



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

EXPEDIENTE Nº : 1282-99
INTERESADO : GUTIÉRREZ DELGADO, EVARISTO
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 22 de julio de 2003

VISTA la apelación interpuesta por **GUTIÉRREZ DELGADO, EVARISTO**, contra la Resolución de Intendencia Nº 096-4-00211/SUNAT, emitida el 30 de noviembre de 1998 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 094-3-01380 a 094-3-01392, sobre Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a agosto y octubre a diciembre de 1997 y enero y febrero de 1998, Resoluciones de Determinación Nºs. 094-3-01393 a 094-3-01397, 094-3-01399 a 094-3-01404, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a agosto y octubre a diciembre de 1997 y Resolución de Determinación Nº 094-3-01398, sobre pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 094-2-03954 a 094-2-03975, giradas por incurrir en las infracciones previstas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario y la Resolución de Multa Nº 094-2-03976, girada por la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que:

1. Si bien es el titular de la empresa cuyo nombre comercial es Hermanos Gutiérrez, su hermano Víctor Gutiérrez Delgado, quien falleció en un accidente en el que además se perdió la información contable, era el que conducía el negocio.
2. La determinación de la deuda debió efectuarse sobre base cierta, pues al contar con un sólo proveedor, la Administración podía conocer el volumen de sus compras y determinar el volumen de sus ventas.

Al realizarse la determinación sobre base presunta se ha violado el procedimiento legal establecido, debiendo tenerse en cuenta el criterio señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 399-4-97, según la cual la Administración debe determinar sobre base presunta los ingresos del recurrente, en aquellos períodos respecto de los cuales la presentación de la documentación sustentatoria de sus operaciones le genere duda o cuando no se hayan presentado las respectivas declaraciones juradas.

3. Cumplió con todos los requerimientos, presentó, exhibió y sustentó los documentos solicitados, y ha cumplido con presentar las declaraciones juradas, por lo que en su caso no se cumplen los supuestos del artículo 64º del Código Tributario, que habilitarían a la Administración a efectuar una determinación sobre base presunta.
4. Las resoluciones de determinación y de multa fueron emitidas sin ninguna fundamentación, consignándose sólo datos básicos sin describir los hechos ni las infracciones cometidas.
5. La resolución apelada señala que la documentación presentada ofrece dudas respecto a su veracidad y exactitud, sin embargo, no indica cuales son los motivos que llevan a tal conclusión, además, refiere que en base a las omisiones detectadas se aplicó la presunción prevista por el artículo 67º del Código Tributario, sin aclarar cuáles son esas omisiones ni el sustento legal.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

Que la Administración señala que:

1. Como consecuencia de los Requerimientos N°s. 006-98-SUNAT/R1-6320.0910 y 006-B-98-SUNAT/R1-6320.0910 y 006-98-0910, se detectaron saldos negativos en el Libro Caja, documentos que sustentan ventas realizadas que no reúnen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y que no cuentan con numeración correlativa que permita establecer un control, así como comprobantes de compra no registrados por cantidades superiores a las registradas, por lo que se encuentran acreditados los supuestos establecidos por el artículo 64º del Código Tributario para efectuar la determinación sobre base presunta.
2. El artículo 65º del referido Código establece las presunciones que la Administración Tributaria puede practicar, por lo que al haberse detectado por cruce de información la existencia de comprobantes de compra no contabilizados en el Registro de Compras, aplicó la presunción prevista por el numeral 2 de dicho artículo.
3. En la fiscalización se detectaron omisiones en el Registro de Compras en 4 meses no consecutivos, que en total son mayores al 10% de las compras de dichos meses, por lo que aplicó el procedimiento establecido por el artículo 67º del Código en mención, determinando nuevas bases imponibles para los períodos comprendidos entre enero y diciembre de 1997, en función a los cuales se determinaron omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas, a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y la cuota de regularización, emitiendo las resoluciones de determinación y de multa correspondientes.
4. Observó la Factura N° 001-004226 de Cuzmar Cuzmar Jorge, por lo que reparó S/. 42.00 correspondiente al crédito fiscal de octubre de 1997 por gastos que no corresponden al recurrente, y S/. 232.00 por ser un gasto ajeno al giro del negocio, no habiéndose impugnado este extremo de la acotación.
5. En la fiscalización se verificó que el recurrente no llevaba los registros de compras y de ventas, por lo que se emitió la Resolución de Multa N° 094-2-03976, por omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes, no habiendo el recurrente desvirtuado la comisión de la infracción.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Resoluciones de Determinación N°s. 094-2-01380 a 094-2-01390

La Administración emitió las mencionadas resoluciones de determinación por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, como consecuencia del reparo efectuado a la base imponible de dicho impuesto por ventas presuntas determinadas por omisiones en el Registro de Compras.

