



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

EXPEDIENTE N° : 10471-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 14 de agosto de 2019

VISTA la apelación parcial interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002932/SUNAT, emitida el 31 de mayo de 2018 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0016711 a N° 052-003-0016723 y la Resolución de Multa N° 052-002-0007129, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que reitera lo afirmado durante el procedimiento de fiscalización y en su reclamación, esto es, que dado que el Requerimiento N° 0522160000812 fue emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, no correspondía que en su resultado se formularan reparos por operaciones no reales que no habían sido previamente señalados en anteriores requerimientos, asimismo, que la Administración no recibió sus descargos al resultado del citado requerimiento, tal como se aprecia en la respuesta a su solicitud de prórroga, así como tampoco ha considerado la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización respecto de las adquisiciones a sus proveedores, lo que vulnera su derecho de defensa.

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 señala que el 7 de diciembre de 2016 realizó un pago ascendente a S/. 17 571,00 por lo que los valores emitidos devienen en improcedentes¹.

Que mediante escrito ampliatorio afirma que cumplió con responder y presentar lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0522160000812, sin que en este se hiciera mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores, no obstante, mediante su resultado, por primera y única vez le comunicaron los reparos, lo que vulnera su derecho a la defensa y al debido proceso, más aún si no se emitió ningún otro requerimiento que le permitiera contradecir los argumentos consignados en tal resultado y levantar las observaciones.

Que aduce que se repararon las adquisiciones sin que se verificara que hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio 2014, asimismo, que las guías de remisión solo fueron usadas como sustento de la recepción de los bienes mas no de su traslado puesto que sus proveedores eran quienes contrataban los servicios de transporte, además, que las obligaciones incumplidas por estos no pueden serle imputadas y que el hecho que no contaran con activos fijos y personal no implicaba que no tuvieran capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y nadie negó que vivieran en dichas direcciones.

Que refiere que si bien en el cruce de información los transportistas señalaron que no prestaron servicios de transporte a los proveedores, ello no se encuentra sustentado documentariamente.

Que invoca el criterio adoptado en las Resoluciones N° 07849-5-2016, N° 12795-3-2012, N° 06440-5-2005 y N° 05352-2-2006.

¹ El contribuyente no cuestiona parte de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2014 impuesta por no sustentar la compra de materias primas.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que la Administración indica que como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta Nº 160051438100-01-SUNAT y Requerimiento Nº 0521160000252 (folios 1311 y 1320), respecto del costo de ventas y gastos, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por operaciones no reales, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1%, entre otros², al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario sobre la base de dicho reparo, además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores recurridos (folios 1680 a 1712).

Que asimismo, observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 Nº 0750622494 (folios 1844 a 1850), en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación Nº 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada³.

Procedimiento de Fiscalización

Que si bien la recurrente alega que en el Requerimiento Nº 0522160000812 no se hizo mención a ningún reparo u observación sobre las operaciones efectuadas con sus proveedores y que mediante su resultado, por primera y única vez, le comunicaron sobre el reparo por operaciones no reales, ello no resulta atendible, debido a que mediante el citado requerimiento (folios 1295 a 1299) la Administración le solicitó explícitamente que sustentara contable, tributaria y documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza y cuantía de cada operación económica anotada en el Registro de Compras, detalladas en el cuadro consignado en su punto 1, dejándose constancia en su resultado que no acreditó su realidad, por lo que se encontraba arreglado a ley que, basándose en dicho resultado, al emitirse los valores cuestionados se reparara su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en cuanto a la prórroga para la presentación de la documentación solicitada mediante el Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1377 y 1378), cabe indicar que el 22 de diciembre de 2017, la recurrente solicitó una prórroga de 5 días hábiles adicionales al plazo indicado en el aludido requerimiento, cuyo vencimiento fue el 7 de octubre de 2016, esto es, cuando había vencido el plazo para solicitar prórrogas establecido en el artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización⁴, así

² Como se mencionó, la recurrente no cuestionó parte de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por la observación por no sustentar la compra de materias primas en los periodos de agosto a diciembre de 2014.

³ La recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria el 15 de diciembre de 2016, con Formulario PDT 692 Nº 0750623225 (folios 1851 a 1857), en la que determinó igual obligación tributaria que la consignada en la primera declaración jurada rectificatoria presentada, por lo que surtió efectos con su presentación, según el artículo 88° del Código Tributario.

⁴ Dicho artículo señala que cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el requerimiento, el sujeto fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido, y que de no cumplirse con el citado plazo, esta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

como también el plazo señalado en el anotado requerimiento, sin que se apreciase que se adjuntara a dicha solicitud documentación sustentatoria alguna o se presentasen descargos a la observación efectuada.

