



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN DEL MAR DE GRAU"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2016-09

TEMA : DETERMINAR SI PARA EFECTOS DE DETERMINAR SOBRE BASE CIERTA EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, ES SUFICIENTE POR SÍ SOLA LA INFORMACIÓN OBTENIDA A PARTIR DE LOS DEPÓSITOS EFECTUADOS EN LA CUENTA DE DETRACCIONES DEL DEUDOR TRIBUTARIO.

FECHA : 25 de mayo de 2016
HORA : 12:30 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Sergio Ezeta C.	Juana Pinto de A.
	Victor Castañeda A.	Pedro Velásquez L.R.	Mariella Casalino M.
	Raúl Queuña D.	Jorge Sarmiento D.	Ada Flores T.
	Jesús Fuentes B.	Lorena Amico D.	Gabriela Márquez P.
	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.
	Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.	Roxana Ruiz A.
	Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.	Caridad Guarníz C.
	Lily Villanueva A.	Zoraida Olano S.	

NO ASISTENTES	: Luis Ramírez M.	Vacaciones a la fecha de la votación.
	Rosa Barrantes T.	Vacaciones a la fecha de la suscripción.
	Carmen Terry R.	Vacaciones a la fecha de la votación.
	Rossana Izaguirre LI.	Vacaciones a la fecha de la votación.

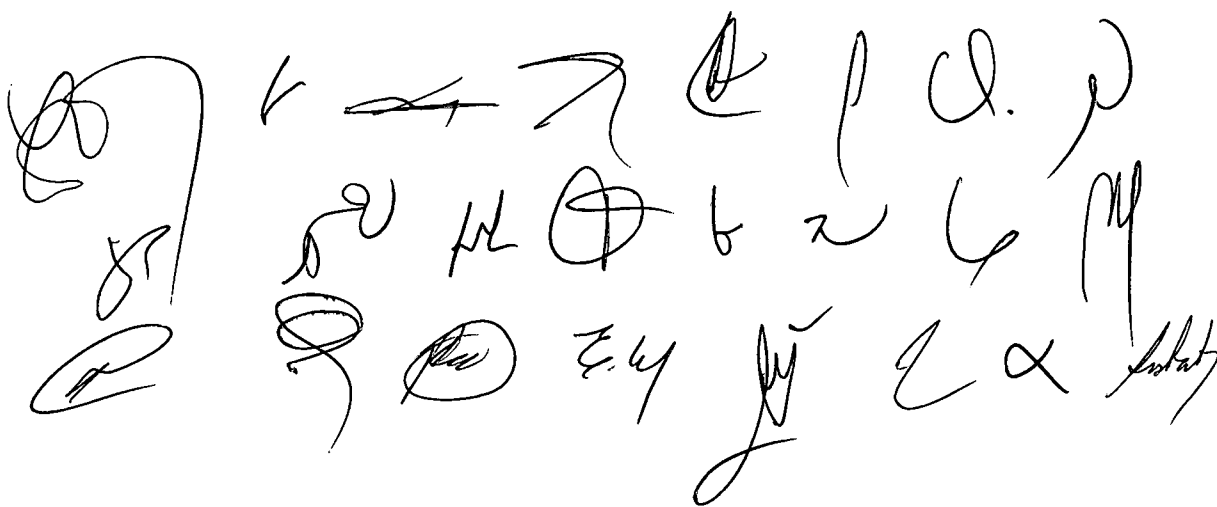
I. ANTECEDENTES:

- Memorando N° 324-2016-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario”.

A collection of approximately 15 handwritten signatures, arranged in three rows. The signatures are in black ink and vary in style, some being more cursive and others more formal. They are positioned below the text of the agenda item, indicating the members who have signed the act.

TEMA:	DETERMINAR SI PARA EFECTOS DE DETERMINAR SOBRE BASE CIERTA EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, ES SUFICIENTE POR SÍ SOLA LA INFORMACIÓN OBTENIDA A PARTIR DE LOS DEPÓSITOS EFECTUADOS EN LA CUENTA DE DETRACCIONES DEL DEUDOR TRIBUTARIO.		
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	VOTO DISCREPANTE A LAS DOS PROPUESTAS
	Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario. Fundamento: Ver propuesta 1 del informe.	Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario. Fundamento: Ver propuesta 2 del informe.	Ver fundamento (**)
Olano Silva	X		
Zúñiga Dulanto	X		
Ezeta Carpio	X		
Ramírez Mio	VACACIONES	VACACIONES	
Pinto de Aliaga	X		
Castañeda Altamirano	X		
Velásquez L.R.	X(*)		
Casalino Mannarelli	X		
Queuña Díaz			X (**)
Sarmiento Díaz	X		
Flores Talavera			X (**)
Fuentes Borda	X		
Amico de las Casas			X (**)
Márquez Pacheco	X(*)		
Barrantes Takata			X(**)
Terry Ramos	VACACIONES	VACACIONES	
Huamán Sialer	X		
Winstanley Patio	X		
Martel Sánchez	X		
Muñoz García	X		
Meléndez Kohatsu	X		
Ruiz Abarca			X (**)
Huertas Lizarzaburu	X		
Falconí Sinche	X		
Izaguirre Liampasi	VACACIONES	VACACIONES	
Guarniz Cabell	X		
Villanueva Aznarán	X		
TOTAL	19	0	5

(*) Voto singular del vocal Velásquez López Raygada: "Debe precisarse que la información que se obtiene de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT puede coadyuvar a determinar la obligación tributaria sobre base cierta de un contribuyente, sin embargo, en ningún caso ella puede ser la única fuente y/o fundamento para realizar dicha determinación, en tal sentido, la conducta y las afirmaciones vertidas por los contribuyentes ante los requerimientos cursados en fiscalización, entre otros elementos de prueba, pueden ser determinantes para validar o no esa información y por ende la determinación efectuada, por lo que si bien por sí sola no es suficiente, si se conjuga y analiza con otros elementos de prueba, puede servir como base para

realizar una determinación sobre base cierta, como en los casos resueltos con Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08739-5-2014 y 12100-5-2014, que se habrían citado erróneamente como contrapuestas a la presente propuesta”.

() Voto discrepante a las dos propuestas de las vocales Flores Talavera y Amico de las Casas:** “Para efecto de determinar sobre base cierta el Impuesto General a las Ventas es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario a partir de la vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013/SUNAT por cuanto de la información que puede obtenerse a través de los depósitos de detracción, se aprecia que puede determinarse el tipo de operación, su monto y a partir de la vigencia de la citada Resolución de Superintendencia se puede verificar el periodo tributario en el que se efectúa la operación, por lo que la Administración está en condiciones de conocer en forma directa y con certeza la existencia de la obligación tributaria así como su dimensión pecuniaria.

