



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

EXPEDIENTE Nº : 3117-00
INTERESADO : **EBER PIZARRO PIZARRO**
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Ucayali
FECHA : Lima, 16 de mayo de 2003

VISTA la apelación interpuesta por **EBER PIZARRO PIZARRO** contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 155-4-00278 emitida con fecha de 31 de mayo de 2000 por la Oficina Zonal Ucayali de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 154-3-01441, 154-3-01444 a 154-3-01454, 154-3-01456, 154-3-01458 a 154-3-01464 y 154-3-01466 a 154-3-01477 giradas por Impuesto General a las Ventas de marzo, junio a agosto, octubre y diciembre de 1995 y enero, abril a junio y agosto a diciembre de 1996, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio, agosto, octubre y diciembre de 1995 y de febrero a diciembre de 1996 e Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios 1995 y 1996, respectivamente, así como contra las Resoluciones de Multa Nºs. 154-2-01993, 154-2-01995, 154-2-02000, 154-2-02002, 154-2-02003, 154-2-02004 a 154-2-02010, 154-2-02013 a 154-2-02018, 154-2-02021 a 154-2-02029, 154-2-02031, 154-2-02032, 154-2-02034, 154-2-02037 a 154-2-02049 y 154-2-02052 a 154-2-02071 giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º y en el numeral 2) del artículo 175º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene lo siguiente:

1. La Administración Tributaria ha aplicado indebidamente las normas contenidas en el Capítulo XI del Decreto Legislativo Nº 775 sustituido por el Decreto Legislativo Nº 821 y lo dispuesto en el inciso a) del numeral 2) del artículo 3º del Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, pues ha desconocido la existencia de ventas en consignación (que oportunamente acreditó con las guías de remisión en las que se anota como motivo de su emisión la entrega de diversos bienes en consignación), aduciendo la falta de presentación de los respectivos contratos, requisito que no exige la Ley del Impuesto General a las Ventas ni su reglamento.

Conforme con las normas antes mencionadas, cumplió con emitir los respectivos comprobantes de pago cuando se materializaba la venta por el consignatario. No obstante, la Administración determinó como fecha de nacimiento de la obligación tributaria la de envío o remisión de la mercadería al consignatario, determinando la existencia de diferimiento de ingresos y omisiones inexistentes, tanto para efecto del Impuesto General a las Ventas como del Impuesto a la Renta, no siendo cierto, como aduce la Administración, que haya afirmado no realizar operaciones mediante la modalidad de venta en consignación.

2. Por otro lado, aún cuando la Administración reconoce que cumple con los requisitos contemplados en el artículo 47º de la Ley del Impuesto General a las Ventas para gozar de la exoneración del impuesto por las ventas de bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley Nº 21503 y aquellos bienes totalmente liberados en el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, vigente, considera que ha utilizado indebidamente el crédito fiscal proveniente de compras gravadas destinadas a operaciones exoneradas, lo que resulta incorrecto pues para determinarlo cumplió con lo dispuesto en el numeral 6.1 del artículo 6º del Decreto Supremo Nº 29-94-EF modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, además de lo cual la mayor parte de los bienes exonerados fueron comprados a importadores y productores de la región de selva, que por estar exonerados no pudieron trasladarle crédito fiscal.

C¹ 51 *[Firma]* 1



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

Que la Administración señala:

1. De la información contenida en el expediente relativa al domicilio, administración, contabilidad y operaciones del contribuyente, se advierte que cumple con los requisitos previstos en el artículo 46º de la Ley del Impuesto General a las Ventas por lo que le corresponde beneficiarse con la exoneración del tributo en la región de la selva. No obstante, teniendo en cuenta que realiza operaciones gravadas y no gravadas, debe pagar el impuesto relativo a las primeras, con la respectiva deducción del crédito fiscal de acuerdo a ley.
2. Los valores emitidos por concepto de Impuesto General a las Ventas se originan en los reparos efectuados al débito fiscal (diferimiento de ingresos e ingresos omitidos) y al crédito fiscal (para la determinación de sus obligaciones por operaciones gravadas, el reclamante tomaba como crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de productos exonerados de dicho impuesto).

Los reparos al débito fiscal se efectuaron porque se detectó que el contribuyente procedía a la entrega de bienes sin el debido registro y emisión del comprobante de pago respectivo. Si bien inicialmente éste pretendió justificar tal circunstancia aduciendo que las operaciones objetadas correspondían a ventas realizadas por comisionistas o consignatarios, por lo que la obligación tributaria no nacía con la entrega del bien sino cuando aquél era vendido, posteriormente esta afirmación fue desmentida por el propio recurrente con ocasión del cierre del Requerimiento Nº 038-98-SUNAT/Z1/252, emitido durante la reclamación, donde se deja constancia que éste no cumplió con exhibir los respectivos contratos de consignación y/o comisión, manifestando que éstos no existían por cuanto las ventas no se realizaban bajo el sistema de consignación ni comisión.

Siendo esto así, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 4º inciso a) primer párrafo de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el sentido que en la venta de bienes, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero. Habiéndose constatado que de acuerdo con la cédula de fiscalización, el recurrente emitió las guías de remisión que sustentan el traslado de los bienes, mas no los comprobantes de pago que sustentan su adquisición, omitiendo con ello la correcta contabilización y determinación de sus ingresos gravables, se genera una variación y aumento en la base imponible del Impuesto General a las Ventas, la que debe reestructurarse en función de los resultados del nuevo análisis realizado en la instancia de reclamaciones en ejercicio de la facultad de reexamen. A ello debe agregarse que con fecha 6 de mayo de 1997, el recurrente presentó diversas declaraciones rectificatorias modificando en ellas, entre otros datos, el monto de sus operaciones gravadas, esto es, la base imponible para el Impuesto General a las Ventas, las que surten sus efectos en virtud a lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 88º del Código Tributario, admitiendo tácitamente haber incurrido en omisión al declarar el monto de sus operaciones gravadas, aún cuando el monto declarado en esta segunda oportunidad tampoco coincide con el que ha sido determinado en esta instancia.

Los reparos al crédito fiscal se efectuaron al amparo de los artículos 11º y 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, porque se pudo constatar que algunos de los bienes adquiridos por el recurrente están especificados y totalmente liberados en el Arancel Común Anexo al Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruana Colombiano de 1938 vigente y contenidos en el Apéndice del Decreto Ley Nº 21503, por lo que su adquisición está exonerada del Impuesto General a las Ventas y en consecuencia no genera crédito fiscal deducible. En consecuencia, los reparos efectuados deben mantenerse, máxime si el recurrente no alega argumento alguno para desvirtuarlos.

