



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

EXPEDIENTE Nº 2906-2003
INTERESADO AYRTON E.I.R.L.
ASUNTO Impuesto a la Renta y otro
PROCEDENCIA Junin
FECHA Lima, 23 de enero de 2004

VISTA la apelacion interpuesta por **AYRTON E.I.R.L.**, contra la Resolucion de Intendencia Nº 135-4-05260/SUNAT, ermitida el 31 de marzo de 2003 por la Intendencia Regional Junin de la Superintendencia Nacional de Administracion Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinacion Nºs. 132-03-0001473 a 132-03-0001485, sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 e Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1999, así como contra las Resoluciones de Multa Nºs. 132-02-0002836 a 132-02-0002848, giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del articulo 178º del Codigo Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. El ultimo parrafo del articulo 81º del Codigo Tributario, no es aplicable, por cuanto no existen nuevos hechos que hayan quedado demostrados y que justifiquen la reapertura de la primera fiscalizacion.
2. De la informacion contenida en el Libro Caja Bancos, así como de la cuenta bancaria registrada a su nombre, se desprende que no existen movimientos de dinero que guarden relacion con las operaciones que la Administracion pretende imputarle.
3. La Administración no ha tornado en cuenta que la declaracion de sus supuestos proveedores puede contener informacion referida a operaciones y transacciones comerciales que no se han realizado, de otro lado, el proveedor no tiene la obligación de verificar el numero de RUC de los adquirentes.
4. El cierre del requerimiento fue realizado en las oficinas de la SUNAT sin la presencia de la recurrente, no habiendo la Administración emitido pronunciamiento al respecto.
5. La determinacion sobre base presunta amparada en el numeral 5 del articulo 67º del Codigo Tributario, carece de sustento legal, por cuanto no se ha comprobado la realización de las operaciones que se le imputan.

Que la Administracion Tributaria señala que:

1. Como consecuencia de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) obtuvo informacion de las ventas efectuadas a la recurrente, encontrando diferencias debido a que los importes de las ventas de los proveedores resultaron mayores que los importes de compras contabilizados. La informacion de los proveedores fue corroborada con el cruce de informacion, contando con los comprobantes de pago de ventas, así como con las guias de remisión en los casos que corresponden.
2. Al amparo de lo dispuesto por el último párrafo del articulo 81º del Código Tributario, se encontraba facultada para fiscalizar el ejercicio 1999, desvirtuándose lo alegado por la recurrente en el sentido que se realizó la reapertura de la fiscalización del ejercicio 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

3. Con relacion al argumento de la recurrente segun el cual no basta que existan comprobantes de pago emitidos a su nombre para que se le impute la realizacion de las compras, indica que los comprobantes de pago son documentos que tributariamente acreditan la transferencia de bienes o mercancias, y a la vez son medios probatorios suficientes para sustentar la determinacion de la obligacion tributaria.
4. Cuando la recurrente señala que en la fiscalizacion no se verificaron las guias de remision de sus proveedores, no advierte que en muchos casos los vendedores no tenian la obligacion de emitir tales documentos, ya que el propio adquirente tenia la condicion de remitente, debiendo emitir las guias de remision respectivas.
5. La existencia de compras no registradas configura el supuesto que permite la determinacion de la obligacion tributaria sobre base presunta previsto por el numeral 5 del articulo 64º del Código Tributario, al haberse encontrado discrepancias u omisiones entre el comprobante de pago de ventas del proveedor (tercero) y los comprobantes de pago de compras anotados en el Registro de Compras de la recurrente, por lo que aplico el procedimiento establecido por el articulo 67º determinando ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras.
6. La Resolucion del Tribunal Fiscal Nº 807-2-99 invocada por la recurrente no resulta aplicable, pues con los resultados de los requerimientos comunica a Bste los reparos formulados aun antes de la notificación de los valores.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Suspensión de la fiscalización

En primer lugar corresponde examinar la adecuacion del procedimiento de fiscalización a las normas tributarias, toda vez que Bste concluyo con la emisión de los valores impugnados.