Que en ese orden de ideas no se advierte vulneración al debido procedimiento y derecho de defensa, más aun si en autos se observa que la recurrente sí ejerció dicho derecho al haber interpuesto los recursos previstos en el presente procedimiento contencioso tributario.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que no se emitió ningún otro requerimiento con posterioridad al Requerimiento Nº 0522160000812, que le permitiera contradecir los argumentos consignados en su resultado y, por ende, levantar las observaciones efectuadas, no resulta amparable, puesto que luego de la notificación del resultado de un requerimiento emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, no existe obligación por parte de la Administración de requerir, una vez más, sustento a las observaciones realizadas en el curso de un procedimiento de fiscalización.

Resolución de Determinación Nº 052-003-0016718 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2014

Operaciones no reales

Que conforme se aprecia en el Anexo Nº 3 de la citada resolución de determinación y punto 1 al Resultado de Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1285 a 1293 y 1700), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales.

Que de acuerdo con lo previsto en el citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, Nº 03025-5-2004 y Nº 00886-5-2005, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que asimismo, en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de dichos comprobantes o su registro contable.

Que según las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, debe contarse con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, el cruce de información con los proveedores, la

//



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros y, actuarse los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 19094-2-2011, Nº 09247-10-2013 y Nº 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1297 y 1298), notificado el 30 de setiembre de 2016, la Administración indicó a la recurrente que observó que los importes de las operaciones anotadas en el Registro de Compras, ascendente a S/. 855 794,00, detalladas en el cuadro consignado en dicho punto 1 (folio 1298), habían sido deducidos como costo y/o gasto para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que le solicitó que sustentara contable, tributaria y documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza y cuantía de cada operación económica, para lo cual debía presentar documentos originales de fecha cierta y proporcionar las copias correspondientes con la firma del representante legal, además, de responder por escrito las preguntas señaladas en los incisos A a R del mencionado requerimiento.

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de octubre de 2016 (folios 830 a 834 y 840), la recurrente manifestó, entre otros, que las operaciones observadas fueron adquisiciones de pieles de res, que los proveedores ofrecieron personalmente sus productos en los establecimientos de recepción, que no se solicitaron cotizaciones, proformas, presupuestos o valorizaciones, así como tampoco se celebraron contratos sino que se elaboraron órdenes de compra internas, que las compras se realizaron al crédito sin cronogramas de pago y sin que se emitieran documentos al respecto y que los proveedores se encargaban del traslado de los bienes, asimismo, adjuntó facturas observadas, Guías de Remisión - Remitente, vouchers de depósito, cheques, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, Libro Caja y Bancos, copias de cuaderno de control interno, tickets de balanza, órdenes de compra, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, un documento denominado "Control de Pesos" y un cuadro denominado "Al 31/12/2014".

Que en el punto 1 al Resultado de Requerimiento Nº 0522160000812, cerrado el 6 de diciembre de 2017 (folios 1285 a 1293), la Administración dejó constancia de lo señalado y adjuntado por la recurrente y precisó que las órdenes de compra carecían de fecha, firma y número de unidades, los importes que figuraban en las facturas de las operaciones observadas no correspondían en su totalidad a los anotados en el Libro Caja y Bancos al ser mayores, no acreditó la utilización de medios de pago y que no presentó Guías de Remisión - Transportista, cotizaciones, proformas, presupuestos ni valorizaciones ni alguna otra documentación adicional a efectos de sustentar sus operaciones.

Que asimismo, indicó que realizó cruces de información con los supuestos proveedores ~~de la recurrente~~ así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión - Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no tenían



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores.

Que por lo expuesto, al no haberse sustentado contable, tributaria ni documentariamente la realidad, fehaciencia, naturaleza ni cuantía de las adquisiciones, concluyó que eran no reales, por lo que desconoció su deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (folios 1786 a 1788), la recurrente tiene como actividad "Curtido y Adobo de Cueros".

Que las operaciones reparadas se encuentran contenidas en las facturas emitidas por - - - - - (folios 812, 841 a 845, 847 a 849, 851 a 854, 856 a 859, 861, 862, 864, 865, 867 a 875 y 1298), por la compra y traslado de cueros y pieles de res.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente para desvirtuar el mencionado reparo se tienen las facturas observadas, vouchers de depósito, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, cheques, copias de cuaderno de control interno, órdenes de compra, tickets de balanza, Guías de Remisión - Remitente, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, copia del Libro Caja y Bancos, un documento denominado "Control de Pesos" y un cuadro denominado "Al 31/12/2014"