3. En cuanto a los reparos efectuados por concepto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1995 (con excepción de enero y febrero, que no estuvieron comprendidos en la fiscalización) y 1996, éstos son el resultado de aplicar a la nueva base imponible (ingresos) determinada para efecto del Impuesto General a las Ventas, el sistema previsto en el inciso a) del artículo 85º del Decreto Legislativo Nº 774, Ley del Impuesto a la Renta, esto es el sistema de coeficientes, habida cuenta que tanto en el ejercicio precedente al anterior (en el caso de los pagos a cuenta del ejercicio 1996) y

c ^ 91



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

anterior existieron ingresos e impuesto calculado. No obstante, habiéndose constatado que los cálculos efectuados en la fiscalización son incorrectos, se ha procedido a corregirlos, determinándose que en marzo, abril y mayo de 1995 no existe tributo omitido, que enero y febrero de 1995 no pueden ser acotados al no haber sido materia de fiscalización y que en el resto de valores la acotación resultaba procedente.

Tratándose del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1995 y 1996, los reparos efectuados corresponden a ingresos omitidos (S/. 234 098,00 y S/. 430 892,00, respectivamente) y a gastos no deducibles, en este último caso por tratarse de gastos ajenos o no sustentados (S/. 30 329,00 y S/. 9 606,00, respectivamente).

4. En cuanto a las multas giradas al amparo de los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Código Tributario (Código 6091 y 6101, respectivamente), las primeras corresponden a los períodos en los cuales ha determinado la existencia de omisión en el monto declarado por el recurrente como base imponible del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, generándose asimismo omisiones en la determinación de los correspondientes impuestos -cuyo monto corresponde reliquidar al apreciarse que no coinciden con el monto del tributo omitido determinado en esta instancia-, mientras las segundas corresponden a los períodos en los que se han efectuado reparos a la determinación del crédito fiscal como consecuencia de haberse constatado que el contribuyente utilizó como crédito el impuesto originado en la compra de productos que están exonerados del Impuesto General a las Ventas en virtud del artículo 46° de dicha ley.

Por otro lado, en el caso de las multas giradas al amparo del numeral 2) del artículo 175° del Código Tributario (Código 6033), la infracción ha quedado acreditada por el hecho que el contribuyente realizó la entrega de los bienes con la correspondiente guía de remisión pero no cumplió con emitir el comprobante de pago ni con realizar el registro contable respectivo de la operación, sin perjuicio de lo cual al constatar que los montos tomados como base en estos valores no coinciden con los determinados por el auditor de fiscalización y tampoco con los de esta instancia, resultó necesario precisar los montos correctos.

Que de lo actuado se tiene:

Es objeto de controversia determinar si los reparos efectuados por la Administración, recogidos en las resoluciones de determinación y multa impugnadas, que influyen en la determinación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 1995 y 1996, se encuentran arreglados a ley. Previamente al análisis del tema de fondo cabe determinar si la Administración tenía facultad para fiscalizar los períodos y tributos acotados al amparo del entonces vigente artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816.

Validez del procedimiento de fiscalización

El artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816¹ (en adelante el Código) señalaba que la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectaban algunos de los hechos que expresamente señalaba la referida norma.

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

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

C ^ 91



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

Conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 5847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano", de acuerdo con el mencionado artículo 81º, tratándose de tributos de liquidación anual como es el Impuesto a la Renta, hasta el mes de junio del año en que se realizaba la fiscalización se consideraría como último ejercicio, para efecto de la fiscalización, el año precedente al anterior.

Así, a partir del vencimiento del plazo para efectuar la determinación de la obligación tributaria y hasta el mes de junio del ejercicio en que se realizaba la fiscalización, la Administración no estaba facultada para realizar la fiscalización alternativa y de manera excluyente entre el último o penúltimo ejercicio gravable, toda vez que el Código Tributario dispuso expresamente una excepción en el sentido que, en el caso de tributos de liquidación anual, hasta junio del año en que se realizaba la fiscalización, se debía iniciar ésta por el año precedente al anterior.

En lo que respecta a la aplicación de las reglas relativas a la suspensión de fiscalización regulada por el derogado artículo 81º del Código Tributario, para los pagos a cuenta del Impuesto Renta, se ha detectado la existencia de dualidad de criterio en cuanto a si éstos deben regirse por las reglas aplicables para los tributos de periodicidad anual o tributos de periodicidad mensual. En efecto, mientras que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6273-4-2002 de 28 de octubre de 2002 se estableció que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se rigen por los criterios aplicables a los tributos de periodicidad mensual, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 8751-3-2001 de 30 de octubre de 2001 y 6623-1-2002 y 6697-1-2002 de 15 y 19 de noviembre de 2002, entre otras, se ha considerado que los pagos a cuenta se rigen por las reglas aplicables a los tributos de periodicidad anual.

Los criterios antes establecidos han sido objeto de revisión por parte de este Tribunal, habiéndose suscitado dos posibles interpretaciones. La primera de ellas postula que para la aplicación del beneficio de suspensión de fiscalización regulado por el derogado artículo 81º del Código Tributario, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se debían regir por las reglas aplicables para los tributos de periodicidad mensual, puesto que si bien el citado artículo 81º no mencionaba expresamente al anticipo o pago a cuenta mensual, debía entenderse que dicha norma, al referirse a los tributos de liquidación mensual, incluía asimismo a los pagos a cuenta en tanto obligaciones de carácter mensual, que deben ser pasibles de fiscalización por parte de la Administración Tributaria en su oportunidad.

En oposición a este planteamiento, la segunda postura considera que para la suspensión de fiscalización regulada por el derogado artículo 81º del Código Tributario, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se debían regir por las reglas aplicables para los tributos de periodicidad anual, debido a que de la revisión del citado artículo se advierte que para la aplicación de este beneficio, los anticipos o pagos a cuenta mensuales se asimilan al tributo al cual se encuentran vinculados en tanto constituyen un adelanto del pago del Impuesto a la Renta cuyo nacimiento acaecerá al final del ejercicio, esto es, cuando se configure el hecho imponible el 31 de diciembre.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 796-2-2001 de 28 de junio de 2001 se ha señalado que los anticipos o pagos a cuenta, "*son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio*" y autores como Juan Roque García Mullin², han señalado que "*los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)...*". En este orden de ideas, en este caso, dada la estrecha vinculación de la obligación de efectuar pagos a cuenta o anticipos del Impuesto a la Renta, con la obligación tributaria sustantiva de dicho tributo (que es de periodicidad anual y se generará al cierre del ejercicio), para efecto de la aplicación del beneficio de suspensión de fiscalización que regulaba el

² GARCIA MULLIN, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo. Setiembre 1980. PP. 183

CA 51



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

derogado artículo 81º del Código Tributario, los pagos a cuenta o anticipos del Impuesto a la Renta debían regirse por las mismas reglas aplicables al Impuesto a la Renta, como tributo de liquidación anual.

Es este segundo criterio el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2003-006 de fecha 3 de abril de 2003, en el que también se ha dispuesto que la resolución que se emita en su aplicación sea publicada en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con lo establecido en el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que señala que *"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 este precedente de observancia obligatoria, en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal"*.

También corresponde indicar que el criterio recogido tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002, en base al cual se emite la presente resolución.