Mediante Requerimiento Nº 00060586 notificado el 18 de mayo de 2001, la Administracion Tributaria inicio el procedimiento de fiscalizacion en el que se consignó lo siguiente: "*de acuerdo a la información proporcionada por terceros contrastada con sus declaraciones tributarias, se ha determinado la existencia de omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirvieron de base para determinar sus obligaciones tributarias del año 1999, razón por la cual, de acuerdo a lo dispuesto por el ultimo parrafo del articulo 81º del Código Tributario se le requiere para que presente y/o exhiba la documentación y/o informacion (...) correspondiente a los periodos 1999/1 al 1999/12*";

El articulo 81º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF¹, vigente en el periodo acotado, establecia como criterio general la fiscalizacion del ultimo ejercicio, no obstante, dicho articulo determinaba excepciones a la suspensión de la fiscalizacion, de modo que aun cuando se encontrara conforme el ultimo ejercicio fiscalizado, si se detectaban omisiones, errores o falsedades en los elementos que servirian de base para la determinacion de la obligacion tributaria de periodos anteriores, procedia iniciar la fiscalizacion de estos periodos. Asimismo, si no se habla fiscalizado el ultimo periodo y se encontraban omisiones en un periodo anterior a Bste en razón al cruce de informacion con terceros, tambien correspondia fiscalizarlo, criterio establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Nºs. 1564-4-2002, 772-2-2002, 8709-5-2001 y 10031-5-2001.

¹ Derogado por la Ley Nº 27788 del 25 de julio de 2002.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "R. Robles E.", is placed at the bottom left of the page.



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

En tal sentido, al haberse emitido el requerimiento conforme con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 81º del Código Tributario, amparandose en el hecho de haberse encontrado información proporcionada por terceros que no guardaba relación con lo consignado en las declaraciones determinativas de la recurrente del año 1999, se concluye que el procedimiento de fiscalización se encontraba arreglado a ley.

2. Cierre del Requerimiento Nº 00060586

Con relación al cierre del Requerimiento Nº 00060586, cabe indicar que según se aprecia en los resultados de Bste, cuenta con la firma de la gerente y sello de la empresa (folio 275 vuelta), por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente que no había sido cerrado en su presencia.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 807-2-99, invocada por la recurrente, no resulta aplicable al estar referida a un caso diferente.

3. Determinación de la deuda tributaria

La Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Determinación Nºs. 32-03-0001473 a 132-03-0001485, sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 e Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1999, al haber determinado la existencia de compras no registradas que acreditaban la causal para efectuar la determinación sobre base presunta establecida por el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario, habiendo aplicado el procedimiento establecido por el artículo 67º del referido Código.

Al respecto, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, vigente durante el período acotado, y el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la Administración Tributaria podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes que permiten 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, permitan establecer la existencia y cuantía de esta.

De conformidad con el artículo 64º del mencionado Código la Administración puede hacer uso directamente de los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando el contribuyente hubiese incurrido en cualquiera de los supuestos que en este artículo se describen.

En relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, cabe indicar que el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64º y luego de ello, que se siga el procedimiento previsto en cualquiera de los artículos 66º a 72º. Sobre el particular, cabe señalar que por definición, la base de una presunción legal, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, así en el presente caso, para aplicar la presunción del artículo 67º del Código Tributario, debía acreditarse que la recurrente efectuó las compras no anotadas en sus registros contables, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8475-3-2001, entre otras.

En el recurso de reclamación, reiterado en la apelación, la recurrente sostuvo que la Administración Tributaria no había acreditado la existencia de alguno de los supuestos previstos para aplicar la determinación sobre base presunta, por cuanto no estaba acreditado que hubiera efectuado las adquisiciones que pretenden imputarle. De otro lado, en la resolución apelada y en los resultados de los requerimientos de la fiscalización, la Administración indica que al haber encontrado discrepancias u omisiones entre el comprobante de pago de venta del proveedor y los comprobantes de pago compras y



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

el Registro de Compras de la recurrente, se configuró el supuesto previsto por el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario.

Por tanto, en primer lugar es necesario establecer si la omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF.

A) respecto, caben dos interpretaciones, una primera que considera que la omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario, y una segunda interpretación según la cual este hecho si constituye causal, que habilita la utilización de los procedimientos de determinación sobre base presunta, pues considera que el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario contiene dos supuestos distintos, uno consistente en la verificación de discrepancias entre el contenido de los comprobantes y los registros contables, y el otro consistente en la verificación de omisiones entre el contenido de los comprobantes y los registros contables.