Que las copias de las citadas facturas observadas así como su anotación en el registro contable, según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, Nº 03025-5-2004 y Nº 00886-5-2005, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignaban, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que las copias de cuaderno de control interno y órdenes de compra (folios 462 a 465, 467 a 469, 471 a 473, 475, 476, 478, 479, 483 a 485, 487, 489 a 491, 493 a 497, 499, 500, 502 a 504, 506, 508, 510, 512, 513, 516, 518, 521, 524, 529, 531, 533, 535, 537 a 539, 543 a 545, 547, 550, 551, 553, 554, 556, 557, 560, 562, 564, 568, 569, 571, 574, 575, 578, 580, 581, 584, 585, 588 a 590, 593, 594, 599, 602, 605 a 607, 610, 612, 613, 615, 618, 619, 621, 624, 625, 628, 634, 635, 637 a 639, 641, 643, 645 a 647, 649 a 712, 745, 748, 752, 757, 759, 764, 766, 768, 769, 774, 779, 784, 790, 801, 804, 809, 813, 816, 828 y 829), constituyen documentación interna elaborada por la recurrente que carece de fecha cierta, apreciándose además que el primer tipo de documento solo contiene anotaciones a mano sobre la mercadería de esta y el segundo, no consigna firma ni señal de conformidad de los supuestos proveedores, por lo que no permiten sustentar la fehaciencia de las operaciones reparadas.

Que los tickets de balanza, hoja de legalización del Libro de Inventarios y Balances, hoja de notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 y un documento denominado "Control de Pesos" (folios 466, 470, 474, 477, 480 a 482, 486, 488, 492, 498, 501, 505, 507, 509, 511, 514, 515, 517, 519, 520, 522, 523, 525 a 528, 530, 532, 534, 536, 540 a 542, 546, 548, 549, 552, 555, 558, 559, 561, 563, 565 a 567, 570, 572, 573, 576, 577, 579, 582, 583, 586, 587, 591, 592, 595 a 598, 600, 601, 603, 604, 608, 609, 611, 614, 616, 617, 620, 622, 623, 626, 627, 629 a 633, 636, 640, 642, 644, 648, 728 a 731, 734, 737, 740, 741, 751, 789, 822 y 823), no permiten acreditar la realización de las operaciones materia de reparo toda vez que solo dan cuenta de los datos de diversos vehículos y mercaderías, legalización del Libro de Inventarios y Balances, devolución de pieles así como de información contable acerca de facturas por pagar.

Que la copia del Libro Caja y Bancos (folios 713 a 728), no acredita la realidad de las operaciones observadas, toda vez que se trata de un libro y/o registros contables en el cual se detallan las operaciones comerciales durante un determinado periodo, no apreciándose en autos que la recurrente hubiera presentado documentación adicional que acreditara la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.

5



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que los vouchers de depósito, vouchers de caja egresos, constancias de transacciones bancarias, liquidaciones de caja efectivo, recibos de pago, cheques, Guías de Remisión - Remitente y el cuadro denominado "Al 31/12/2014" (folios 732, 733, 735, 736, 738, 739, 742 a 744, 746, 747, 749, 753 a 756, 760, 761, 770 a 773, 775 a 777, 780, 781, 785, 786, 791, 795, 796, 797, 802, 803, 805, 806, 807, 810, 814, 817 a 820, 821, 824 a 827, 841 a 845, 846, 848, 850, 854, 855, 857, 860, 863, 866, 869, 870, 874 y 875), por sí solos no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas, ya que solo dan cuenta de que la recurrente habría efectuado pagos a los supuestos proveedores, no habiendo adjuntado cotizaciones, proformas, presupuestos o valorizaciones ni documentación adicional que sustentara el ingreso y recepción a su local de las adquisiciones ni la realización de las operaciones materia de reparo.

Que además, la Administración efectuó cruces de información con los supuestos proveedores así como con las empresas transportistas y/o propietarios de los vehículos que se consignaban en las Guías de Remisión - Remitente, no obstante, los primeros no sustentaron haber efectuado ventas a la recurrente, debido a que no acreditaron con documentación alguna la realización de las operaciones observadas y no tenían capacidad económica ni operativa para llevarlas a cabo y que los segundos manifestaron que no prestaron los servicios de transporte a los supuestos proveedores (folios 20, 28, 37, 45, 79 a 81, 132 y 196).

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones a que se refieren las indicadas facturas, pese a que fue requerida expresamente por la Administración y dado que debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditaran que los comprobantes que sustentaban su derecho correspondían a operaciones reales, lo que no se ha verificado en el presente caso, el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación a que se repararon las adquisiciones sin que se verificara que hubieran afectado las cuentas de resultados del ejercicio 2014, cabe señalar que ello es un aspecto que no fue cuestionado al reclamar, por lo que en virtud a lo dispuesto en el artículo 147º del Código Tributario,⁵ no puede ser cuestionado al apelar, criterio que ya ha sido sostenido por este Tribunal en la Resolución Nº 03464-2-2016, entre otras.