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

Conforme se aprecia de la documentación que obra en el expediente, mediante el Requerimiento N° 075-97-PF6, de fecha 25 de marzo de 1997 (folio 232), la Administración solicitó al recurrente diversa información y documentación contable y tributaria para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 1996, tanto para el Impuesto General a las Ventas como el Impuesto a la Renta. Posteriormente emitió el Requerimiento N° 075-A-97-PF6, notificado el 8 de abril de 1997, solicitándole la misma información, pero correspondiente al año 1995. En el resultado del primero de los requerimientos de fecha 22 de abril de 1997 (folio 230) se aprecia que la Administración no detectó omisión alguna, habiéndolo hecho a través del resultado del Requerimiento N° 075-A-97-PF6 (folios 228 y 229) por lo que al no haberse detectado inicialmente omisiones en el año 1996 no podía retroceder a períodos anteriores para efecto del Impuesto General a las Ventas.

Ahora bien en aplicación del artículo 81º del Código Tributario la Administración estaba facultada para fiscalizar el Impuesto General a las Ventas de marzo de 1996 a febrero de 1997, así como del Impuesto a la Renta del "último ejercicio" (incluyendo los pagos a cuenta de este ejercicio), esto es de 1995, mas no el Impuesto a la Renta del año 1996.

Por lo señalado corresponde declarar la nulidad del Requerimiento N°s. 075-97-PF6 en el extremo que solicita documentos e información correspondiente al Impuesto General a las Ventas del año 1995 hasta febrero de 1996 y del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996 (incluyendo información relativa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con los pagos a cuenta de este último impuesto), al haberse emitido infringiendo el procedimiento legalmente establecido conforme con lo señalado por el numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario, así como de los actos posteriores vinculados a ellos, incluyendo las Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01441, 154-3-01444, 154-3-01445, 154-3-01447, 154-3-01449, 154-3-01451, 154-3-01454 y 154-3-01477 y las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-01993, 154-2-01995, 154-2-02000, 154-2-02003, 154-2-02004, 154-2-02006, 154-2-02008 a 154-2-02010, 154-2-02014 a 154-2-02016, 154-2-02018, 154-2-02024, 154-2-02023, 154-2-02021, 154-2-02027 a 154-2-02029, 154-2-02032 y 154-2-02071, así como las Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01456, 154-3-01458, 154-3-01460, 154-3-01462, 154-3-01464, 154-3-01466, 154-3-01468, 154-3-01470, 154-3-01472, 154-3-01474, 154-3-01476 y las Resoluciones de Multa vinculadas N°s. 154-2-02026, 154-2-02031, 154-2-02034, 154-2-02039, 154-2-02043, 154-2-02047, 154-2-02049, 154-2-02053, 154-2-02055,

c'



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

154-2-02059, 154-2-02064 y 154-2-02068³ vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, correspondiendo anotar que sobre la nulidad parcial, en la misma Resolución N° 5847-5-2002 citada se ha señalado que cuando un vicio de nulidad afecta a sólo una parte del acto, la declaración de tal se efectúa respecto de dicho extremo.

Siendo así, en el presente caso procede analizar si es correcta la determinación de la deuda tributaria por concepto de Impuesto General a las Ventas de abril a junio y agosto a diciembre de 1996, del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1995, así como las omisiones por concepto de los pagos a cuenta de los meses de julio, agosto, octubre y diciembre de 1995, además de las resoluciones de multa que se encuentran vinculadas a ambos tributos que fueron giradas como resultado de la fiscalización y mantenidas en la apelada⁴.

Impuesto General a las Ventas de abril a junio y de agosto a diciembre de 1996 (Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01459, 154-3-01461, 154-3-01463, 154-3-01467, 154-3-01469, 154-3-01471, 154-3-01473 y 154-3-01475)

Según se desprende de autos y se señala expresamente en la apelada, el recurrente cumple con los requisitos exigidos por el Capítulo XI del Decreto Legislativo N° 775 y el Decreto Legislativo N° 821, Leyes del Impuesto General a las Ventas vigentes en los periodos reparados, para gozar de los beneficios de la región de selva, debiendo destacarse que conforme con lo verificado en la etapa de fiscalización, durante el periodo fiscalizado el recurrente realizó el 100% de sus operaciones de venta en dicha región.

En tal sentido, conforme con lo previsto en el artículo 47° de estas normas, durante los periodos reparados gozaba de la exoneración del impuesto en las operaciones de importación que destinara al consumo de la región y a la venta para su consumo en la misma, de los bienes especificados y totalmente liberados en el arancel común anexo al protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación Peruano Colombiano de 1938 vigente y los bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503, así como en las importaciones y ventas en la región de los insumos que se utilizaban en ella para la fabricación de dichos bienes. Asimismo, se encontraba exonerada de este tributo por las ventas que hubiera realizado en la región para su consumo en ella, de los bienes producidos en ésta, de los insumos que se utilizaban para fabricar dichos bienes y de los productos naturales propios de la región, cualquiera fuera su estado de conservación, así como por los servicios que hubiera prestado en ella.

³ En la apelada, la Administración dejó sin efecto los valores girados por Impuesto General a las ventas de abril de 1995 y febrero, marzo y julio de 1996, (Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01442, 154-3-01455, 154-3-01457 y 154-3-01465), así como las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-01997 y 154-2-01996 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a abril de 1995), 154-2-01999 (girada al amparo del numeral 2) del artículo 175° y vinculada al periodo mayo de 1995), 154-2-02001 (girada al amparo del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas al periodo junio de 1995), 154-2-02011 y 154-2-02012 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a setiembre de 1995), 154-2-02019 y 154-2-02020 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a noviembre de 1995), 154-2-02033 y 154-2-02030 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a febrero de 1996), 154-2-02036 y 154-2-02035 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a marzo de 1996), así como las 154-2-02051 y 154-2-02050 (giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y del numeral 2) del artículo 175° y vinculadas a julio de 1996). En tal oportunidad, también dejó sin efecto los valores girados por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 1995 (Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01439 y 154-3-01440), así como las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-01991, 154-2-01992, 154-2-01994 y 154-2-01998, emitidas al amparo del numeral 1) del artículo 178° y vinculadas a los pagos a cuenta de enero a abril de 1995.

⁴ Esto es, las resoluciones de multa giradas al amparo de: i) el numeral 2) del artículo 175° del Código Tributario vinculadas al Impuesto General a las Ventas de abril a junio y agosto a diciembre de 1996; ii) el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario vinculadas a este mismo impuesto correspondientes a los periodos abril a junio y agosto a diciembre de 1996; iii) el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario vinculadas también al Impuesto General a las Ventas de los meses de marzo a mayo y setiembre a diciembre de 1996; y, iv) el numeral 1) del artículo 178° vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio, agosto, octubre y diciembre de 1995 y al pago de regularización del mencionado impuesto correspondiente al ejercicio 1995.

C⁷ 91 [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

Sin embargo, se pudo constatar que el recurrente realiza operaciones gravadas y no gravadas, por lo que en la fiscalización se procedió a verificar la correcta determinación del débito y del crédito fiscal de las primeras, encontrándose diversos reparos que se analizan a continuación.