Según se aprecia del Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-23 del 21 de noviembre de 2003, mediante acuerdo de Sala Plena se adoptó la primera interpretación, siendo los fundamentos de estos los siguientes:

- a) La Administración Tributaria en virtud del ejercicio de su función fiscalizadora, regulada en el artículo 62º del Código Tributario, tiene la facultad de efectuar la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, por lo que en virtud del numeral 1 de citado artículo puede exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Para facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, el artículo 87º del Código Tributario establece en los numerales 3 y 4 que los deudores tributarios están obligados a emitir, con los requisitos formales legalmente establecidos, los comprobantes de pago y entregarlos en los casos previstos por las normas legales; y llevar los libros de contabilidad y registros exigidos por las leyes, debiendo anotar las actividades u operaciones vinculadas con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

- b) Como resultado de la fiscalización realizada la Administración Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63º del Código Tributario, podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta, estando facultada a hacer uso de los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando el contribuyente hubiese incurrido en cualquiera de los supuestos previstos por el artículo 64º del referido Código.

El numeral 5 del artículo 64º antes citado señala que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando se verifiquen discrepancias u omisiones entre² el contenido³ de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.

² El Diccionario de la Lengua Española menciona que la preposición "entre" sirve para denotar una situación o estado en medio de dos o más cosas o acciones.

³ El Diccionario de Derecho Usual de Cabanillas señala que el término "contenido" alude a lo que una cosa contiene o encierra en ella, materialmente o por su significado y trascendencia.



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

- c) La causal basada en la existencia de omisiones o discrepancias⁴, se encuentra supeditada a un hecho previo, consistente en la **comparacion de/ contenido de los comprobantes de pago** con los registros contables.

La **comparación** implica una apreciación valorativa de dos o más cosas a través de sus diferencias, concordancias, aplicaciones u otros aspectos, y dicha labor supone la existencia de dos objetos que tengan la calidad de **comparables** entre sí, es decir, que detengan atributos reales y suficientes que merezcan comparación.

Si por mandato legal los **comprobantes de pago** se emiten por las operaciones que se realizan⁵, debiendo contener **información mínima** sobre dichas **operaciones**⁶, y a su vez, existe el deber de anotar tales operaciones en los **registros contables**⁷, identificándolas por tipo y número de comprobante, fecha de emisión, importe de la operación, entre otros datos⁸, queda claro que si ha de compararse la información de una operación consignada en un comprobante de pago (contenido), tal información solo podrá ser objeto de comparación con los registros, en la medida que estos últimos tengan alguna referencia a la operación, lo cual nos lleva necesariamente a la anotación del comprobante en el registro, toda vez que no podemos hablar de comparar una información si se carece de algún referente para hacerlo.

Será a partir de la comparación que se realice de la información de una operación consignada en los comprobantes (contenido) con la encontrada sobre dicha operación en los registros, que podrá establecerse la coincidencia o no de la información que figure en los comprobantes. Debiendo entenderse por "**coincidencia**" la exacta correspondencia entre la información del comprobante con la de registros, supuesto que excluye las discrepancias que sobre un mismo aspecto de la operación exista entre lo anotado en el comprobante y en los registros, así como las omisiones en la anotación de elementos de la operación advertidas en el comprobante o en los registros.

- d) Se concluye que la situación regulada por el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario está referida al caso en el cual la información que figura en los comprobantes (contenido) no coincide con los registros contables del contribuyente y no cuando tales comprobantes no han sido registrados.

En el caso de autos, en que la Administración aduce la existencia de compras no registradas, no resulta aplicable el numeral 5 citado por la Administración, toda vez que este supuesto está referido al caso en el cual la información que figura en los comprobantes de pago no coincide con lo anotado en los registros contables del contribuyente y no cuando tales comprobantes no se hubieran registrado, por lo que se concluye que la causal alegada por la Administración no se ha acreditado en autos.

⁴ Segun el Diccionario de la Lengua Española el término **discrepancia** alude a la diferencia, desigualdad que resulta de la comparación de las cosas entre sí. Asimismo, por **omisión** entiende por abstención de hacer o decir; falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado.

⁵ El artículo 38º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 055-99-EF, señala que los contribuyentes del impuesto deberán entregar comprobantes del pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

⁶ El artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que las facturas deberán contener como información mínima, entre otros, los datos del emisor y del adquirente o usuario, la fecha de emisión del comprobante, el valor de venta de los bienes vendidos o del servicio prestado, el importe total de la venta, etc.

⁷ Según lo ordenado en el artículo 37º de la Ley del Impuesto General a las Ventas los contribuyentes están obligados a llevar un registro de ventas e ingresos y otro de compras en los que anotaran las operaciones que realicen de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

⁸ Artículo 10º del Reglamento de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 136-96-EF, modificada por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

No obstante lo expuesto, y considerando que el Acuerdo de Sala Plena N° 2003-23 prevé también que “*la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de /as otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo*”: procede verificar dicho aspecto.