Para efecto de determinar sobre base cierta el impuesto a la Renta no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario, de acuerdo con los fundamentos de la propuesta 1.

Consideramos que es un voto discrepante por cuanto no se ajusta completamente a la propuesta 1 en su totalidad, toda vez que dicha propuesta considera que no puede aplicarse base cierta tanto para IGV como para el Impuesto a la Renta y nosotros coincidimos con ella en lo que respecta al Impuesto a la Renta y en cuanto al Impuesto General a las Ventas consideramos que en efecto, no puede aplicarse la base cierta en la determinación efectuada por los periodos anteriores a la vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013/SUNAT, sin embargo, a partir de la vigencia de la referida resolución de Intendencia sí puede efectuarse la determinación sobre base cierta”.

TEMA:	DETERMINAR SI PARA EFECTOS DE DETERMINAR SOBRE BASE CIERTA EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, ES SUFICIENTE POR SÍ SOLA LA INFORMACIÓN OBTENIDA A PARTIR DE LOS DEPÓSITOS EFECTUADOS EN LA CUENTA DE DETRACCIONES DEL DEUDOR TRIBUTARIO.	
	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Olano Silva	X	
Zúñiga Dulanto	X	
Ezeta Carpio	X	
Ramírez Mío	VACACIONES	VACACIONES
Pinto de Aliaga	X	
Castañeda Altamirano	X	
Velásquez L.R.		X
Casalino Mannarelli	X	
Queuña Díaz	X	
Sarmiento Díaz	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	X	
Amico de las Casas	X	
Márquez Pacheco	X	
Barrantes Takata	X	
Terry Ramos	VACACIONES	VACACIONES
Huamán Sialer	X	
Winstanley Patio	X	
Martel Sánchez	X	
Muñoz García	X	
Meléndez Kohatsu	X	
Ruiz Abarca	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Falconí Sinche	X	
Izaguirre Llampasi	VACACIONES	VACACIONES
Guarniz Cabell	X	
Villanueva Aznarán	X	
TOTAL	23	1

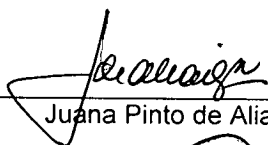
III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

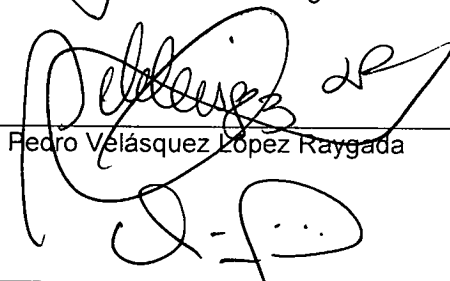
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zurunga Dulanto

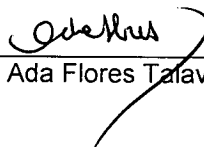


Juana Pinto de Aliaga



Pedro Velásquez López Raygada

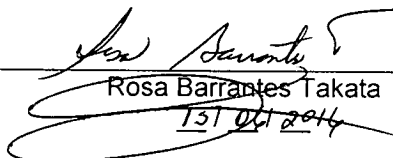
Raúl Queuña Díaz



Ada Flores Talavera

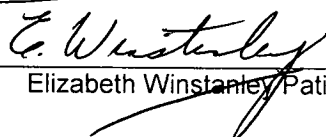


Lorena Amico de las Casas



151 061 2016

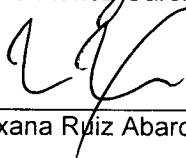
Rosa Barrantes Takata



Elizabeth Winstanley Patio



Doris Muñoz García



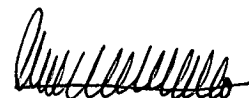
Roxana Ruiz Abarca



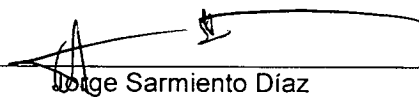
Sergio Ezeta Carpio



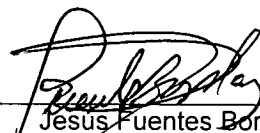
Víctor Castañeda Altamirano



Mariella Casalino Mannarelli



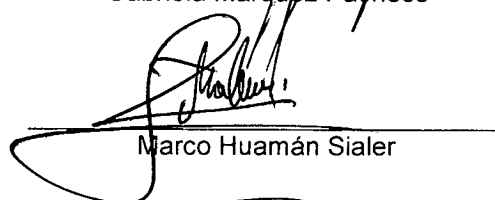
Jorge Sarmiento Díaz



Jesús Fuentes Borda



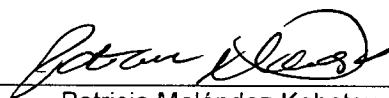
Gabriela Márquez Pacheco




Marco Huamán Sialer




José Martel Sánchez



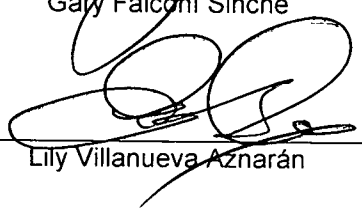
Patricia Meléndez Kohatsu



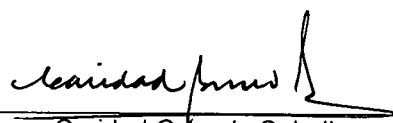
Cristina Huertas Lizarzaburu




Gaby Falconi Sinche



Lily Villanueva Aznarán



Caridad Guarniz Cabell



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2016-09

INFORME DE SALA PLENA

TEMA : DETERMINAR SI PARA EFECTOS DE DETERMINAR SOBRE BASE CIERTA EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, ES SUFICIENTE POR SÍ SOLA LA INFORMACIÓN OBTENIDA A PARTIR DE LOS DEPÓSITOS EFECTUADOS EN LA CUENTA DE DETRACCIONES DEL DEUDOR TRIBUTARIO.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

De acuerdo con el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía y 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación¹.

De otro lado, se aprecia que la regulación del Impuesto a la Renta² y del Impuesto General a las Ventas³, prevén normas referidas al nacimiento de la obligación tributaria así como a la declaración del impuesto y obligaciones referidas a registros, en los que deben reflejarse, entre otros, las operaciones gravadas.

Ahora bien, mediante Decreto Legislativo N° 917, publicado el 26 de abril de 2001, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, cuyo artículo 2°, modificado por Ley N° 27877⁴, dispuso que los sujetos obligados debían detraer del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con el Impuesto General a las Ventas, un porcentaje y depositarlo en las cuentas corrientes que para tal efecto el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 940⁵, publicado el 20 de diciembre de 2003, se modificó el sistema de pago de obligaciones tributarias, señalándose en su artículo 2° que éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de: a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP y b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere en el inciso e) del artículo 115° del Código Tributario.