Cabe indicar que la Resolución de Determinación N° 094-2-01388 emitida por el Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de octubre, contiene además el reparo al crédito fiscal por gastos que no corresponden al contribuyente, sustentados en la Factura N° 001-004226 emitida por Cuzmar Cuzmar Jorge a Boutique Cats (folio 84), reparo que no ha sido desvirtuado, por lo que al encontrarse arreglado a ley, es mantenido por esta instancia.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "F. J. Colly S." or a similar variation.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

Con relación a los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, por ventas presuntas determinadas por omisiones en el Registro de Compras, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, norma aplicable al caso de autos, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes que permitieran conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; o sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitieran establecer la existencia y cuantía de ésta.

Por su parte, el artículo 64º del Código Tributario establecía los supuestos en los que la Administración podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, considerando entre otros, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que hubiese efectuado el deudor tributario (numeral 2) y cuando se detectara el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de ley (numeral 6).

En el informe que sustenta la resolución apelada, la Administración señala que al existir saldos negativos en el Libro Caja, emisión de documentos de ventas que no reúnen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y compras no registradas, el recurrente incurrió en los supuestos establecidos por el artículo 64º del Código Tributario que la facultaban para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Según lo consignado en los Resultados del Requerimiento Nº 006-98-SUNAT/R1-6320.0910 (folio 96), se detectó la anotación en el Registro de Ventas de documentos que no reunían los requisitos para ser considerados comprobantes de pago, habiendo el recurrente señalado mediante escrito del 22 de mayo de 1998 (folio 86), que la anotación de dichos documentos se efectuó en forma preventiva con la finalidad de ser reemplazados por facturas, lo que no se produjo debido a que las facturas se extraviaron en un accidente fluvial, adjuntando copia simple de una denuncia policial del 23 de marzo de 1998. Sin embargo, el recurrente no adjuntó medio probatorio alguno que acredite que efectivamente los comprobantes extraviados correspondían a las ventas sustentadas con los documentos observados por la Administración, por lo que conforme con lo señalado por la Administración, el recurrente habría incurrido en la causal establecida en el numeral 6 del artículo 64º del Código Tributario.

Por otro lado, de las copias del Libro Caja correspondientes a noviembre y diciembre de 1997 (folios 1 al 3) se aprecia que en dichos meses el recurrente registra saldos negativos de caja, esto es, los ingresos de dinero anotados son menores a los egresos, hecho que resta fehaciencia a su contabilidad y por tanto a las determinaciones tributarias efectuadas por éste, situación contemplada como causal por el numeral 2 del artículo 64º antes mencionado.

En tal sentido, se concluye que se habrían producido causales que habilitaban a la Administración para efectuar la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta.

Cabe indicar que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que se debió determinar la obligación tributaria sobre base cierta, pues según se aprecia de lo expuesto la Administración no sólo constató la existencia de causales que la habilitaron a utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta, sino que no contaba con elementos que le permitieran determinar la obligación sobre base cierta, pues su información contable generaba dudas sobre su veracidad, las cuales no fueron levantadas pese a habersele requerido información al respecto.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "D. E. G. M. P." followed by a date.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

Seguidamente corresponde verificar si la Administración estableció las ventas presuntas de conformidad con el procedimiento previsto por el artículo 67° del Código Tributario. Conforme con este artículo, cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos declarados o registrados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de adicionar a las compras omitidas el porcentaje normal de utilidad bruta que surja de la contabilidad para esos meses.

En el caso de autos, a fin de establecer los ingresos presuntos acotados, la Administración señala haber utilizado el procedimiento descrito por el artículo 67° del Código Tributario, toda vez que las omisiones al Registro de Compras se habrían detectado en los 4 meses señalados en la norma (febrero, marzo, abril y junio de 1997) y serían mayores al 10% de las compras registradas en dichos períodos. No obstante, de la revisión del expediente se aprecia que las compras omitidas a partir de las cuales se establecieron los ingresos presuntos, fueron detectadas como consecuencia de la información sobre ventas efectuadas al recurrente, proporcionada por Petróleos del Perú S.A., obrando en autos sólo una relación de compras no registradas elaborada por la Administración (folios 58 a 61), mas no así los comprobantes de pago emitidos por dicho proveedor.