Reparos al débito fiscal:

Según se desprende de autos, la Administración realizó dos tipos de reparos:

1. Por diferimiento de ingresos; y,
2. Por ventas omitidas (efectuadas con guías de remisión y sin comprobantes de pago).

Según se consigna en el Resultado del Requerimiento Nº 075-A-97-9F6 (folios 228 y 229), emitido en la etapa de fiscalización, la Administración detectó que el contribuyente realizó ventas diferidas al incumplir con la emisión de los comprobantes de pago en el momento de la entrega de los bienes, lo que efectuó con posterioridad. Asimismo detectó que en algunos casos, pese a haberse entregado el bien al adquirente (se verificó la existencia de guías de remisión), no se registraron las ventas realizadas (en algunos casos, inclusive, a pesar que se pudo constatar que los clientes habían cancelado los bienes transferidos).

Ante tal hecho, en el Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 075-97-PF6 notificado el 22 de abril de 1997 (folio 227), la Administración solicitó al interesado la subsanación y/o rectificación de las omisiones encontradas ante la falta de emisión de los comprobantes de pago por las ventas de los bienes en el momento de su entrega, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 4º del Decreto Legislativo Nº 821, consignando en sus resultados que éste no subsanó las omisiones encontradas.

Con la información obtenida en la etapa de fiscalización, la Administración emitió los valores correspondientes, los cuales fueron impugnados por el recurrente, siendo materia de un nuevo examen en la instancia de reclamaciones, en virtud de lo previsto por el artículo 127º del Código Tributario que dispone que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones.

Así, mediante el Requerimiento Nº 038-98-SUNAT/Z1-252 notificado el 28 de setiembre de 1998 (folio 506) la Administración volvió a solicitar la información contable correspondiente a los años 1995 y 1996, consignándose en el resultado de este requerimiento (folio 505), que el contribuyente:

- No presentó el análisis de las guías de remisión emitidas durante los años 1995 y 1996 y sus correspondientes facturas de ventas. No obstante presentó el Escrito Nº 6871 de 14 de octubre de 1998 en el cual detalló algunas guías de remisión y sus correspondientes comprobantes de pago, las que fueron verificadas a efecto de ser consideradas en la nueva determinación de la deuda.
- No exhibió los contratos de consignación y/o comisión solicitados. Según manifestó el contribuyente, estos contratos no existieron, pues las ventas no se realizaron bajo el sistema de consignación o comisión. Tanto las guías de remisión como los comprobantes de pago relacionados se emitieron a nombre de una misma persona.
- No exhibió los comprobantes de pago por las comisiones de venta de mercadería, remitiéndose a lo señalado en el ítem precedente.

Respecto de los conceptos reparados, en su recurso de apelación el contribuyente se limitó a indicar que el diferimiento y la supuesta omisión de ingresos se debió a que, como es usual en la práctica comercial, (tiene como actividad la venta de artefactos y muebles) sus ventas se hacían a consignación. En tal

C ^ 51



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

oportunidad también señaló que la costumbre comercial es que dichos contratos no se celebren por escrito, motivo por el cual no pudo presentar los contratos de consignación solicitados por la instancia de reclamaciones y que ni en la ley ni en el reglamento del Impuesto General a las Ventas exigen tal formalidad.

En cuanto a este extremo alegado por el recurrente corresponde indicar que no obstante que en la fiscalización se le comunicó que se había detectado que difería y omitía ingresos como consecuencia de no emitir comprobantes de pago en el momento de la entrega del bien (Resultado del Requerimiento N° 075-A-97-PF6, folios 228 y 229), requiriéndosele que sustentara dichas irregularidades (Requerimiento de Sustentación de Reparos N° 075-97-PF6, folio 227), éste no alegó que tal circunstancia se debiera a que sus ventas las realizaba valiéndose de comisionistas o consignatarios, tal como se desprende del resumen de los requerimientos y sus sustentaciones detallados en los párrafos precedentes.

Más bien dicho argumento lo opuso recién en la instancia de reclamaciones, motivo por el cual la Administración efectuó un nuevo examen de los hechos en controversia, solicitándole al recurrente diversa información tendiente a comprobar la veracidad de sus afirmaciones, como los contratos de consignación o comisión celebrados en los periodos acotados, los comprobantes de pago de las comisiones por ventas de mercadería y *"cualquier otra documentación relacionada al caso"*. Como se señaló precedentemente, en el resultado de este requerimiento se consigna que el contribuyente no sólo no exhibió documentación alguna tendiente a corroborar sus afirmaciones, sino que en tal oportunidad reconoció expresamente la inexistencia de los contratos, admitiendo que las ventas no se realizaban bajo el sistema de consignación o comisión (folio 505).

Con ocasión de tal requerimiento, el contribuyente también presentó un escrito (signado con el N° 6871) en el que básicamente cuestionó los reparos efectuados por ventas omitidas, señalando que parte de los montos que la Administración había considerado como ventas efectuadas con guías de remisión y no facturadas, sí lo fueron con posterioridad (esto es, en diversos periodos de 1997 y julio de 1998). Además cuestionó el monto restante reparado por la Administración por este rubro, pues no concordaba con los montos por él determinados. Con ocasión de la presentación de este escrito, el contribuyente adjuntó copias de una serie de documentos internos que acreditarían, más bien, que los productos entregados con guías de remisión en realidad corresponden a ventas efectuadas a plazos (folios 416, 421 y 424). Ello resultaría corroborado por el hecho que el contribuyente no ha demostrado haber pagado comisión alguna, ya sea a terceras personas o a alguien de su personal, por las ventas que aduce haber realizado de esta forma (lo que descarta la existencia de esta modalidad de venta), y porque de la revisión de la documentación que conforma el expediente se evidencia que las operaciones en las que se detectó la existencia de diferimiento de ingresos, se realizaron con distintas personas y culminaron -en su mayor parte- con la emisión de boletas de venta, lo que resultaría inusual tratándose de consignatarios, ya que éstos requieren sustentar crédito fiscal y costo o gasto para efecto de la determinación de sus obligaciones tributarias y, por lo tanto, requieren de algún comprobante que se los permita, lo que no ocurre con las boletas de venta.

De los hechos expuestos se puede concluir que el recurrente, quien tenía la carga de la prueba, no acreditó que las ventas reparadas hayan sido realizadas bajo las modalidades de comisión (donde al ser sujeto del impuesto la persona por cuya cuenta se realiza la venta, pudo presentar las boletas de ventas y facturas por las comisiones pagadas), o consignación (en las cuales son sujetos del impuesto tanto el que entrega el bien al consignatario como este último, naciendo las obligaciones tributarias en la oportunidad en que el consignatario venda los bienes otorgados en consignación). Más bien, de los actuados en la instancia de reclamaciones se revela que el recurrente difirió ingresos, toda vez que ante la venta de bienes a plazos expidió guías de remisión en vez de facturas y boletas de venta, emitiendo estas últimas cuando los bienes fueron cancelados. Cabe indicar que en algunos casos se pudo verificar que el contribuyente tampoco emitió el correspondiente comprobante de pago en dicho momento.