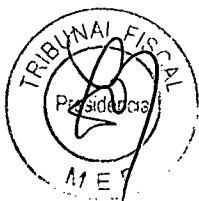
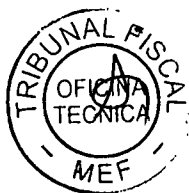
¹ Texto similar al recogido en el anterior texto único ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dado que el citado artículo no ha sufrido modificaciones.

² Al respecto, véase el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta (Textos Únicos Ordenados aprobados por Decretos Supremos N° 054-99-EF y 179-2004-EF).

³ Así, por ejemplo, véanse los incisos a) y c) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (y modificatorias, de corresponder al período).

⁴ Publicada el 14 de diciembre de 2002.

⁵ Cabe anotar que tras modificaciones de la citada norma, el 14 de noviembre de 2004 se publicó un Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF.



Conforme con la citada norma, la generación de los aludidos fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8° de dicha norma. Sobre el particular, la norma dispone además quiénes son los sujetos obligados a efectuar el depósito y la oportunidad en que ello debe hacerse.

Sobre el particular, se aprecia que en determinados casos, en el marco de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria determina sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, imputando ventas o ingresos omitidos, a partir únicamente de la información que obtiene por los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones.

En tal sentido, debe analizarse si a efecto de determinar sobre base cierta los mencionados impuestos es suficiente que la Administración utilice únicamente dicha información.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, según el cual, de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria.

II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

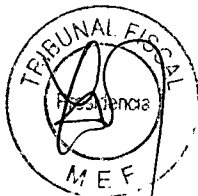
DESCRIPCIÓN

Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

FUNDAMENTO

De acuerdo con el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del citado código prevé que la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria (por propia iniciativa o denuncia de terceros)⁶.

⁶ Cabe señalar que los extractos de los artículos citados del Código Tributario han sido recogidos con texto similar al previsto en el anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.



Conforme con el primer párrafo del artículo 61° del referido código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa⁷.

Así, el artículo 63° del mismo código prescribe que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía y 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación⁸.

Por otro lado, en cuanto a la declaración tributaria, el artículo 88° del referido código indica que es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

En relación con los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha señalado que:

"El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria⁹. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente¹⁰, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"¹¹.

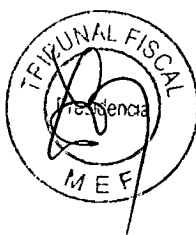
⁷ *Idem.* (En relación con el párrafo citado).

⁸ *Idem.*

⁹ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

¹⁰ Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: *Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

¹¹ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.



De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponible declarados por éste¹².

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda¹³. Así, los hechos imponibles declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago¹⁴, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria".

Ahora bien, como se ha señalado, nuestro ordenamiento prevé que la Administración puede determinar la obligación tributaria ya sea sobre base cierta o sobre base presunta. En cuanto a la determinación sobre base cierta, VILLEGAS señala que ésta se efectúa cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como su dimensión pecuniaria y precisa que: *"No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información"*¹⁵.

En igual sentido, se ha señalado que se realiza una determinación sobre base cierta cuando la Administración dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho en cuanto a su efectividad y la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, esto es, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, siendo que los elementos necesarios para ello pueden haberse obtenido a través del deudor, mediante declaración jurada, o por terceros o bien por acción directa de la Administración, de forma que se pueda hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación será presuntiva¹⁶.

Así, ZICCARDI señala que: *"La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio*

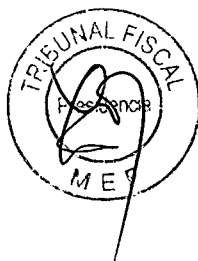
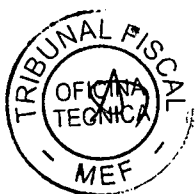
¹² En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.

¹³ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

¹⁴ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.

¹⁵ Al respecto, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 131 y 432.

¹⁶ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, De Palma, 2001, Buenos Aires, p. 552.



*contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente*¹⁷.

Al respecto, cabe mencionar que este criterio se aprecia en diversas resoluciones de este Tribunal¹⁸, señalándose que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda, estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria¹⁹.

De lo expuesto se concluye que para efectuar una determinación sobre base cierta debe conocerse: i) Que se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, ii) La oportunidad o el momento en el que éste se produjo y iii) La cuantía de la obligación.

Ahora bien, se presentan casos en los que la Administración Tributaria efectúa reparos a la obligación tributaria determinada y declarada por el deudor tributario, determinando el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas sobre base cierta a partir únicamente de la información obtenida a través de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del referido deudor tributario, por lo que debe analizarse si es suficiente la referida información a efecto de llevar a cabo dicha determinación sobre base cierta, para lo cual es pertinente considerar las normas que rigen al Sistema de Pago de Obligaciones con el Gobierno Central – SPOT.

Mediante Decreto Legislativo N° 917, publicado el 26 de abril de 2001, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, cuyo artículo 2°, modificado por Ley N° 27877, dispuso que los sujetos obligados debían detraer del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con el Impuesto General a las Ventas, un porcentaje y depositarlo en las cuentas corrientes que para tal efecto el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 940²⁰ se modificó el sistema de pago de obligaciones tributarias, señalándose en su artículo 2° que éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de: a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP y b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere en el inciso e) del artículo 115° del Código Tributario.

De acuerdo con el punto 2.2 del citado artículo, la generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8. En tal sentido, del

¹⁷ Al respecto, véase: ZICCARDI, Horacio, "Derecho Tributario Administrativo o Formal" en: *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 229.

¹⁸ Tales como las N° 04937-4-2014 y 01917-2-2014, entre otras.

¹⁹ Al respecto, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00843-3-2014 y 14619-10-2012.

²⁰ Publicado el 20 de diciembre de 2003. Cabe mencionar que tras sufrir modificaciones, se publicó un Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, el 14 de noviembre de 2004.



precio a pagar, debe detrarse un monto determinado normativamente que será depositado en las referidas cuentas conforme con las reglas y condiciones previstas por la citada norma.

Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 3° de la referida norma, se entenderá por operaciones sujetas al sistema, entre otras²¹, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta (inciso a).

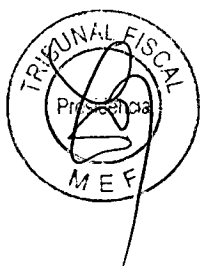
Por su parte, el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° indica que en caso de la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, los sujetos obligados a efectuar el depósito son: el adquirente del bien mueble o inmueble, el usuario del servicio o quien encarga la construcción, según corresponda. A ello se agrega que la SUNAT señalará casos en los que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes.

Asimismo, se prevé que cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo con lo establecido por la citada ley, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en el supuesto de la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse antes del traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previamente a dicho traslado. Se añade que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción serán los únicos obligados a efectuar el depósito.