De lo expuesto se tiene que la Administración aplicó el artículo 67° del Código Tributario, sin contar con la documentación que sustente las omisiones en el Registro de Compras, como podrían ser los comprobantes de pago respectivos. A mayor abundamiento, es preciso indicar que en los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización no se consigna si el recurrente exhibió los referidos comprobantes de pago, y que, por el contrario, éste alega que no los tuvo en su poder y hace referencia a la comercialización irregular de combustible existente en el ramo.

En tal sentido, siguiendo el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 809-3-97, procede que la Administración requiera la documentación específica que acredite las operaciones de compra a Petróleos del Perú S.A., de ser el caso, efectúe la respectiva determinación, y en consecuencia, emita nuevo pronunciamiento al respecto conforme a lo señalado, por lo que procede declarar la nulidad e insubsistente de la resolución apelada en este extremo.

2. Resoluciones de Determinación Nºs. 094-3-01391 y 094-3-01392

La Administración Tributaria emitió las referidas resoluciones de determinación por concepto de omisión total al pago del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero y febrero de 1998.

Según se aprecia de la cédula de determinación del Impuesto General a las Ventas correspondiente al año 1998 (folio 75), en dichos períodos la Administración no efectuó reparo alguno. Las omisiones acotadas resultaron al haberse reliquidado el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1997 y determinarse la existencia de un saldo a favor en este último mes arrastrable a períodos siguientes.

En atención a que de acuerdo con lo señalado en el punto anterior del presente análisis se concluyó que la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento respecto de las acotaciones efectuadas en el año 1997 y por consiguiente, de ser el caso, efectuar una nueva liquidación del Impuesto General a las Ventas, procede en este extremo, declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada a efecto que se emita nuevo pronunciamiento luego de establecer la existencia o no de saldo a favor en el período diciembre de 1997.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "F. E. G. M. J. L." followed by a date "28/06/98".



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

3. Resolución de Determinación Nº 094-3-01398

La Administración emitió la referida resolución de determinación por omisión al pago de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 1997, en mérito a los reparos efectuados por gastos ajenos al giro del negocio y por ingresos omitidos de declarar determinados según lo dispuesto por el artículo 67º del Código Tributario, al haberse detectado omisiones en el Registro de Compras.

Respecto del primer reparo, cabe señalar que la Administración observó el gasto sustentado en la Factura N° 001-004226 emitida por Cuzmar Cuzmar Jorge a favor de Boutique Cats por concepto de venta de telas (folio 84), por constituir un gasto ajeno al giro del negocio no deducible para la determinación del impuesto del ejercicio, reparo que no ha sido desvirtuado por el recurrente, por lo que al encontrarse arreglado a ley, procede mantenerlo.

Con relación al segundo reparo, en el punto 1 del presente análisis se concluyó que la Administración no acreditó con la documentación sustentaria respectiva, la existencia de omisiones en el Registro de Compras en 4 meses consecutivos o no consecutivos que en total fueran mayores o iguales al 10% de las compras de dichos meses, supuesto de hecho necesario para la determinación de ingresos omitidos sobre base presunta al amparo del artículo 67º del Código Tributario. En tal sentido, también procede declarar nula e insubsistente la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento, luego de requerir al proveedor del recurrente (Petróleos del Perú S.A.) los comprobantes de pago que éste no habría anotado en su Registro de Compras o cualquier otra prueba que acredite ello fehacientemente.

4. Resoluciones de Determinación Nºs 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404

La Administración emitió las referidas resoluciones de determinación por concepto de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondientes a los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, en mérito al reparo por ingresos omitidos determinados sobre base presunta al amparo del artículo 67º del Código Tributario.

Conforme con la cédula de determinación que obra en el expediente (folio 70), la Administración calculó los pagos a cuenta respecto a los cuales acota intereses, adicionando a la base imponible los ingresos presuntos establecidos por omisiones en el Registro de Compras.

En los puntos 1 y 3 del presente análisis, se concluyó que la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento respecto a los reparos por ventas e ingresos presuntos. Sin perjuicio de ello corresponde determinar si procede o no adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos determinados en aplicación de las presunciones establecidas por el Código Tributario y por la Ley del Impuesto a la Renta para efecto de la determinación anual del impuesto, y en tal sentido si procede extender la conclusión de los puntos 1 y 3 respecto de las Resoluciones de Determinación Nºs. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404.

Conforme lo disponía el numeral 2 del artículo 63º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, durante el período de prescripción la Administración estaba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitiesen establecer la existencia y cuantía de la misma. Los supuestos que debían cumplirse para dicha determinación eran los establecidos por el artículo 64º del mencionado Código.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

A su vez, el segundo párrafo del artículo 65º del citado Código, señala que “*la aplicación de las presunciones será considerada para efectos de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional (...)*”

Asimismo, el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, disponía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los primeros quince días del mes siguiente, cuotas mensuales que determinarían, a su opción, con arreglo a alguno de los sistemas previstos en dicho artículo.