C ✓ 51



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

Al respecto, el inciso a) del artículo 4° de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por los Decretos Legislativos N° 775 y 821 (en adelante la ley o leyes del IGV, según corresponda), aplicables en los periodos acotados, disponía que en el caso de venta de bienes el nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria) se producía en la fecha en que se emitía el comprobante de pago o en la fecha en que se entregaba el bien, lo que ocurriera primero.

De otro lado, se observa que en la instancia de reclamaciones la Administración volvió a tabular las adiciones y deducciones a las ventas diferidas que el recurrente realizó, rectificando los reparos efectuados en fiscalización, habiéndose verificado en esta instancia que el trabajo realizado es correcto, por lo que corresponde que los reparos efectuados por este concepto sean confirmados. En cuanto a los reparos por ventas en los cuales sólo emitió guías de remisión y no comprobantes de pago, corresponde indicar que tal como se desprende del informe general del reexamen que obra a folio 504, gran parte de éstos fueron levantados con la presentación por parte del contribuyente de algunos comprobantes de pago, reparándose los ingresos no registrados detallados en los folios pertinentes que obran de folios 454 a 466, dado que se pudo constatar que el contribuyente emitió guías de remisión, mas no así los correspondientes comprobantes que debía expedir de acuerdo a ley.

Por lo indicado, se debe confirmar el reparo efectuado por estos conceptos en la apelada.

Reparos al crédito fiscal:

Respecto del crédito fiscal, en la etapa de fiscalización la Administración observó lo siguiente:

1. Si bien en los periodos materia de análisis el recurrente había anotado sus operaciones en el registro de compras de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 6.2 del artículo 6° del reglamento de la ley del IGV (folio 229), esto es, discriminando sus adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, de las destinadas a operaciones exoneradas, se constató que algunas de las adquisiciones registradas como compras gravadas destinadas a ventas gravadas en realidad correspondían a compras gravadas destinadas a operaciones exoneradas en aplicación del inciso a) del artículo 47° de las leyes de IGV vigentes en los periodos reparados (el listado de bienes sobre los que recae esta observación se aprecia a folio 201 del expediente), habiéndose utilizado indebidamente como crédito fiscal el impuesto que se le había trasladado por éstas.
2. En mayo de 1996 había tomado crédito fiscal sustentado en un comprobante de pago emitido a nombre de "J. Pizarro".

En tal sentido, mediante el Requerimiento de Sustentación de Reparos N° 075-97-PF6 se le solicitó la rectificación y/o subsanación de dichas irregularidades, consignándose en los resultados al requerimiento de sustentación de reparos que el recurrente no cumplió con la subsanación requerida. Sobre la base de tales elementos, la Administración procedió a reparar el crédito fiscal originado en las adquisiciones reparadas, tal como se aprecia a folios 164, 195 y 196 de autos.

En la apelada se mantuvieron los reparos efectuados por este concepto en la etapa de fiscalización, señalándose expresamente que éstos se sustentaban en "que algunos de los bienes adquiridos por el recurrente (según relación obrante a folio 201) están especificados y totalmente liberados en el Arancel Común Anexo al Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 vigente y contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503; por lo que la adquisición de los mismos está exonerada del Impuesto General a las Ventas y en consecuencia no genera crédito fiscal deducible".

En cuanto al derecho a acceder al crédito fiscal, conforme con lo señalado en los artículos 11° y 18° de las leyes del IGV aplicables a los periodos acotados, el impuesto a pagar se determina deduciendo del impuesto bruto de cada periodo el crédito fiscal, el que a su vez está constituido por el Impuesto General a

c'



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda, entre otros, la adquisición de bienes o el pagado en la importación de éstos, en tanto se trate de adquisiciones que sean permitidas como gastos o costo de la empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta (aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último) y que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto. Adicionalmente, el artículo 19° de estas leyes establece una serie de requisitos formales como condición para ejercer este derecho, a saber: a) que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de compra del bien, del servicio afecto, del contrato de construcción, o de ser el caso en la nota de débito, o en la póliza de importación; b) que los comprobantes de pago hayan sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia; y, c) que los comprobantes de pago o pólizas de importación hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras.

Tratándose de los bienes especificados y totalmente liberados en el Arancel Común Anexo al Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 vigente y contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503, el inciso b) del artículo 47° de las leyes del IGV exoneró a los comerciantes de la región de selva del pago de este tributo originado en sus operaciones de venta de estos bienes en la región, siempre que éstas se realizaran para su consumo en la misma.

Asimismo, de manera adicional a este beneficio, el artículo 48° de las leyes citadas otorgó el derecho a un reintegro tributario, consistente en la devolución del IGV a favor del comerciante domiciliado en la región, que haya gravado la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 47° de las leyes del IGV, vale decir aquellos bienes especificados y totalmente liberados en el Arancel Común Anexo al Protocolo modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano vigente, y los bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503, siempre que éstos sean vendidos en la región para su consumo en ésta. La intención del reintegro tributario fue que el Impuesto General a las Ventas pagado en la adquisición de los bienes no fuera incorporado al costo del producto por quienes lo producen, trasladándolo indirectamente a los consumidores de la región selva y neutralizando el beneficio exoneratorio dispensado a los consumidores de dicha región.

Según se indica en la apelada, en la fiscalización se pudo comprobar que el recurrente cumplía con todos los requisitos para acceder a los beneficios otorgados a los comerciantes ubicados en la región de selva, además de lo cual se verificó que la totalidad de sus ventas se producían dentro de ésta. Por lo tanto, se estaba ante el supuesto de bienes transferidos para su consumo en la misma. En dicho sentido, se tiene que las ventas de bienes especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano vigente y los bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503, efectuadas por el recurrente en los periodos acotados, estuvieron exoneradas del Impuesto General a las Ventas y, por lo tanto, el impuesto que se le hubiera trasladado con ocasión de la adquisición de éstos no podía dar lugar a crédito fiscal alguno.

De otro lado, conforme con el artículo 23° del las leyes del IGV aplicables en el presente caso, cuando un sujeto realice operaciones gravadas y no gravadas, la determinación del crédito fiscal deberá sujetarse al procedimiento establecido en el reglamento. Al respecto, el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aplicable durante el año 1996, esto es, el aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, estableció el régimen para los sujetos que realizaban operaciones gravadas y no gravadas, señalando que en los casos en que era posible la contabilización separada de las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas, se podría utilizar como crédito fiscal el íntegro del impuesto que hubiera gravado estas adquisiciones (numeral 6.2).

Según se desprende de autos, en el presente caso el recurrente pudo distinguir el destino de sus adquisiciones gravadas destinadas a ventas gravadas y las destinadas a ventas no gravadas, habiendo la propia Administración aceptado la validez del procedimiento utilizado por el contribuyente para determinar su crédito fiscal, limitándose a reparar el uso del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones gravadas

C A M R



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

de bienes que se encontraban comprendidos en Arancel Común anexo al Protocolo modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano vigente, y los bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503 (ver folio 201), que como se ha señalado precedentemente, estaban vinculadas a operaciones exoneradas, lo que es correcto conforme con las normas citadas.