Ahora bien, en cuanto a los depósitos, el artículo 6° de la referida norma prevé que el titular de la cuenta será el beneficiario de los depósitos realizados en aplicación del sistema y éste será, entre otros, el proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción. Asimismo, en relación con el momento de efectuar el depósito, el artículo 7° de la mencionada norma señala que éste deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al sistema, siendo que en los casos de venta de bienes y prestación de servicios se ha previsto lo siguiente²²:

²¹ La norma prevé también como operaciones sujetas al sistema al retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas a que se refiere el inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV, al traslado de bienes fuera del centro de producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, siendo que el Decreto Legislativo N° 954, publicado el 5 de febrero de 2004, incluyó al transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre.

²² Cabe anotar que en el caso del retiro de bienes, se señala que el depósito debe efectuarse en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero. Asimismo, en el caso de la primera venta de bienes inmuebles, se prevén los siguientes supuestos: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total o 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT. En relación con los contratos de construcción, se señala que el depósito debe efectuarse: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total, 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT o 3) Con anterioridad al inicio de la construcción. En el caso del traslado de bienes fuera del centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica con beneficio tributario hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, se señala que el depósito se realizará con anterioridad a dicho traslado, mientras que en el caso del transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre, deberá hacerse: 1) Con anterioridad al inicio del transporte, dentro de los plazos señalados por la SUNAT o cuando deba



Venta de bienes	Prestación de Servicios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Antes del traslado del bien fuera del centro de producción. 2. Después de la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT. 3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT. 4. Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Antes de la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT. 2. Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio. 3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Por otro lado, el numeral 8.3 del artículo 8° de la anotada norma prevé que el Banco de la Nación comunicará mensualmente a la SUNAT la relación de las cuentas bancarias abiertas, indicando el nombre, número de RUC del titular y el número de la cuenta así como los montos depositados en las cuentas y los nombres de los sujetos obligados a efectuar los depósitos, en la forma, plazo y condiciones establecidas por la SUNAT.

Ahora bien, conforme con el numeral 18.1 del artículo 18° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, la constancia de depósito deberá contener como mínimo la siguiente información:

- a) Número de la cuenta en la cual se efectúa el depósito.
- b) Nombre, denominación o razón social y número de RUC del titular de la cuenta, salvo que se trate de una venta realizada a través de la Bolsa de Productos, en cuyo caso no será obligatorio consignar dicha información.
- c) Fecha e importe del depósito.
- d) Nombre, denominación o razón social y número de RUC, de contar con este último, del sujeto obligado a efectuar el depósito²³.
- e) Código del bien o servicio por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4²⁴.

efectuarse el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje (el supuesto referido al transporte público se incorporó mediante el citado Decreto Legislativo N° 954).

²³ Mediante Resolución de Superintendencia N° 098-2008-SUNAT, publicada el 19 de junio de 2008, vigente desde el 19 de julio de 2008, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "d) Número de RUC del sujeto obligado a efectuar el depósito. En caso dicho sujeto no cuente con número de RUC, se deberá consignar su número de DNI, y sólo en caso no cuente con este último se consignará cualquier otro documento de identidad.

Cuando el sujeto obligado a efectuar el depósito sea el proveedor del bien o el prestador del servicio por haber recibido la totalidad del importe de la operación sin que se haya acreditado el depósito respectivo, se consignará la información señalada en el párrafo anterior respecto del adquirente del bien o usuario del servicio".

²⁴ Mediante Resolución de Superintendencia N° 293-2010-SUNAT, publicada el 31 de octubre de 2010, vigente desde el 1 de diciembre de 2010, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "e) Código del bien, servicio o contrato de construcción por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4".



f) Código de la operación sujeta al Sistema por la cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 5.

g) Periodo tributario en el que se efectúa la operación sujeta al Sistema que origina el depósito, entendiéndose como tal²⁵:

g.1. Tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

g.2. Tratándose de la venta de bienes exonerados del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

De lo expuesto se aprecia que el SPOT o "Sistema de Detracciones" es un mecanismo a través del cual, se generan fondos para el pago de obligaciones tributarias, sustrayéndose o detrayéndose una parte del importe de las operaciones sujetas al sistema para depositarlo en una cuenta bancaria que, en el caso de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios, tiene por titular al proveedor del bien o prestador del servicio, siendo que la ley prevé el momento en que debe efectuarse dicho depósito, advirtiéndose además que por cada uno de dichos depósitos se genera información relacionada con la operación que se habría llevado a cabo.

Ahora bien, como el supuesto planteado tiene relación tanto con el Impuesto General a las Ventas como con el Impuesto a la Renta, corresponde glosar las normas pertinentes con relación al nacimiento de la obligación tributaria así como con la declaración y determinación de dichos impuestos.

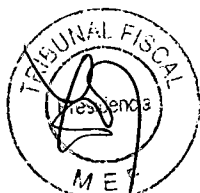
Impuesto General a las Ventas

Conforme con los incisos a) y b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles y la prestación de servicios en el país²⁶.

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria en relación con dichas operaciones, los incisos a) y c) del artículo 4° de la citada norma, prescriben, que en el caso de la venta de bienes, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero y en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en

²⁵ Inciso aplicable desde la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013-SUNAT, publicada el 24 de octubre de 2013, vigente a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.

²⁶ Véase la definición de venta y servicios en el artículo 3° de la referida norma (y modificatorias, de ser aplicables según el período).



que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero²⁷.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 3° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se entiende por:

1. Fecha de entrega de un bien: la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente (inciso a).
2. Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: La de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero (inciso c)²⁸
3. Fecha en que se emita el comprobante de pago: La fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero (inciso d)²⁹. Sobre el particular, conforme con los numerales 1 y 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT³⁰, en el caso de la transferencia de bienes muebles, éstos deberán ser entregados, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, con la culminación del servicio o la percepción de la retribución, parcial o total, entre otros, lo que ocurra primero. Asimismo, en el penúltimo párrafo el citado artículo añade que la entrega de los comprobantes de pago podrá anticiparse a las fechas señaladas.

De otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 29° de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido³¹. Asimismo, prevé que igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

Ahora bien, en relación con la obligación de llevar registros contables, el primer párrafo del artículo 37° de la citada ley dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro

²⁷ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950, se señala que en el caso de la venta de bienes, la obligación nacerá en la fecha en que se emita el comprobante de pago "*de acuerdo a lo que establezca el reglamento*" o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago "*de acuerdo a lo que establezca el reglamento*" o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

²⁸ Tras la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7 de octubre de 2005, se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

²⁹ Norma aplicable a partir de la entrada en vigencia del citado Decreto Supremo N° 130-2005-EF (primer día calendario del mes siguiente al de su publicación).