Que a título ilustrativo cabe precisar que los datos de las operaciones observadas (folio 1298), fueron tomados de la documentación contable presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento Nº 0522160000714, según se advierte de su resultado (folio 1305), a fin de sustentar los gastos y el costo de ventas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en su declaración jurada anual, por lo que se encuentra acreditado que las adquisiciones materia de reparo afectaron las cuentas de resultados de dicho ejercicio.

Que lo referido por la recurrente respecto a que las guías de remisión solo fueron usadas como sustento de la recepción de los bienes mas no de su traslado puesto que sus proveedores eran quienes contrataban los servicios de transporte, carece de sustento, pues durante el procedimiento de fiscalización no ofreció documentación que sustentara sus afirmaciones.

Que lo indicado por la recurrente en relación a que no se le puede imputar responsabilidad por el incumplimiento de sus proveedores respecto de sus obligaciones tributarias durante los cruces de información y que el hecho que estos no contaran con activos fijos y personal no implicaba que no tuvieran capacidad económica ni operativa para desarrollar sus actividades, observándose incluso que existían las direcciones consignadas en las facturas y que nadie negó que vivieran en dichas direcciones,

⁵ Artículo 147º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por está al resolver la reclamación.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

no resulta atendible, debido a que, conforme con lo antes expuesto, se advierte que la actuación de la Administración no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información, sino básicamente en que la recurrente, a quien le correspondía la carga de la prueba, no acreditó la realidad de las operaciones a que se referían las facturas observadas, por lo que aun en el supuesto que los proveedores contaran con capacidad económica u operativa no se encontraría acreditada la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que si bien la recurrente considera que los transportistas debieron sustentar documentariamente que no prestaron servicios de transporte a los supuestos proveedores, ello resulta irrelevante, por cuanto en autos (folios 20, 28, 37, 45, 79 a 81, 132 y 196), se aprecia que los mencionados transportistas manifestaron que no efectuaron tales servicios, sin que fuera necesario que acompañen documentación sustentatoria, sino que, por el contrario, le correspondía a la recurrente acreditar la realización de las operaciones consignadas en las facturas observadas.

Que además, tampoco es de aplicación lo expuesto en las Resoluciones Nº 12795-3-2012, Nº 06440-5-2005 y Nº 05352-2-2006, al versar sobre la imputación de responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores, en tanto que, en el presente caso, la determinación del reparo analizado no se sustentó únicamente en las observaciones detectadas en los cruces de información a los supuestos proveedores, sino que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones reparadas.

Deducción de una liquidación de compra y la compra de materias primas vinculadas

Que en autos se aprecia que en el curso del procedimiento de fiscalización la Administración observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, verificándose que por ello la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria el 20 de octubre de 2016, con Formulario PDT 692 Nº 0750622494 (folios 1844 a 1850), en la que determinó mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88º del Código Tributario, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación Nº 052-003-0016718, apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las observaciones efectuadas por no sustentar la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas, manteniéndose dicha inclusión en la segunda declaración jurada rectificatoria presentada⁶.

Que sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria⁷, en el curso de un procedimiento de fiscalización, en el que la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas en todo o en parte por el deudor tributario en dicha rectificatoria y por las que la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación coincidente, en todo o en parte, con lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria⁸, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándolas al presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, si son susceptibles de controversia.

Que sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, dichas observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto,

⁶ La recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria el 15 de diciembre de 2016, con Formulario PDT 692 Nº 0750623225 (folios 1851 a 1857), en la que determinó igual obligación tributaria que la consignada en la primera declaración jurada rectificatoria presentada, por lo que surtió efectos con su presentación, según el artículo 88º del Código Tributario.

⁷ La cual ha surtido efectos conforme con el artículo 88º del Código Tributario.

⁸ Es decir, existe coincidencia entre la Administración y el administrado en cuanto a los aspectos que fueron materia de la declaración jurada rectificatoria y que previamente fueron observados por la Administración, siendo que en ocasiones, dichos aspectos rectificados son mencionados en la resolución de determinación. Cabe precisar que en el supuesto analizado la resolución de determinación puede haber sido emitida o no por algún monto, no obstante, lo importante a efecto del análisis es la mencionada coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario en la declaración rectificatoria y el valor.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

no son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario, aun cuando en el valor emitido se detallen cuáles fueron las observaciones, e incluso si éste las recoge como "reparos", puesto que no se ha modificado la determinación del deudor tributario contenida en la declaración rectificatoria⁹.