A mayor abundamiento, debe señalarse que si bien respecto de estas adquisiciones el contribuyente tendría derecho a solicitar el reintegro del impuesto que se le hubiera trasladado en virtud de lo señalado en el artículo 48° de las leyes analizadas, en caso de no haberlo efectuado, el impuesto que gravó las adquisiciones reparadas no podría usarse como crédito fiscal ni como saldo a favor contra el impuesto a pagar respecto de las operaciones por las que se tenga que pagar el Impuesto General a las Ventas, toda vez que de acuerdo con lo establecido por el inciso b) del artículo 18° de las leyes del IGV sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes que se destinan a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. Ello sin perjuicio de que tales montos sean considerados como costo a gasto para efecto del Impuesto a la Renta, en armonía con lo previsto en el artículo 69° de la leyes del IGV, tal como ha quedado establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la N° 1426-5-2002 de 15 de marzo de 2002.

En cuanto al reparo efectuado por la factura emitida a nombre de un tercero, al no haber acreditado el recurrente que se está ante un gasto o costo vinculado con la generación de rentas, y –por lo tanto– que se cumple con los requisitos sustanciales previstos en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 821, vigente en mayo de 1996, corresponde también mantenerlo.

Pagos de regularización del ejercicio 1995 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio, agosto, octubre y diciembre de 1995 (Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01453 y 154-3-01446, 154-3-01448, 154-3-01450 y 154-3-01452)

Pago de regularización del ejercicio 1995:

Según se desprende de autos, la Administración determinó la existencia de ingresos omitidos, así como de gastos ajenos al giro del negocio o que no fueron sustentados.

En la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1995, conforme con la modificación dispuesta en la apelada (folio 500), la Administración reparó ingresos omitidos por un monto de S/. 234 098,00, originados en los diferimientos de ingresos ocasionados como consecuencia de la falta de emisión de los comprobantes de pago correspondientes en el momento de la entrega de los bienes (los comprobantes se otorgaron y registraron en un ejercicio posterior), así como por ingresos no registrados (se constató la transferencia de los bienes mas no el registro de los ingresos originados en estas operaciones).

Al respecto, el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, aplicable al caso de autos, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, lo que –conforme con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 467-5-2003 y 8534-5-2001 de 29 de enero de 2003 y de 19 de octubre de 2001, respectivamente – implica que los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan. Así, en la venta de bienes, los ingresos deben ser reconocidos, siguiendo el criterio establecido en las citadas resoluciones, cuando: a) se han transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos; b) la empresa no retiene la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos; c) el monto de ingresos puede ser medido confiablemente; d) es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y, e) los costos incurridos o a ser incurridos respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente.

C¹ 51



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

Conforme se evidencia de autos, al igual que lo ocurrido en el ejercicio 1996, en el ejercicio 1995 el recurrente efectuó ventas a plazos procediendo a la entrega del bien, que facturó en un momento posterior (cuando se cumplió con cancelar totalmente el precio del bien), ya sea dentro del mismo ejercicio (lo que si bien dio lugar a la reestructuración de sus ingresos mensuales, no generó ingresos omitidos atribuibles al período) o en un ejercicio posterior (generando, en este caso, un reparo por ingresos omitidos en el ejercicio) o que omitió facturar. Ello motivó que la Administración reestructurase y recalculase sus ingresos, considerando como fecha de devengamiento del ingreso el de la entrega del bien al adquirente, lo que resulta arreglado al criterio desarrollado en el párrafo precedente, pues según el análisis efectuado en tal momento se configuró la transferencia de los riesgos del bien y de los beneficios de su propiedad al comprador y se cumplieron con las demás exigencias que permiten verificar el devengo de la obligación.

En tal sentido, corresponde confirmar los reparos efectuados por ventas omitidas considerados en la resolución apelada.

Tratándose de los reparos efectuados por gastos ajenos al giro del negocio y gastos no sustentados, según se desprende de autos éstos corresponden a la adquisición de diversos bienes y servicios cuya vinculación con la generación de rentas gravadas no ha sido acreditada por el contribuyente y gastos sustentados en comprobantes de pago que no reúnen los requisitos de ley, reparos que no fueron desvirtuados durante la fiscalización, oportunidad en la que se le pusieron en su conocimiento, conforme se aprecia de la lectura del Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 075-97-PF6 y de su resultado (folios 227 y 227 vuelta).

Cabe indicar que en la instancia de reclamación se rectificó el monto de estos reparos, excluyéndose los efectuados por los meses de enero y febrero de 1995, pues a criterio de la Administración tales periodos no estuvieron comprendidos en la fiscalización. Ello, sin embargo, carece de sustento alguno, pues conforme se señala en el Requerimiento Nº 075-A-97-PF6, en tal oportunidad se solicitó —válidamente— la documentación e información concerniente “al ejercicio 1995”, que también comprende enero y febrero. Adicionalmente, la apelada incluyó —en uso de su facultad de reexamen— como parte de los gastos objetados las adquisiciones sustentadas en las Facturas N°s. 001-6911 y 001-4387, que no fueron exhibidas durante la fiscalización, conforme se evidencia de la revisión de cédulas que obran a folios 494 y 198 de autos.

No habiendo el recurrente desvirtuado la procedencia de estos reparos a lo largo del procedimiento de fiscalización, corresponde que éstos se mantengan al evidenciarse que se ajustan a ley, incluyendo los efectuados por los meses de enero y febrero de 1995, por lo que corresponde declarar nula e insubsistente la apelada en este extremo a fin que la Administración efectúe una nueva determinación del impuesto que incluya los reparos efectuados por éstos gastos.

Pagos a cuenta de julio, agosto, octubre y diciembre de 1995:

En lo que respecta a estos valores, la deuda acotada, conforme con la modificación dispuesta en la apelada, ha sido determinada aplicando el coeficiente resultante de dividir el impuesto calculado en el ejercicio 1994 entre los ingresos netos del mismo ejercicio, a la base imponible reestructurada por la Administración en la apelada (esto es, considerando los reparos por diferimiento de ingresos y los ingresos omitidos atribuidos a este periodo), conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta (Cuadro Nº Dos adjunto al informe sustentatorio de la apelada).

Habiéndose determinado que la base imponible establecida por la Administración en la apelación es correcta, y que en el ejercicio 1994 el contribuyente tuvo impuesto calculado, la determinación efectuada por la Administración se ajusta a ley.

Asimismo, se aprecia que en lo que respecta a estas obligaciones la Administración ha considerado lo previsto en el artículo 34º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 773, conforme con el cual al vencimiento o determinación de la obligación principal (esto es, el Impuesto a la Renta anual),



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

los intereses devengados por los pagos a cuenta insolutos constituirán una nueva base de cálculo sobre la que se aplicará el interés diario y su correspondiente acumulación conforme con lo establecido en el referido artículo.