³⁰ Antes de las modificaciones realizadas por Resolución de Superintendencia N° 233-2008-SUNAT, publicada el 31 de diciembre de 2008.

³¹ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950, el primer párrafo del citado artículo hace referencia además al impuesto percibido.



de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo con las normas que señale el reglamento³².

De las citadas normas, puede señalarse, como conclusión preliminar, que en el caso del Impuesto General a las Ventas, la ley ha previsto el momento en que nacerá la obligación tributaria (lo que dependerá del tipo de operación que se realice), la obligación de registrar los comprobantes de pago que deben emitirse en el Registro de Ventas e Ingresos y los comprobantes de pago que se reciben en el Registro de Compras dentro de los plazos previstos normativamente, así como la obligación de declarar mensualmente las operaciones gravadas y exoneradas llevadas a cabo en el período anterior, dejándose constancia también del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido.

Esto es, la determinación de este impuesto se efectúa de forma mensual, siendo que el artículo 11° de la citada ley prevé que dicha determinación mensual se realiza deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, el que debe calcularse de acuerdo con lo previsto por la citada ley y su reglamento.

Impuesto a la Renta

Según el primer párrafo del artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable³³.

Por otro lado, conforme con el inciso a) del artículo 57° de la anotada norma, las rentas de tercera categoría³⁴ se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen³⁵.

Sobre el particular, cabe mencionar que si bien la generación de ingresos de una empresa en marcha es un hecho recurrente, a efecto del Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas deben ser establecidas en un período determinado. Al respecto, el citado artículo 57° señala que a los efectos de esta norma, "...el ejercicio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción". De acuerdo con ello, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006, se ha señalado que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto³⁶.

³² Similar texto se aprecia tras la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 950. Asimismo, sobre el particular, véase el artículo 10° del reglamento de la citada ley.

³³ Texto que fue recogido por el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

³⁴ Al respecto, véase el artículo 28° de la citada ley.

³⁵ Texto que se mantuvo con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 31 de diciembre de 2003.

³⁶ Sobre el devengo de los ingresos, REIG señala que: "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". En relación a ello, considera



Por otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé, entre otras disposiciones, que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable³⁷. El citado artículo también dispone que el pago de los saldos del impuesto que se calcule en la declaración jurada deberá acreditarse en la oportunidad de su presentación.

De lo señalado se advierte que conforme con lo previsto por la citada ley y los criterios vertidos por este Tribunal, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos gravados de tercera categoría deberán reconocerse en el ejercicio en el que se devenguen, siendo que para tal efecto, deberán haberse producido los hechos sustanciales que los generaron, esto es, deben haberse realizado las operaciones que originaron los ingresos y éstos deben haberse ganado, lo que implica a su vez que se hayan satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que ellos representan. Asimismo, conforme con la citada ley, se ha previsto la obligación de declarar anualmente las rentas obtenidas en el ejercicio gravable, para lo cual deberá atenderse a las normas y criterios citados³⁸.

Ahora bien, en cuanto al supuesto analizado, debe considerarse que es requisito indispensable para determinar sobre base cierta conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, a diferencia de la determinación sobre base presunta, la que es realizada a partir de hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. En tal sentido, la Administración debe disponer de todos los antecedentes relacionados con la efectiva realización del hecho imponible, el período al que corresponde y su cuantía, de forma que se pueda hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación habrá sido hecha sobre base presunta.

En efecto, en el caso de la determinación sobre base presunta, los datos referidos a la obligación tributaria y su cuantía son obtenidos por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

que el concepto de devengado tiene las siguientes características: 1. Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, 2. Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido 3. - No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún. Al respecto, véase: REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.

³⁷ Se exceptúa de esta obligación a los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría. A ello se agrega que la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto. Asimismo, se dispone que los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria y que las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

³⁸ Cabe precisar que en el caso de los pagos a cuenta del impuesto, conforme con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, se calculan a partir de los ingresos netos obtenidos en el mes, siendo que dicho monto no necesariamente coincidirá con la información que pueda obtenerse a partir de los depósitos de detracciones. En efecto, podría ocurrir que se efectúe por error un depósito de detracción respecto de una operación que no se encuentra sujeta al sistema, o que se trate de una operación exonerada o inafecta, o que se deposite por error en un mes posterior y no cuando debía hacerse, o en cuanto al importe del depósito, que se incurra en error en cuanto al nombre o número de cuenta del titular (proveedor) o en el porcentaje a utilizar.



Como se advierte, si bien a partir de los depósitos de detracciones se puede obtener información que podría estar referida a operaciones, como por ejemplo, los sujetos que las habrían llevado a cabo, el monto, el tipo de operación, el período al que correspondería, (esto último a partir de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013-SUNAT), dicha información podría no ser totalmente certera a efecto de ser usada en forma exclusiva para proceder a determinar sobre base cierta.

En efecto, ésta no permite conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como su dimensión pecuniaria. Así por ejemplo, considerándose el momento en el que debe efectuarse el depósito de la detracción, podría ocurrir que ello no coincida con el momento previsto por las normas que regulan al Impuesto General a las Ventas a efecto del nacimiento de la obligación tributaria, lo que condiciona las operaciones y montos que serán materia de declaración; no siendo posible establecer en forma exacta, a partir de la constancia del depósito de detracción, el período en que nace dicha obligación.

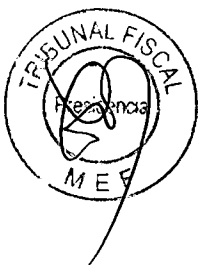
Igualmente, en el caso del Impuesto a la Renta, podría ocurrir que el devengo de un ingreso y la obligación de reconocerlo a efectos del impuesto no coincida con el momento en el que conforme con la citada norma, debe efectuarse el depósito de la detracción.

Asimismo, podría suceder que se efectúe por error un depósito de detracción respecto de una operación que no se encuentra sujeta al sistema, o que se trate de una operación exonerada o inafecta, por lo que en tales situaciones los depósitos de detracciones no estarían relacionados con ventas omitidas.

Además, debe considerarse el hecho que aun cuando el depósito de detracción sí se encontrara vinculado a una operación gravada, el cliente podría haber incurrido en un error en relación con el momento de efectuar el depósito (podría hacerlo, por ejemplo, en un mes posterior y no cuando debía hacerse), o en cuanto a su importe, supuesto en el que se daría lugar a una determinación incorrecta de la cuantía de la obligación; o incurrido en un error en el nombre o número de cuenta del titular (proveedor), lo que implicaría atribuir, a partir de dicha constancia de depósito, una obligación tributaria a una persona distinta.

