así las causales antes señaladas para hacer la determinación sobre base presunta.

Según se aprecia en los papeles de trabajo elaborados en la fiscalización y en la instancia de reclamos, la Administración empleó el procedimiento establecido en el artículo 69° del Código Tributario que en su sexto párrafo dispone que "*cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas en cuyo caso serán atribuidas al periodo requerido en que se encuentran tales diferencias. Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del periodo requerido. Para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho periodo.*"

Comúnmente, este procedimiento implica añadir al saldo inicial de las existencias, las compras (así como todo concepto por el cual ingresen mercaderías, tales como devoluciones de ventas, bonificaciones, entre otros, debidamente sustentado), correspondientes al periodo requerido, y deducir las ventas efectuadas en el mismo periodo (y cualquier otro concepto que implique la salida de mercadería como devoluciones de compra, bonificaciones otorgadas, entre otros), de tal manera que se establezca el saldo final de existencias. Conviene indicar que dentro de los documentos sustentatorios requeridos para la aplicación de este procedimiento, están los comprobantes de pago de ventas y de compras, notas de contabilidad, guías de remisión, registro de inventarios permanentes valorizado y/o físico, registros de compras y de ventas, libro de inventarios y balances, libros mayor y diario, y en todo caso cualquier otro documento fehaciente que acredite el ingreso o la salida de existencias.

En la fiscalización, la Administración determinó la omisión por diferencias de inventario del ejercicio 1997 (folios 212 al 218), tomando en unidades, el saldo inicial de las existencias y la tabulación, tanto de las

C → *[Firmas]*



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

compras como de las ventas, obteniendo de esa manera el saldo final según SUNAT, el que fue comparado con el saldo final según contribuyente. De dicha comparación, detectó diferencias de inventario en unidades, a las cuales, según el tipo de producto, les aplicó un valor de venta promedio (folios 382 al 396). Según este procedimiento, se detectaron omisiones por el ejercicio 1997, que ascendían a la suma de S/. 1 136 801,00.

Posteriormente, en la etapa de reclamación y en virtud de su facultad de reexamen, procedió a aplicar el mismo procedimiento seguido en la fiscalización, reexaminando los papeles de trabajo elaborados en la primera etapa y el íntegro de los comprobantes de pago, determinando una nueva omisión, ascendente a S/. 2 008 405,00.

Cabe precisar que el argumento presentado por la recurrente en la reclamación (folios 332 al 335), se basa en el hecho que en las facturas y boletas de venta no se consignaron con precisión los productos vendidos, y para ello adjunta un análisis técnico – contable en el cual se muestra el movimiento real de existencias; sin embargo, no precisa la base sobre la cual lo efectuó, pues adjunta simplemente cuadros que muestran los movimientos que han tenido algunas de sus existencias por el ejercicio 1997, pero que no cuenta con documentación sustentatoria y fehaciente que lo respalde. Asimismo, dichos cuadros de análisis únicamente cubren una parte de los productos que comercializó y no todos los artículos que fueron observados por la Administración.

En la apelación, la recurrente alega que no existen faltantes ni sobrantes de inventario y que más bien los comprobantes de pago de ventas contienen deficiencias en la descripción del artículo vendido, lo cual llevaría a suponer que se trata de ventas de productos diferentes a los adquiridos y contenidos en las facturas de compras (aunque no especifica exactamente cuál es la imperfección), sin embargo no adjunta pruebas de ello, pues vuelve a presentar los movimientos de inventarios, presentados en la etapa de reclamación, los cuales como se ha manifestado, no contienen información sustentatoria que los ampare más aún si el artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, señala como uno de los requisitos mínimos que se detalle el "bien vendido, cedido en uso, descripción o tipo de servicio prestado indicando la cantidad, unidad de medida, número de serie y/o número de motor si se trata de un bien identificable, de ser el caso."

Bajo este antecedente, corresponde mantener el reparo practicado por la Administración, toda vez que la determinación de las ventas omitidas por diferencias de inventario, se ha efectuado de acuerdo a ley.

2.- Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827

Las indicadas resoluciones de determinación fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997 como consecuencia de la determinación anual sobre base presunta del ejercicio 1997 referida en los párrafos precedentes.

En tal sentido, el tema en controversia es dilucidar si resulta procedente atribuir a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual del tributo.

Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04184-2-2003 de 22 de julio de 2003 y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha dispuesto que "no procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual".

En consecuencia, en aplicación de la jurisprudencia de observancia obligatoria, que es vinculante para todos los vocales de este Tribunal según el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de setiembre

C. Y. M.A.

5
pe



Tribunal Fiscal

Nº 04979-5-2003

de 2002, corresponde que se dejen sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827.

3- Resolución de Multa N° 074-02-0001645.

La presente resolución de multa se emitió como consecuencia de la expedición de la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817, al haberse detectado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

El artículo 167° del Código Tributario establece que debido a su naturaleza personal las sanciones por infracciones tributarias no son transmisibles a los herederos y legatarios, en este sentido, al haberse acreditado el fallecimiento de la contribuyente María Leonila Llanos Gastelo de Samamé, ocurrido el 28 de marzo de 1998, corresponde dejar sin efecto la citada resolución de multa, toda vez que la sanción no proviene de operaciones propias de la recurrente sino más bien, de omisiones detectadas por operaciones realizadas por la contribuyente fallecida.

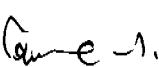
Finalmente corresponde indicar que de haberse emitido valores por los meses de agosto y setiembre de 1997 por el Impuesto General a las Ventas, la recurrente tiene expedito su derecho para interponer los recursos impugnativos respectivos.

Con los vocales Chau Quispe, Olano Silva y Arispe Villagarcía, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:

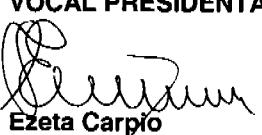
REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 076-4-00569 de 31 de marzo de 2000, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000818 a 074-03-0000827 y la Resolución de Multa N° 074-02-0001645, **CONFIRMARLA** en cuanto a la Resolución de Determinación N° 074-03-0000817 y declararla **NULA** respecto de las Resoluciones de Determinación N°s. 074-03-0000807 a 074-03-0000816 y 074-03-0000828 a 074-03-0000831 y Resoluciones de Multa N°s. 074-02-0001635 a 074-02-0001644.

Regístrate, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lambayeque de la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
VOCAL


ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/FN/RR/njt