Resoluciones de Multa

Infracciones sancionadas al amparo del numeral 2) del artículo 175° del Código Tributario, vinculadas a las omisiones en el registro de ventas del Impuesto General a las Ventas (Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02038, 154-2-02042, 154-2-02046, 154-2-02052, 154-2-02056, 154-2-02060, 154-2-02063 y 154-2-02067):

Fueron giradas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 2) del artículo 175° del Código Tributario, respecto de la omisión de ingresos para efecto del Impuesto General a las Ventas de abril a junio y agosto a diciembre de 1996.

El numeral 2) del artículo 175° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, aplicable en este caso, señala que constituye infracción omitir registrar ingresos, rentas, patrimonios, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores. En los periodos sancionados, la multa aplicable era la del 100% del tributo omitido, de acuerdo con la Tabla de Sanciones e Infracciones aprobada por Decreto Supremo N° 120-95-EF, vigente en ese entonces.

Al amparo de dicha norma, la Administración emitió las resoluciones de multa analizadas aplicando la sanción del 100% del Impuesto General a las Ventas omitido, motivo por el cual su emisión se ajusta a ley.

En cuanto a la aplicación de intereses, corresponde anotar que según el Acuerdo de Sala Plena de 5 de marzo de 1998, la determinación de la infracción se realiza al momento de la detección por parte de la Administración, motivo por el cual, al haberse calculado los intereses en las multas impuestas a partir de la fecha de vencimiento de la presentación de las declaraciones juradas - y no a partir de la fecha de detección de la infracción - debe declararse la nulidad e insubsistencia de los valores para que la Administración proceda a aplicar de manera correcta los intereses correspondientes.

Finalmente, a título ilustrativo, corresponde señalar que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 928-4-2003 de 21 de febrero del año en curso, publicada el 22 de marzo de este mismo año en el diario oficial "El Peruano" con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, tratándose de la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2) del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 773 y cuyo texto ha sido recogido por el Código aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, no resulta de aplicación lo normado en el artículo 171° de los Códigos en mención, relativo al concurso de infracciones, por cuanto derivan de hechos distintos⁵.

Infracciones sancionadas al amparo del numeral 1) artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas (Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02040, 154-2-02044, 154-2-02048, 154-2-02054, 154-2-02057, 154-2-02061, 154-2-02065 y 154-2-02069):

Estas multas fueron giradas por la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de las omisiones determinadas por concepto del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril a junio y de agosto a diciembre de 1996 (acotadas a través de las Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01459, 154-3-01461, 154-3-01463, 154-3-01467, 154-3-

⁵ Dicha aclaración se efectúa debido a que en el presente caso, respecto al mismo tributo y periodo, se emitieron multas al amparo de lo previsto en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario (Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02040, 154-2-02044, 154-2-02048, 154-2-02054, 154-2-02057, 154-2-02061, 154-2-02065 y 154-2-02069).

C. J. M. S. J.



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

01469, 154-3-01471, 154-3-01473 y 154-3-01475) cuya procedencia –conforme con las modificaciones establecidas en la resolución apelada- se han validado.

Conforme con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, aplicable en el presente caso, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonios, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributar, infracción que se sancionaba con una multa equivalente al 100% del tributo omitido, de acuerdo a la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Supremo Nº 120-95-EF. Esta multa, sin embargo, estaba sujeta a un régimen de incentivos regulado por el artículo 179º del citado Código que rebajaba su monto en atención a la oportunidad en que el contribuyente rectificaba su conducta inicialmente omisiva.

Al haberse confirmado la procedencia de los reparos efectuados por concepto del Impuesto General a las Ventas de los periodos sancionados, la aplicación de las multas analizadas es procedente; sin embargo, la apelada ha considerado que la sanción que debe abonar el recurrente en todos los casos es equivalente al 100% del tributo omitido, sin tomar en cuenta que los datos consignados en las declaraciones juradas originales presentadas por el recurrente fueron rectificadas con fecha 6 de mayo de 1997, es decir con posterioridad al inicio de la fiscalización pero antes de la notificación de las resoluciones de determinación y de multa, determinándose un mayor impuesto a pagar.

Teniendo en cuenta lo señalado, la Administración deberá recalcular el monto de la sanción, pues en aplicación del artículo 179º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, según el texto vigente cuando se presentaron las declaraciones rectificatorias, con ocasión de esta actuación el recurrente accedió a una rebaja del 60% respecto del mayor impuesto declarado en esa oportunidad, siendo que por la diferencia no rectificada sí corresponde aplicar una multa equivalente al 100% del tributo omitido.

Adicionalmente, tratándose de las Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02044 y 154-2-02065 (giradas por mayo y noviembre de 1996) la Administración deberá establecer si deben mantenerse, al haberse configurado el supuesto de concurrencia de infracciones previsto en el artículo 171º del Código Tributario, como se detalla más adelante (comparación que deberá efectuarse previamente a la aplicación del régimen de incentivos).

Infracciones giradas al amparo del numeral 2) artículo 178º del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas (Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02037, 154-2-02041, 154-2-02045, 154-2-02058, 154-2-02062, 154-2-02066 y 154-2-02070):

Estas resoluciones se encuentran vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los meses de marzo a mayo y setiembre a diciembre de 1996, y fueron giradas al amparo del numeral 2) del artículo 175º de los Códigos Tributarios aprobados por los Decretos Leyes N.ºs. 773 y 816, que con idéntico tenor sancionaba con una multa equivalente al 100% del monto aumentado indebidamente, el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Conforme con el criterio establecido por este Tribunal en reiterada jurisprudencia, entre otra en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1119-4-2003 de fecha 28 de febrero de 2003, la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º se configura cuando como consecuencia de una declaración incorrecta del débito y/o crédito fiscal del periodo, se determina un saldo a favor del periodo mayor al que efectivamente corresponde o inclusive un saldo a favor existente (i.e., se declara saldo a favor del periodo cuando en realidad en éste existe un impuesto a pagar), caso éste último en el que conforme con la indicada

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

resolución, se produce el supuesto de concurrencia de infracciones previsto en el artículo 171º del Código Tributario. De otro lado, conforme con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1801-5-2003 de 4 de abril del año en curso, para determinar la existencia de esta infracción, no debe incluirse el saldo a favor de períodos anteriores aumentado indebidamente en el mes.

De la revisión de la cédula que obra a folio 165 del expediente (Relación de Pagos y Declaraciones Pago del Impuesto General a las Ventas) se evidencia que sólo en los meses de mayo y noviembre de 1996, el contribuyente declaró un crédito fiscal mayor al débito fiscal del periodo, arrojando dicha determinación la existencia de un saldo a favor en dicho periodo arrastrable a los siguientes meses, habiéndose determinado con posterioridad la existencia de tributo omitido, por lo que únicamente en estos periodos se configuró la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario.

En dicho sentido, las Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02037, 154-2-02041, 154-2-02058, 154-2-02062 y 154-2-02070 (giradas por los meses de marzo, abril, setiembre, octubre y diciembre de 1996) deben ser dejadas sin efecto, ya que si bien en tales periodos el recurrente consideró un mayor crédito fiscal que el que le correspondía en la determinación de su Impuesto General a las Ventas, el resultado de ello no implicó la declaración de un saldo a favor del periodo indevido, sino un menor tributo al adeudado, no habiendo por tanto incurrido en la infracción que se le atribuye.