Por otro lado, existen supuestos en los que existe obligación de realizar el depósito de detracción que no se relacionan con una operación de venta de bienes, como es el caso del traslado de bienes fuera del centro de producción, así como desde cualquier zona geográfica con beneficio tributario hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, supuesto en el cual, el depósito se debe realizar antes de dicho traslado, lo que reafirma que la sola información obtenida de los depósitos de detracciones no basta por sí sola para realizar una determinación sobre base cierta, pues a través de ella no se puede establecer de forma fehaciente y precisa si se ha realizado una operación de venta gravada con el Impuesto General a las Ventas o que genere renta gravada, el sujeto del impuesto, la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, por lo que deberá realizarse actividad probatoria adicional.

En tal sentido, podrían efectuarse actuaciones adicionales, tales como cruces de información con los clientes que efectuaron las detracciones, a fin de verificar si corresponden a operaciones que efectivamente se realizaron, con el fin de determinar con certeza la obligación tributaria, el momento de su nacimiento y su cuantía, más aún si se tiene en cuenta que, como se ha señalado, el nacimiento de la obligación tributaria en el caso del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las



Ventas, al responder a presupuestos distintos, no necesariamente se producirá en un mismo momento, el que tampoco tiene que coincidir en todos los casos con el momento en el que nace la obligación de efectuar la detracción.

En consecuencia, se aprecia que de utilizarse únicamente la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario no se tiene certeza sobre la realización del hecho imponible, lo que impide determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

En tal sentido, se concluye que para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

FUNDAMENTO

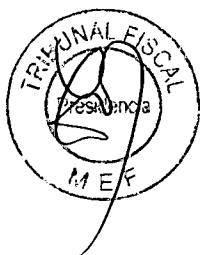
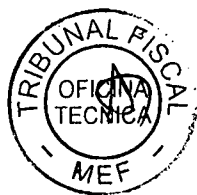
De acuerdo con el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del citado código prevé que la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria (por propia iniciativa o denuncia de terceros)³⁹.

Conforme con el primer párrafo del artículo 61° del referido código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa⁴⁰.

Así, el artículo 63° del mismo código prescribe que durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía y 2) Base presunta: en

³⁹ Cabe señalar que los extractos de los artículos citados del Código Tributario han sido recogidos con texto similar al previsto en el anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

⁴⁰ *Idem.* (En relación con el párrafo citado).



mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación⁴¹.

Por otro lado, en cuanto a la declaración tributaria, el artículo 88° del referido código indica que es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

En relación con los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha señalado que:

"El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria⁴². Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente⁴³, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación"⁴⁴.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imposables declarados por éste⁴⁵.

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso

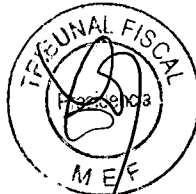
⁴¹ Idem.

⁴² Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

⁴³ Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión" en: *Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

⁴⁴ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

⁴⁵ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.



dinerario que corresponda⁴⁶. Así, los hechos imponible declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago⁴⁷, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria⁴⁸.

Ahora bien, como se ha señalado, nuestro ordenamiento prevé que la Administración puede determinar la obligación tributaria ya sea sobre base cierta o sobre base presunta. En cuanto a la determinación sobre base cierta, VILLEGAS señala que ésta se efectúa cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como su dimensión pecuniaria y precisa que: "No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información"⁴⁹.

En igual sentido, se ha señalado que se realiza una determinación sobre base cierta cuando la Administración dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho en cuanto a su efectividad y la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, esto es, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponible, siendo que los elementos necesarios para ello pueden haberse obtenido a través del deudor, mediante declaración jurada, o por terceros o bien por acción directa de la Administración, de forma que se pueda hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación será presuntiva⁴⁹.

Así, ZICCARDI señala que: "La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente"⁵⁰.

Al respecto, cabe mencionar que este criterio se aprecia en diversas resoluciones de este Tribunal⁵¹, señalándose que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda, estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria⁵².

⁴⁶ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

⁴⁷ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.

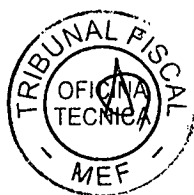
⁴⁸ Al respecto, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 131 y 432.

⁴⁹ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, De Palma, 2001, Buenos Aires, p. 552.

⁵⁰ Al respecto, véase: ZICCARDI, Horacio, "Derecho Tributario Administrativo o Formal" en: *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 229.

⁵¹ Tales como las N° 04937-4-2014 y 01917-2-2014, entre otras.

⁵² Al respecto, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00843-3-2014 y 14619-10-2012.



De lo expuesto se concluye que para efectuar una determinación sobre base cierta debe conocerse: i) Que se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, ii) La oportunidad o el momento en el que éste se produjo y iii) La cuantía de la obligación.

Ahora bien, se presentan casos en los que la Administración Tributaria efectúa reparos a la obligación tributaria determinada y declarada por el deudor tributario, determinando el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas sobre base cierta a partir únicamente de la información obtenida a través de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del referido deudor tributario, por lo que debe analizarse si es suficiente la referida información a efecto de llevar a cabo dicha determinación sobre base cierta, para lo cual es pertinente considerar las normas que rigen al Sistema de Pago de Obligaciones con el Gobierno Central – SPOT.

Mediante Decreto Legislativo N° 917, publicado el 26 de abril de 2001, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, cuyo artículo 2°, modificado por Ley N° 27877, dispuso que los sujetos obligados debían detraer del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con el Impuesto General a las Ventas, un porcentaje y depositarlo en las cuentas corrientes que para tal efecto el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

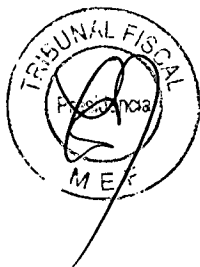
Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 940⁵³ se modificó el sistema de pago de obligaciones tributarias, señalándose en su artículo 2° que éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de: a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP y b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere en el inciso e) del artículo 115° del Código Tributario.

De acuerdo con el punto 2.2 del citado artículo, la generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8. En tal sentido, del precio a pagar, debe detraerse un monto determinado normativamente que será depositado en las referidas cuentas conforme con las reglas y condiciones previstas por la citada norma.

Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 3° de la referida norma, se entenderá por operaciones sujetas al sistema⁵⁴, entre otras, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta (inciso a).

⁵³ Publicado el 20 de diciembre de 2003. Cabe mencionar que tras sufrir modificaciones, se publicó un Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, el 14 de noviembre de 2004.

⁵⁴ La norma prevé también como operaciones sujetas al sistema al retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas a que se refiere el inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV, al traslado de bienes fuera del centro de producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, siendo que el Decreto Legislativo N° 954, publicado el 5 de febrero de 2004, incluyó al transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre.