Que por otro lado, según la segunda interpretación, aun cuando el deudor tributario haya considerado y recogido las observaciones que se hicieron en el procedimiento de fiscalización, presentando una declaración jurada rectificatoria, dichos puntos rectificados han sido recogidos en la resolución de determinación como parte del fundamento de su emisión, la cual, es un acto administrativo que contiene el resultado de la labor de la Administración destinada a constatar si lo declarado por el deudor tributario es conforme a ley, por lo que no existe impedimento para cuestionar dichas observaciones, considerando que la finalidad del procedimiento de fiscalización es establecer la correcta determinación de la obligación tributaria y que posteriormente, en el procedimiento contencioso tributario, corresponde evaluar los actos administrativos emitidos por la Administración que contienen dicha determinación, salvaguardando los derechos del deudor tributario¹⁰.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2019-23 de 12 de julio de 2019, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."* de acuerdo con los siguientes fundamentos:

"El artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, conforme con el artículo 60 del citado código la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario, o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

El primer párrafo del artículo 61 del anotado código, establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Asimismo, el artículo 75 del referido código dispone que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Asimismo, según el artículo 76, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Cabe indicar que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

⁹ En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4987-3-2018, 05427-9-2018.

¹⁰ En este sentido, véase, por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08304-1-2017 y 02125-1-2018.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

En ese sentido el primer párrafo del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, prevé que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexo.

Dado que la determinación del deudor tributario se inicia por acto o declaración de este, debe considerarse que el numeral 88.1 del artículo 88 del citado código prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, dispone que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Por su parte, el numeral 88.2 del anotado artículo 88 dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Agrega que vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

En relación con los efectos de la declaración rectificatoria, señala que ésta surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Asimismo, se dispone que la declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior¹¹.

Dicha norma prevé que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del anotado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Ahora bien, conforme con lo señalado en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre contribuyente y Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen¹².

¹¹ Al respecto, se prevé que "Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial".

¹² En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10006-10-2014, 05725-1-2016, 06816-8-2016, 07621-4-2016, 08317-2-2016, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

De otro lado, en relación con la determinación de la obligación tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria¹³, se ha señalado que: "...el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"¹⁴".

Asimismo, se indicó que de acuerdo con el Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos impositivos declarados por éste¹⁵.

En relación con la autoliquidación realizada por el deudor tributario, se señaló que: "Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda"¹⁶. Así, los hechos impositivos declarados sirven de base para la autoliquidación".

Así también, se indicó que: "En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago"¹⁷, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria".

De otro lado, en cuanto al contenido de la declaración, se señaló que lo que el deudor tributario consigne en ésta afectará la determinación de la obligación tributaria, por lo que el Código Tributario prevé en su artículo 88 que aquél debe consignar en dicha declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se agregó que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, se indicó en dicha resolución, cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe

¹³ En la que se estableció como criterio de observancia obligatoria que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.

¹⁴ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, Curso de Derecho Financiero Español, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 150.

¹⁵ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, La Autoliquidación Tributaria, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 27.

¹⁶ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, Op. Cit., p. 150.

¹⁷ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables¹⁸, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Al respecto, se previó que: "Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa¹⁹ y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad²⁰".

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por el deudor tributario, TALLEDO MAZÚ explica que: "es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídica tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal". A ello agrega que: "Es un acto de reconocimiento (...) Es más bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por él señalados". Asimismo, en relación a sus efectos, indica que: "En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme...". En tal sentido, indica que: "Tales efectos se mantienen sólo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código, art. 61) o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código, art. 88)"²¹.

De otro lado, en cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación efectuada por la Administración, el citado autor explica que: "tiene la naturaleza de acto administrativo. Cuando no determina una obligación tributaria, el acto sólo expresa el juicio de la Administración sobre la situación jurídica del sujeto al cual se refiere. Cuando declara la existencia y cuantía de la obligación, la expresión de ese juicio puede ir acompañada de una exigencia de pago". Asimismo, en relación a su efecto, señala que: "el efecto propio de la determinación administrativa, una vez firme, es definir la situación jurídica del sujeto respecto del tributo y, en su caso, períodos considerados"²².

De lo expuesto se aprecia que nuestra normativa reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar total o parcialmente la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y periodo concretos, determinación que supone una

¹⁸ Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Palestra, 2006, Lima, P. 470. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto "porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 548.

¹⁹ Ello es concordante con lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 [Nota: actual artículo 51 del Texto Único Ordenado de la citada ley, aprobado por D.S. N° 004-2019-JUS], según el cual todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

²⁰ En este sentido, véase: MONTERO TRAIBEL, José, Op. Cit., p. 471.

²¹ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La determinación como acto tributario" en: Cuadernos Tributarios, N° 23, IFA, 1999, pp. 86 y ss.

²² En este sentido, véase: TALLEDO MAZÚ, César, Op. Cit., pp. 92 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

acción única, integral y definitiva²³, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente, estando impedida de desconocer sus propios actos²⁴.

Al respecto, en los fundamentos de la Resolución N° 04638-1-2005 se indicó que es reconocida la obligación de la Administración Tributaria de respetar sus propios actos de determinación siendo que la liquidación de la Administración es un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone su declaración de voluntad sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto.