De las normas antes glosadas se genera una duda respecto de la procedencia de la adición a la base de cálculo de los pagos a cuenta de los ingresos determinados sobre base presunta, en aplicación de las presunciones establecidas por los artículos 66º a 72º del Código Tributario y por los artículos 52º, 92º a 96º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicho asunto fue materia de acuerdo de Sala Plena según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-13 de 7 de julio de 2003, habiéndose adoptado como criterio 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*”.

El criterio adoptado se fundamenta en que de la revisión de los artículos 66º a 72º del Código Tributario y de los artículos 52º, 92º a 96º de la Ley del Impuesto a la Renta se puede apreciar que éstos aluden a incrementos que deben ser adicionados a la “*renta neta*”, base imponible de dicho tributo, mas no al “*ingreso neto*” que sirve de base para calcular los pagos a cuenta, tratándose de rentas de tercera categoría.¹

Asimismo, se preceptúa que tal incremento presunto sea atribuido al “*ejercicio anual*”, mas no se establece procedimiento alguno mediante el cual dicho monto pueda ser prorratoeado entre los ingresos netos “*mensuales*” de cada anticipo, como sí se regula tratándose del Impuesto General a las Ventas, cuya determinación es mensual.

De otro lado se observa que si el método de determinación sobre base presunta tiene por finalidad incorporar a la “*realidad jurídica*”² la existencia y cuantía definitiva de un tributo ante la imposibilidad de probar el nacimiento del hecho generador, atendiendo a una probable consecuencia de determinados hechos y circunstancias relacionados normalmente con el hecho generador; mal podrían tales presunciones ser aplicables a los pagos a cuenta, en tanto son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco. Al respecto, indicase que una vez presentada la Declaración Anual del Impuesto -cuyo hecho imponible se configura al 31 de diciembre-, subsiste sólo la obligación sobre los intereses de los anticipos.

Finalmente si se considerara el hecho que “*mediante los pagos a cuenta, el fisco apresura su recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta que, en muchos casos, resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio*”³; no tendría sentido atribuir ingresos netos presuntos adicionales a los ingresos netos que señala el artículo 85º de la ley del Impuesto a la Renta.

¹ Según el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos netos corresponden a los ingresos gravables devengados en el mes, descontadas las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos de naturaleza similar, no teniendo incidencia alguna en este caso, los gastos relacionados con la generación de la renta gravada cuya deducción de la renta bruta sirve de cálculo de la renta neta.

² SUSANA CAMILA NAVARRINE y RUBÉN ASOREY, “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario”. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000. p. 8.

³ FONROUGE, Giuliani, “Impuesto a la Renta”. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996. p. 355.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

Expuestos los fundamentos del acuerdo adoptado, es preciso anotar que conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-13, éste se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución con carácter de precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

De igual manera, cabe señalar que el criterio indicado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

En el presente caso se advierte que la resolución apelada declaró improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-014, emitidas por concepto de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondientes a los meses enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, en mérito a los reparos efectuados en la fiscalización por presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras, sin embargo, teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que no correspondía que la Administración Tributaria adicionara a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio de 1997 los ingresos determinados en aplicación de la presunción establecida por el artículo 67º del Código Tributario, ya que ésta, al igual que las demás presunciones contenidas en el Código Tributario así como en la Ley del Impuesto a la Renta, es únicamente aplicable para la determinación anual del impuesto.

En tal sentido, al haberse emitido los mencionados valores prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar su nulidad al amparo del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario. Asimismo, en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo.

5. Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03954 a 094-2-03975

La Administración emitió las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03954, 094-2-03956 a 094-2-03958, 094-2-03960 a 094-2-03962, 094-2-03964, 094-2-03965, 094-2-03967, 094-2-03969 a 094-2-03972 y 094-2-03974 por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 1997, enero y febrero de 1998, y del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

A su vez emitió las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03955, 094-2-03959, 094-2-03963, 094-2-03966, 094-2-03968, 094-2-03973 y 094-2-03975, por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1997, y del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

Según se puede apreciar en los papeles de trabajo, las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03969 a 094-2-03971 se originaron en las declaraciones rectificadorias presentadas por el recurrente respecto a los períodos agosto de 1997, enero y febrero de 1998, mediante Formularios 191 con N° de Orden 1269271, 195 con N°s. de Orden 138050 y 138051, a través de los cuales incrementó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de dichos meses. Estando a que con la presentación de las referidas rectificadorias se evidenció que la determinación de la obligación tributaria no se había realizado correctamente en las declaraciones juradas originales, se encuentra acreditada la comisión de infracción sancionada, por lo que en este extremo procede confirmar la apelada.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