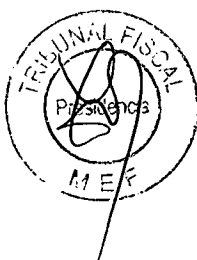
Por su parte, el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° indica que en caso de la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, los sujetos obligados a efectuar el depósito son: el adquirente del bien mueble o inmueble, el usuario del servicio o quien encarga la construcción, según corresponda. A ello se agrega que la SUNAT señalará casos en los que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes.

Asimismo, se prevé que cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo con lo establecido por la citada ley, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en el supuesto de la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse antes del traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previamente a dicho traslado. Se añade que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción serán los únicos obligados a efectuar el depósito.

Ahora bien, en cuanto a los depósitos, el artículo 6° de la referida norma prevé que el titular de la cuenta será el beneficiario de los depósitos realizados en aplicación del sistema y éste será, entre otros, el proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción. Asimismo, en relación con el momento de efectuar el depósito, el artículo 7° de la mencionada norma señala que éste deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al sistema, siendo que en los casos de venta de bienes y prestación de servicios se ha previsto lo siguiente⁵⁵:

Venta de bienes	Prestación de Servicios
1. Antes del traslado del bien fuera del centro de producción.	1. Antes de la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT.
2. Después de la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT.	2. Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio.
3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT.	3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.
	4. Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las

⁵⁵ Cabe anotar que en el caso del retiro de bienes, se señala que el depósito debe efectuarse en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero. Asimismo, en el caso de la primera venta de bienes inmuebles, se prevén los siguientes supuestos: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total o 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT. En relación con los contratos de construcción, se señala que el depósito debe efectuarse: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total, 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT o 3) Con anterioridad al inicio de la construcción. En el caso del traslado de bienes fuera del centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica con beneficio tributario hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, se señala que el depósito se realizará con anterioridad a dicho traslado, mientras que en el caso del transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre, deberá hacerse: 1) Con anterioridad al inicio del transporte, dentro de los plazos señalados por la SUNAT o cuando deba efectuarse el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje (el supuesto referido al transporte público se incorporó mediante el citado Decreto Legislativo N° 954).



4. Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor.	Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.
5. En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso del retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV.	

Por otro lado, el numeral 8.3 del artículo 8° de la anotada norma prevé que el Banco de la Nación comunicará mensualmente a la SUNAT la relación de las cuentas bancarias abiertas, indicando el nombre, número de RUC del titular y el número de la cuenta así como los montos depositados en las cuentas y los nombres de los sujetos obligados a efectuar los depósitos, en la forma, plazo y condiciones establecidas por la SUNAT.

Ahora bien, conforme con el numeral 18.1 del artículo 18° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, la constancia de depósito deberá contener como mínimo la siguiente información:

- a) Número de la cuenta en la cual se efectúa el depósito.
- b) Nombre, denominación o razón social y número de RUC del titular de la cuenta, salvo que se trate de una venta realizada a través de la Bolsa de Productos, en cuyo caso no será obligatorio consignar dicha información.
- c) Fecha e importe del depósito.
- d) Nombre, denominación o razón social y número de RUC, de contar con éste último, del sujeto obligado a efectuar el depósito⁵⁶.
- e) Código del bien o servicio por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4⁵⁷.
- f) Código de la operación sujeta al Sistema por la cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 5.
- g) Periodo tributario en el que se efectúa la operación sujeta al Sistema que origina el depósito, entendiéndose como tal⁵⁸.

⁵⁶ Mediante Resolución de Superintendencia N° 098-2008-SUNAT, publicada el 19 de junio de 2008, vigente desde el 19 de julio de 2008, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "d) Número de RUC del sujeto obligado a efectuar el depósito. En caso dicho sujeto no cuente con número de RUC, se deberá consignar su número de DNI, y sólo en caso no cuente con este último se consignará cualquier otro documento de identidad.

Cuando el sujeto obligado a efectuar el depósito sea el proveedor del bien o el prestador del servicio por haber recibido la totalidad del importe de la operación sin que se haya acreditado el depósito respectivo, se consignará la información señalada en el párrafo anterior respecto del adquirente del bien o usuario del servicio".

⁵⁷ Mediante Resolución de Superintendencia N° 293-2010-SUNAT, publicada el 31 de octubre de 2010, vigente desde el 1 de diciembre de 2010, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "e) Código del bien, servicio o contrato de construcción por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4".

⁵⁸ Inciso aplicable desde la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013-SUNAT, publicada el 24 octubre 2013, vigente a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.



g.1. Tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

g.2. Tratándose de la venta de bienes exonerados del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

De lo expuesto se aprecia que el SPOT o “Sistema de Detracciones” es un mecanismo a través del cual, se generan fondos para el pago de obligaciones tributarias, sustrayéndose o detrayéndose una parte del importe de las operaciones sujetas al sistema para depositarlo en una cuenta bancaria que, en el caso de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios, tiene por titular al proveedor del bien o prestador del servicio, siendo que la ley prevé el momento en que debe efectuarse dicho depósito, advirtiéndose además que por cada uno de dichos depósitos se genera información relacionada con la operación que se habría llevado a cabo.

Ahora bien, como el supuesto planteado tiene relación tanto con el Impuesto General a las Ventas como con el Impuesto a la Renta, corresponde glosar las normas pertinentes con relación al nacimiento de la obligación tributaria así como con la declaración y determinación de dichos impuestos.

Impuesto General a las Ventas

Conforme con los incisos a) y b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles y la prestación de servicios en el país⁵⁹.

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria en relación con dichas operaciones, los incisos a) y c) del artículo 4° de la citada norma prescriben que, en el caso de la venta de bienes, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero y en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero⁶⁰.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 3° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se entiende por:

⁵⁹ Véase la definición de venta y servicios en el artículo 3° de la referida norma (y modificatorias, de ser aplicables según el período).

⁶⁰ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950, se señala que en el caso de la venta de bienes, la obligación nacerá en la fecha en que se emita el comprobante de pago “de acuerdo a lo que establezca el reglamento” o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago “de acuerdo a lo que establezca el reglamento” o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.



1. Fecha de entrega de un bien: la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente (inciso a).
2. Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: La de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero (inciso c)⁶¹
3. Fecha en que se emita el comprobante de pago: La fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero (inciso d)⁶². Sobre el particular, conforme con los numerales 1 y 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT⁶³, en el caso de la transferencia de bienes muebles, éstos deberán ser entregados, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, con la culminación del servicio o la percepción de la retribución, parcial o total, entre otros, lo que ocurra primero. Asimismo, en el penúltimo párrafo el citado artículo se añade que la entrega de los comprobantes de pago podrá anticiparse a las fechas señaladas.

De otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 29° de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido⁶⁴. Asimismo, prevé que igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

Ahora bien, en cuanto a la obligación de llevar registros contables, el primer párrafo del artículo 37° de la citada ley dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo con las normas que señale el reglamento⁶⁵.