Por consiguiente, finalizado el procedimiento de fiscalización, se advierte que por un lado, hay una limitación para el deudor tributario puesto que el artículo 88 del Código Tributario prevé que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del anotado código o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva²⁵, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. Igualmente, por otro lado, la determinación de la Administración Tributaria se entiende única, integral y definitiva salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario²⁶.

Considerando el marco expuesto, se analizará el supuesto en el cual, en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido consideradas por el deudor tributario a efecto de presentar una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y en el que posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación que recoge total o parcialmente lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria²⁷. En dicho marco, debe determinarse si las mencionadas observaciones, que fueron aceptadas por el deudor tributario, considerándolas a efecto de presentar su declaración jurada rectificatoria, constituyen reparos y por tanto, si son susceptibles de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

Como se ha indicado, cuando el deudor tributario presenta una declaración relacionada con la determinación de la obligación tributaria, declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible y liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación, siendo que dicha declaración determinativa no constituye un mero aporte mecánico de datos sino que implica una evaluación previa de los hechos y las normas aplicables, por lo que en ésta deben consignarse en forma correcta y sustentada los datos solicitados por la Administración. Asimismo, dicha declaración se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En efecto, el deudor tributario está obligado por ley a presentar dicha declaración consignando información correcta y conforme con la realidad, para lo cual, debe realizar previamente la valoración señalada.

²³ En el caso de fiscalizaciones parciales, se entiende que la fiscalización es integral, única y definitiva en cuanto a los elementos y aspectos que fueron materia de fiscalización.

²⁴ En este sentido, véase la RTF N° 04638-1-2005, de observancia obligatoria.

²⁵ Por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización.

²⁶ Como se ha indicado anteriormente, en el caso de fiscalizaciones parciales, se entiende que la fiscalización es integral, única y definitiva en cuanto a los elementos y aspectos que fueron materia de fiscalización.

²⁷ Es decir, existe coincidencia entre la Administración y el administrado en cuanto a los aspectos que fueron materia de la declaración jurada rectificatoria y que previamente fueron observados por la Administración, siendo que en ocasiones, dichos aspectos rectificados son mencionados en la resolución de determinación. Cabe precisar que en el supuesto analizado la resolución de determinación puede haber sido emitida o no por algún monto, no obstante, lo importante a efecto del análisis es la mencionada coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario en la declaración rectificatoria y el valor.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

En efecto, mediante dicha declaración determinativa, que constituye un acto voluntario y formal, se reconoce una situación jurídica tributaria ante la Administración Tributaria, esto es, su finalidad es manifestar una realidad jurídica. Como explica TALLEDO MAZÚ, el resultado que se pretende con esa determinación es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos señalados en ésta, por lo que en general, la descripción de la situación jurídica realizada por el deudor tributario en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente.

Presentada dicha declaración, genera responsabilidad en relación con los montos determinados y declarados y en cuanto a una posible infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad.

Ahora bien, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración, quien podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquél, emitiendo una resolución de determinación que altere todo o parte de la determinación efectuada por el deudor tributario.

Así, como explica TALLEDO MAZÚ, si bien la determinación inicial del deudor tributario se tiene por cierta provisionalmente, adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica total o parcialmente mediante resolución firme. Al respecto, los efectos de la determinación declarada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificada por éste (y dicha rectificación surta efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario) o modificada por la Administración, siendo que en ambos casos dicha modificación puede ser total o parcial.

En el primer caso, la modificación proviene de un acto voluntario formal que, como se ha mencionado, no responde a un acuerdo entre el deudor tributario y la Administración, incluso si ésta se presenta en el ámbito de una fiscalización, por lo que aquél es responsable por su presentación y contenido, así como de los efectos que produce. Al respecto, cabe precisar que los efectos de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine igual o mayor obligación, no son distintos según el ámbito en el que se presente. En tal sentido, ya sea que ésta se presente antes o durante un procedimiento de fiscalización, el efecto será el mismo, puesto que el artículo 88 del Código Tributario no ha hecho diferencias sobre el particular, de lo contrario, se crearía un tipo de declaración rectificatoria que, pese a surtir efectos conforme con el citado artículo 88, no alteraría la determinación realizada por el deudor tributario.

En el segundo caso, la modificación de la determinación del deudor tributario es fruto de la verificación o fiscalización que realiza la Administración Tributaria, la que se ejecuta a partir de lo declarado por aquél y es plasmada en un acto administrativo, esto es, la resolución de determinación. Al respecto, dicha labor fiscalizadora se ejerce considerando la última declaración jurada presentada que surtió efectos y los posibles reparos se efectuarán a partir de aquélla.

Ahora bien, cuando finaliza la fiscalización con la notificación de una resolución de determinación, puede que no exista discrepancia entre lo determinado por el administrado y lo determinado por la Administración, siendo que la coincidencia²⁸ puede deberse a que durante el trámite del procedimiento el administrado ha presentado declaraciones juradas rectificatorias que han surtido efectos, mediante las que ha considerado observaciones que la Administración detectó.