De otro lado, la Resolución de Multa Nº 094-2-03964, fue emitida por el Impuesto General a las Ventas del mes de agosto de 1997, por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178º del citado Código. El importe de dicho valor se calculó considerando la diferencia entre el tributo omitido determinado en la Resolución de Determinación Nº 094-3-01387 y el determinado por la recurrente en la Declaración Jurada rectificatoria presentada mediante Formulario 191 con Nº de Orden 1269271, resolución de determinación que deberá ser reliquidada en cumplimiento de la presente resolución, por lo que también procede declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada en este extremo.

En cuanto a las Resoluciones de Multa Nºs. 094-2-03954 a 094-2-03963, 094-2-03965 a 094-2-03968 y 094-2-03972 a 094-2-03975, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los meses de enero, abril, julio, octubre, noviembre y diciembre de 1997, así como por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, cabe indicar que la Administración sancionó al recurrente por la comisión a la vez de las infracciones previstas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código en mención, y que los saldos aumentados indebidamente y los tributos omitidos sobre los cuales se calcularon las sanciones corresponden a los establecidos en las resoluciones de determinación analizadas en los puntos 1, 2 y 3 de la presente resolución, respecto de los cuales se concluyó la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada.

Al respecto se debe tener en cuenta que de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 1109-4-2003 del 28 de febrero de 2003, la misma que constituye precedente de observancia obligatoria, se produce la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria, dado que por un mismo hecho, cual es, el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

Consecuentemente, en este extremo procede igualmente declarar nula e insubsistente la resolución apelada, a fin que la Administración recalcule el importe de las sanciones impuestas, luego de reliquidar el adeudo tributario por concepto de Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, considerando que de acuerdo con el criterio antes expuesto, únicamente procede la aplicación de la sanción más grave.

6. Resolución de Multa Nº 094-3-03976

La Administración emitió la referida resolución de multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario, esto es, por omitir llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes, toda vez que los Registros de Compras y de Ventas no consignaban el código de los comprobantes de pago anotados y el recurrente no llevaba contabilidad de costos.

Respecto a la primera observación, en el Resultado del Requerimiento Nº 006-98-SUNAT/R1-6320.0910, la Administración señala que el recurrente no consigna en los Registros de Compras y de Ventas el código de los comprobantes de pago anotados, requisito exigido por el artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF y sustituido por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF. Sobre el particular, el recurrente no vierte ningún argumento, ni presenta medio probatorio que desvirtúe lo señalado por la Administración, por lo que encontrándose arreglada a ley, procede mantener la observación.



Tribunal Fiscal

Nº 04184-2-2003

En cuanto a la segunda observación, cabe indicar que conforme con lo establecido por al artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° de su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, están obligados a llevar contabilidad de costos, aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales en el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1500 Unidades Impositivas Tributarias. En la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996 (folio 26), se observa que los ingresos del recurrente sólo habrían ascendido a S/. 67,812 en dicho ejercicio, importe que no es cuestionado por la Administración, por lo que no estaría obligado a llevar contabilidad de costos, careciendo de sustento la observación realizada.

No obstante ello, en tanto la primera observación acredita la comisión de la infracción sancionada, procede confirmar la apelada en este extremo.

7. Finalmente, cabe agregar que carece de sustento lo señalado por el recurrente en el sentido que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas no cuentan con fundamentación, pues dichos valores cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario. Asimismo, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, la resolución apelada se ha pronunciado sobre todos los puntos planteados por el recurrente.

Con las vocales Espinoza Bassino y Winstanley Patio, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

1. Declarar la **NULIDAD** de las Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01393 a 094-3-01397 y 094-3-01399 a 094-3-01404, y de la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT del 30 de noviembre de 1998, en este extremo.
2. Declarar **NULA E INSUBSTANTE** la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT, respecto a las Resoluciones de Determinación N°s. 094-3-01380 a 094-3-01392 y 094-3-01398 y a las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03954 a 094-2-03968 y 094-2-03972 a 094-2-03975, debiendo la Administración Tributaria emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con lo establecido por la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 096-4-00211/SUNAT en cuanto a las Resoluciones de Multa N°s. 094-2-03969 a 094-2-03971 y 094-2-03976.
4. Declarar de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

Regístrate, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

Espinoza Bassino
VOCAL

Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MC/jcs.

ESPINOSA BASSINO
VOCAL

WINSTANLEY PATIO
VOCAL