Los numerales 2 y 4 del artículo 64º del Código Tributario establecen como causales para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta que la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existieran dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2), o que el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible (numeral 4).

Ahora bien, corresponde determinar si en la fiscalización realizada por la Administración se comprobó la existencia de alguna de estas causales.

Al respecto cabe indicar que de la revisión de los papeles de trabajo de la fiscalización se aprecia que la Administración Tributaria únicamente ha considerado los comprobantes de pago presentados por los proveedores Central Huancayo S.R.L., Agroperú S.A., Sharon Representaciones S.A., Comercial K. y F. S.R.L., Rígio Montana S.R.L., Chacchi Hinojosa Félix, DIPESA, Diceo Peru S.R.L., Alin S.R.L. y Lucchetti Perú S.A., los cuales por si solos no acreditan fehacientemente que la recurrente haya adquirido los bienes detallados en Bstos.

Adicionalmente es preciso anotar que en el caso del proveedor Agroperú S.A., además de los comprobantes de pago emitió guías de remisión, no obstante la Administración no ha efectuado el cruce de información de estas con las guías de remisión del transportista. Igualmente, en el caso del proveedor Central Huancayo S.R.L. consignó en algunas de sus facturas como “condición” que el pago se realizaría mediante cheque en el plazo de 15 días, sin embargo la Administración no ha verificado la fehaciente del pago con cheque.

De otro lado, de la revisión del expediente se observa que la Administración consigna información que no es consistente:

1. De la fiscalización realizada a los proveedores Sharon Representaciones S.A. y Comercial K. y F. S.R.L., se tiene que en los resultados de los requerimientos se señala que cumplieron con exhibir y/o presentar las guías de remisión solicitadas, sin embargo en el Informe Final y/o Resumen Estadístico de la Fiscalización, se consigna que los proveedores no exhibieron las guías de remisión pues no emitieron éstas.
2. Entre la información proporcionada por el proveedor Lucchetti Peru S.A., según la cual habría efectuado ventas a la recurrente en el año 1999 por S/. 140,700.20 (suma que incluye el Impuesto General a las Ventas y que coincide con una diferencia de S/. 300.00, con la información proporcionada por la recurrente), y la consignada en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 3611-00045343 como información del proveedor (S/. 151,838.00).
3. En la información relativa a las cuentas bancarias de la recurrente, en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 3610-00060586 se consigna que la recurrente “*manifiesta no poseer cuentas bancarias*”, sin embargo, no obra en el expediente el documento que respalde o en el que conste dicha afirmación, además, con la copia de los Estados de Cuenta del Banco de Crédito del Perú presentada en la reclamación se desvirtúa esta información, por lo que la Administración pudo verificar los movimientos de las cuentas corrientes y depósitos bancarios de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 00332-2-2004

En consecuencia, de la fiscalizacion efectuada no se aprecia que la Administracion haya acreditado la existencia de alguna de las causales previstas por los numerales 2 y 4 del articulo 64º del Código Tributario, por lo que no contaba con un supuesto que le permitiera efectuar la determinacion de la obligacion tributaria sobre base presunta, procediendo revocar la resolucion apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinacion Nºs. 32-03-0001473 a 132-03-0001484 y 132-03-0001485.

Con relacion a las Resoluciones de Multa Nºs. 132-02-0002836 a 132-02-0002848, giradas por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del articulo 178º del Código Tributario, se observa que fueron emitidas por el 50% del tributo omitido o el 50% del saldo a favor aumentado indebidamente contenido en las Resoluciones de Determinación Nºs. 32-03-0001473 a 132-03-0001484 y 132-03-0001485, valores que han sido dejados sin efecto en esta instancia, por lo que tambien procede revocar la resolucion apelada en este extremo.

Finalmente, es preciso indicar que el criterio recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-23 tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolucion.

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

RESUELVE:

1. REVOCAR la Resolucion de Intendencia N° 135-4-05260/SUNAT del 31 de marzo de 2003.
2. Declarar que de acuerdo con el articulo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolucion constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La omision de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinacion sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Articulo 64º del Código Tributario."

Lo señalado es sin perjuicio que la omision de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el articulo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinacion de la obligacion tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo".

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

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

BARRANTES TAKATA
VOCAL

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
BT/HL/MK/jcs.