En efecto, puede ocurrir que finalizada la fiscalización su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque en el trámite de la fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación.

²⁸ La coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración puede ser total o parcial dado que en el curso de la fiscalización el deudor tributario podría reconocer todas o algunas de las observaciones que efectúe la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Como se aprecia, estos dos supuestos tienen en común la concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración, por lo que la resolución de determinación reflejará dicha concordancia y tendrá como única finalidad poner fin al procedimiento de fiscalización²⁹. Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta.

Al respecto, debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, "cuando se rectifique la declaración tributaria", esto es, se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario, siendo que en el presente caso, la modificación o rectificación por parte de la Administración no se configura debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de ésta debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones³⁰.

Así, conforme con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el requerimiento puede ser utilizado, entre otros fines, para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento o para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Por su parte, según el artículo 6 del mismo reglamento, el resultado del requerimiento puede utilizarse, entre otros, para notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el administrado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Según lo indicado, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, a través de los requerimientos y resultados de los requerimientos que notifica la Administración, el deudor tributario puede analizar las observaciones que ésta efectúa a la determinación plasmada en su declaración y si a partir de ello concluye que su declaración fue incorrecta y que las observaciones tienen sustento, puede proceder a rectificar lo declarado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, recogiendo en su propia determinación las observaciones efectuadas por la Administración, haciéndolas suyas, declaración que, como ya se ha indicado, es un acto voluntario y formal, la cual además, se presume cierta y tiene carácter de jurada.

En tal sentido, si el resultado de la fiscalización que es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la

²⁹ Respecto de estos puntos en los que existe coincidencia.

³⁰ Al respecto, cabe precisar que puede que el administrado recoja en su declaración rectificatoria todas o parte de las observaciones de la Administración, en tal sentido, no existirá reparo en aquellos puntos de coincidencia.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.

Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como "reparos"³¹, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración³².

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

Cabe destacar que si se considerase que las observaciones que fueron recogidas por el administrado en su declaración rectificatoria son reparos porque la Administración las menciona o consigna al emitir la resolución de determinación, y que por ello son susceptibles de discusión en el procedimiento contencioso tributario, ello implicaría desconocer los efectos de la última declaración jurada que presentó el administrado, lo que no se encuentra previsto por el artículo 88 del Código Tributario³³. En efecto, la comparación entre la posición de la Administración y la del administrado estaría en función a declaraciones anteriores de éste que han perdido eficacia³⁴.

De otro lado, debe tenerse presente que si se aceptase que es posible que el Tribunal Fiscal revise las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración y de ser el caso, revoque la resolución apelada, no puede perderse de vista que la declaración jurada que presentó el administrado no podrá ser modificada por éste (porque ya culminó la fiscalización), ni ha sido modificada por la Administración (porque emitió una resolución de determinación conforme con dicha declaración) ni puede ser modificada en el procedimiento contencioso tributario.

Por lo tanto, dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

³¹ Lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la declaración rectificatoria se presenta luego de emitirse la resolución de determinación pero antes de que ésta sea notificada.

³² De lo contrario, se estaría considerando como "reparo" aquello que si estaba contenido en la determinación del administrado, lo que no sería acorde con el artículo 77 del Código Tributario, que hace referencia a la existencia de un reparo u observación, cuando se "rectifique", esto es, se modifique la declaración tributaria, lo que no ocurre en el supuesto analizado.

³³ Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 76 del Código Tributario, puesto que el hecho de haberse efectuado dicha presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración puede proseguir con la fiscalización y efectuar observaciones adicionales, de ser el caso. El carácter definitivo de la determinación viene dado por lo recogido por la Administración en la resolución de determinación que pone fin al procedimiento, que en este caso, es coincidente con lo declarado, siendo que dada la coincidencia, no hay reparo que pueda ser controvertido.

³⁴ Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

En efecto, conforme con el criterio de la Resolución N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria, "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Al respecto, cabe indicar que en caso de haberse presentado una declaración rectificatoria en la que se determinó una obligación tributaria mayor, a efecto de recoger las observaciones halladas por la Administración en la fiscalización, dicha declaración surtirá efectos de forma inmediata, cometiéndose la infracción mencionada. En tal sentido, si se considerase que dichas observaciones constituyen verdaderos reparos susceptibles de impugnación, se estaría desconociendo los efectos de la declaración rectificatoria presentada y por lo tanto, tampoco se consideraría cometida la mencionada infracción.