En cuanto a las Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02045 y 154-2-02066, giradas por los meses de mayo y noviembre de 1996, de la revisión de los actuados se aprecia que para su cálculo la Administración ha considerado, erróneamente, que la multa es equivalente al monto del crédito fiscal aumentado indebidamente y no el saldo a favor del periodo indebidamente declarado, lo que no se ajusta a ley, por lo que corresponde declarar la nulidad e insubsistencia de estos valores a fin que la Administración los reliquide considerando los criterios expuestos, efectuado lo cual, deberá establecer si estas multas deben mantenerse, al haberse configurado el supuesto de concurrencia de infracciones, como se detalla más adelante. Finalmente, en caso de determinarse la subsistencia de estos valores, la Administración deberá proceder a aplicar el régimen de incentivos previsto en el artículo 179º del Código Tributario conforme con el criterio establecido para el caso de las multas giradas al amparo del numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a este mismo impuesto.

Infracciones giradas al amparo del numeral 1) artículo 178º del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y al pago de regularización del ejercicio 1995 (Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02002, 154-2-02005, 154-2-02007, 154-2-02013, 154-2-02017, 154-2-02022 y 154-2-02025, respectivamente):

Según se desprende de autos, en la instancia de reclamación la Administración mantuvo las Resoluciones de Multa N.ºs. 154-2-02002, 154-2-02005, 154-2-02007, 154-2-02013, 154-2-02017 y 154-2-02022 giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 773 (cuyo tenor es idéntico al del mismo numeral y artículo del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816), con ocasión de la presentación de la declaración jurada de los pagos a cuenta de los meses de junio a agosto y octubre a diciembre de 1995, respectivamente. En lo que respecta a estas multas, de la revisión de la apelada no es posible establecer el criterio seguido por la Administración para su aplicación, por lo que este Tribunal no cuenta con los elementos necesarios para pronunciarse respecto a su procedencia, correspondiendo declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento conforme a ley.

De otro lado, en lo que respecta a la Resolución de Multa N.º 154-2-02025, girada por haber incurrido en esta infracción con ocasión de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1995, al haberse concluido por la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Determinación N.º 154-3-01453 en la que se establecen las omisiones en que incurrió el contribuyente respecto de dicha obligación,

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 02600-5-2003

corresponde seguir el mismo criterio, por lo que la Administración deberá efectuar una nueva determinación de la multa aplicable en función a la determinación que en definitiva establezca.

Concurrencia de infracciones en el caso de las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02044, 154-2-02065, 154-2-02045 y 154-2-02066

En el caso de las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02044 y 154-2-02065 (giradas por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario en los meses de mayo y noviembre de 1996) y las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02045 y 154-2-02066 (emitidas por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 2) del artículo 178° del mismo cuerpo legal, en los meses de mayo y noviembre de 1996), vinculadas al Impuesto General a las Ventas, debe tenerse en cuenta que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en su Resolución N° 1109-4-2003 de 28 de febrero de 2003, publicada con el carácter de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 23 de marzo de 2003, *"cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 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"*.

En el caso de autos se observa que se ha producido una concurrencia de infracciones en los meses de mayo y noviembre de 1996, toda vez que de un saldo a favor en las declaraciones originales, se ha pasado a un tributo a pagar como consecuencia del reexamen efectuado por la Administración, por lo que corresponde que la Administración determine a cuánto ascienden las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02044, 154-2-02065, 154-2-02045 y 154-2-02066, según el criterio establecido en la presente resolución, para luego dejar sin efecto las multas menores en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 171° del Código Tributario, que prevé que cuando por un mismo hecho se incurra en más de un infracción, se aplicará la sanción más grave.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich, e interviniendo como ponente la vocal Zegarra Mulanovich.

RESUELVE:

1. Declarar la **NULIDAD PARCIAL** del Requerimiento N° 075-97-PF6 y del Requerimiento N° 075-A-97-PF6, así como de los actos posteriores vinculados a éstos, en el extremo referido al Impuesto General a las Ventas de marzo de 1995 a febrero de 1996, del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996 así como de sus pagos a cuenta y en consecuencia **NULAS** las Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01441, 154-3-01444, 154-3-01445, 154-3-01447, 154-3-01449, 154-3-01451, 154-3-01454, 154-3-01456, 154-3-01458, 154-3-01460, 154-3-01462, 154-3-01464, 154-3-01466, 154-3-01468, 154-3-01470, 154-3-01472, 154-3-01474, 154-3-01476 y 154-3-01477, así como las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-01993, 154-2-01995, 154-2-02000, 154-2-02003, 154-2-02006, 154-2-02004, 154-2-02009, 154-2-02008, 154-2-02010, 154-2-02015, 154-2-02016, 154-2-02014, 154-2-02018, 154-2-02024, 154-2-02023, 154-2-02021, 154-2-02028, 154-2-02027, 154-2-02029, 154-2-02032, 154-2-02026, 154-2-02031, 154-2-02034, 154-2-02039, 154-2-02043, 154-2-02047, 154-2-02049, 154-2-02053, 154-2-02055, 154-2-02059, 154-2-02064, 154-2-02068 y 154-2-02071.
2. Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Oficina Zonal N° 155-4-00278 emitida el 31 de mayo de 2000, en cuanto a la Resolución de Determinación N° 154-3-01453 y las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02025, 154-2-02040, 154-2-02048, 154-2-02054, 154-2-02057, 154-2-02061, 154-2-02069, 154-2-02002, 154-2-02005, 154-2-02007, 154-2-02013, 154-2-02017, 154-2-02022, 154-2-02045, 154-2-02066, 154-2-02038, 154-2-02042, 154-2-02044, 154-2-02046, 154-2-02050, 154-2-



Tribunal Fiscal

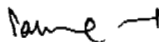
Nº 02600-5-2003

02052, 154-2-02056, 154-2-02060, 154-2-02063, 154-2-02065 y 154-2-02067, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo con los criterios expuestos.

3. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 155-4-00278 en lo que respecta a las Resoluciones de Multa N°s. 154-2-02037, 154-2-02041, 154-2-02058, 154-2-02062 y 154-2-02070.
4. **CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 155-4-00278 en lo que refiere a las Resoluciones de Determinación N°s. 154-3-01446, 154-3-01448, 154-3-01450, 154-3-01452, 154-3-01459, 154-3-01461, 154-3-01463, 154-3-01467, 154-3-01469, 154-3-01471, 154-3-01473 y 154-3-01475.
5. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para la suspensión de fiscalización regulada por el artículo 81° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se rigen por las reglas aplicables para los tributos de periodicidad anual".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Oficina Zonal Ucayali de la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
VOCAL


ZEGARRA MULANOVICH
VOCAL


Amico De las Casas
Secretario Relator
ZM/ADLC/RR/njt.