Asimismo, si se señalase que dichas observaciones aceptadas constituyen reparos, desconociéndose los efectos de la declaración rectificatoria, deben tomarse en cuenta los efectos que se producirían en cuanto a los regímenes de incentivos y gradualidad, aplicables a las sanciones, puesto que estos implican mayores o menores rebajas según se rectifique o no lo declarado. Así, por ejemplo, el artículo 179 del Código Tributario prevé que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación y que dicho régimen se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. En tal sentido, podría ocurrir que el administrado se haya acogido parcialmente a dicho régimen con una escala y perderlo por considerar que existe un reparo y que este es impugnado.

Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley³⁵. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario³⁶, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.

Por consiguiente, se concluye que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

³⁵ Esto es, que cumplan los requisitos para su presentación y se presenten dentro de los plazos establecidos o, de ser el caso, se cumplan los requisitos para la admisión de recursos extemporáneos.

³⁶ Conforme con el artículo 135 del citado código, puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264³⁷.

Que en virtud a lo expuesto, dado que las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del 2014 por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas, fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del 2014 efectuada por la recurrente, no podían calificar como reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que en ese sentido y dado que la Resolución de Determinación N° 052-003-0016718 considera las observaciones por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente y la apelada se pronuncia sobre ellos, como si correspondieran a reparos susceptibles de controversia, tanto la citada resolución de determinación, como la apelada, han vulnerado el procedimiento legalmente establecido, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario³⁸, corresponde declarar su nulidad, en dichos extremos, debiendo considerarse como Adiciones para Determinar la Renta Neta Imponible³⁹, la suma consignada por la recurrente en el PDT N° 692 N° 750614225, esto es S/. 392 151,00, lo que determinará una renta neta imponible para el Impuesto a la Renta del 2014 de S/. 1 459 464,00.

Resoluciones de Determinación N° 052-003-0016711 a N° 052-003-0016717 y N° 052-003-0016719 a N° 052-003-0016723 – Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según texto aplicable al caso de autos, para efecto de este impuesto se entendía por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resultaba renta gravable de la tercera categoría, en tanto significara una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados y que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se regulaba en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinaba mediante la aplicación de la tasa del 30% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

³⁷ Norma que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

³⁸ El numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

³⁹ Casilla 103 en el PDT 692.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

Que por su parte, el artículo 13º-B del reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, incorporado por el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24º-A de la ley constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de acuerdo al criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, además, que dicha tasa adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4.1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que según el criterio adoptado en las Resoluciones Nº 02526-4-2016 y Nº 02373-3-2017, si bien la no utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas observadas no permite sustentar costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo al artículo 8º de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley Nº 28194, la suma cancelada objeto de reparo no constituye dividendos presuntos al no constituir una disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario, en razón de corresponder a una operación de la empresa debidamente contabilizada.

Que los aludidos valores (folios 1684 a 1697 y 1702 a 1711), fueron emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de del ejercicio 2014, entre otros⁴⁰, sobre la base del reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, según se aprecia del punto 4 al Resultado de Requerimiento Nº 0522160000812 (folios 1283 y 1284).

Que dado que en esta instancia se ha mantenido el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, corresponde mantener la aplicación de la aludida tasa adicional en dicho extremo, toda vez que por su naturaleza constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en consecuencia, la aplicación de Tasa Adicional del 4,1%, en el extremo impugnado, se encuentra ajustada a ley, por lo que corresponde mantener la acotación realizada por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa Nº 052-002-0007129 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado

⁴⁰ Aspectos no cuestionados.



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º Código Tributario.

Que en la citada resolución de multa (folios 1680 a 1682), se aprecia que fue girada al amparo del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y se sustenta en la determinación que resultó de las observaciones y reparos efectuados al concluirse el procedimiento de fiscalización, esto es, en el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por operaciones no reales, contenido en la Resolución de Determinación Nº 052-003-0016718, así como a las observaciones por no sustentar la deducción de una liquidación de compra ni la compra de materias primas, aceptadas con la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias mediante Formularios PDT 692 Nº 0750622494 y Nº 0750614225 (folios 1844 a 1857).

Que dado que con la presentación de las referidas declaraciones juradas rectificatorias se determinó una obligación tributaria mayor a la originalmente declarada, con lo cual se acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y que en esta instancia se ha mantenido el reparo por operaciones no reales, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con las mencionadas resoluciones de multa y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral Nº 1808-2018-EF/TF.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Determinación Nº 052-003-0016718 en el extremo que considera las observaciones por no sustentarse la deducción de una liquidación de compra, ni la compra de materias primas vinculadas como reparos y la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0002932/SUNAT de 31 de mayo de 2018 en el extremo se pronuncia sobre ellos.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0002932/SUNAT de 31 de mayo de 2018, en el extremo impugnado, en lo demás que contiene.
3. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como



Tribunal Fiscal

Nº 07308-2-2019

producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."

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


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


TERRY RAMOS
VOCAL


Horta Llanos
Secretario Relator
VLR/HLI/EM/njt.