De las citadas normas, puede señalarse, como conclusión preliminar, que en el caso del Impuesto General a las Ventas, la ley ha previsto el momento en que nacerá la obligación tributaria (lo que dependerá del tipo de operación que se realice), la obligación de registrar los comprobantes de pago que deben emitirse en el Registro de Ventas e Ingresos y los comprobantes de pago que se reciben en el Registro de Compras dentro de los plazos previstos normativamente, así como la obligación de declarar mensualmente las operaciones gravadas y exoneradas llevadas a cabo en el período anterior, dejándose constancia también del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido.

⁶¹ Tras la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7 de octubre de 2005, se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

⁶² Norma aplicable a partir de la entrada en vigencia del citado Decreto Supremo N° 130-2005-EF (primer día calendario del mes siguiente al de su publicación).

⁶³ Antes de las modificaciones realizadas por Resolución de Superintendencia N° 233-2008-SUNAT, publicada el 31 de diciembre de 2008.

⁶⁴ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950, el primer párrafo del citado artículo hace referencia además al impuesto percibido.

⁶⁵ Similar texto se aprecia tras la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 950. Asimismo, sobre el particular, véase el artículo 10° del reglamento de la citada ley.



Esto es, la determinación de este impuesto se efectúa de forma mensual, siendo que el artículo 11° de la citada ley prevé que dicha determinación mensual se realiza deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, el que debe calcularse de acuerdo con lo previsto por la citada ley y su reglamento.

Impuesto a la Renta

Según el primer párrafo del artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable⁶⁶.

Por otro lado, conforme con el inciso a) del artículo 57° de la anotada norma, las rentas de tercera categoría⁶⁷ se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen⁶⁸.

Sobre el particular, cabe mencionar que si bien la generación de ingresos de una empresa en marcha es un hecho recurrente, a efecto del Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas deben ser establecidas en un período determinado. Al respecto, el citado artículo 57° señala que a los efectos de esta norma, "*...el ejercicio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción*". De acuerdo con ello, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006, se ha señalado que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto⁶⁹.

Por otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé, entre otras disposiciones, que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable⁷⁰. El citado artículo también dispone que el pago de los saldos del

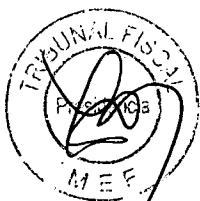
⁶⁶ Texto que fue recogido por el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁶⁷ Al respecto, véase el artículo 28° de la citada ley.

⁶⁸ Texto que se mantuvo con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 31 de diciembre de 2003.

⁶⁹ Sobre el devengo de los ingresos, REIG señala que: "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: 1. Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, 2. Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido 3. - No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún. Al respecto, véase: REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.

⁷⁰ Se exceptúa de esta obligación a los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría. A ello se agrega que la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto. Asimismo, se dispone que los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la



impuesto que se calcule en la declaración jurada deberá acreditarse en la oportunidad de su presentación.

De lo señalado se advierte que conforme con lo previsto por la citada ley y los criterios vertidos por este Tribunal, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos gravados de tercera categoría deberán reconocerse en el ejercicio en el que se devenguen, siendo que para tal efecto, deberán haberse producido los hechos sustanciales que los generaron, esto es, deben haberse realizado las operaciones que originaron los ingresos y éstos deben haberse ganado, lo que implica a su vez que se hayan satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que ellos representan. Asimismo, conforme con la citada ley, se ha previsto la obligación de declarar anualmente las rentas obtenidas en el ejercicio gravable, para lo cual deberá atenderse a las normas y criterios citados⁷¹.

Ahora bien, en el supuesto bajo análisis, considerando los momentos en que deben hacerse los depósitos de detracción y la información que puede obtenerse de ellos, se aprecia que a través de ésta puede determinarse el tipo de operación, su monto y el período al que corresponde.

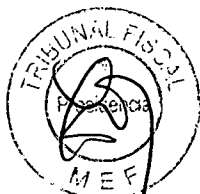
Por ejemplo, a través del código del bien o servicio por el cual se efectúa el depósito, se tiene información sobre la naturaleza de la operación (compra de bienes o prestación de servicios) así como del bien vendido o el servicio prestado. Asimismo, a partir de la constancia de dicho depósito se tiene información de los sujetos que intervinieron en la operación, cuyo monto puede ser calculado según el importe del depósito. A ello cabe añadir que a partir de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 317-2013-SUNAT, en ésta también se consigna el periodo tributario en el que se efectúa la operación, lo que se complementa con información sobre el mes y año en que el comprobante de pago o nota de crédito se ha emitido o debe emitirse.

En tal sentido, habiéndose obtenido los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho en cuanto a su efectividad y magnitud económica, puede considerarse que se conoce con certeza el hecho y valores imponible, de forma que se puede hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible. En efecto, como se aprecia, a través de dicha información se tiene conocimiento sobre la realización del hecho generador de la obligación, el momento en que se realizó y el importe por el que ha nacido dicha obligación, elementos necesarios y suficientes para determinar sobre base cierta.

Por tanto, se concluye que para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

Administración Tributaria y que las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

⁷¹ Cabe precisar que en el caso de los pagos a cuenta del impuesto, conforme con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, se calculan a partir de los ingresos netos obtenidos en el mes, siendo que dicho monto no necesariamente coincidirá con la información que pueda obtenerse a partir de los depósitos de detracciones. En efecto, podría ocurrir que se efectúe por error un depósito de detracción respecto de una operación que no se encuentra sujeta al sistema, o que se trate de una operación exonerada o inafecta, o que se deposite por error en un mes posterior y no cuando debía hacerse, o en cuanto al importe del depósito, que se incurra en error en cuanto al nombre o número de cuenta del titular (proveedor) o en el porcentaje a utilizar.



IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

PROPUESTA 2

Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

Artículo 59°.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

"Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".*

Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

"La determinación de la obligación tributaria se inicia:

- 1. Por acto o declaración del deudor tributario.*
- 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias".

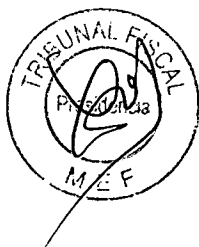
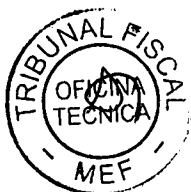
Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

"La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

Artículo 63°.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA

"Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

- 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.*
- 2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación".*



TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF Y MODIFICATORIA PREVISTA POR DECRETO LEGISLATIVO N° 950.

Artículo 1°.- Operaciones gravadas

"El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

- a) La venta en el país de bienes muebles;*
- b) La prestación o utilización de servicios en el país;*
- c) Los contratos de construcción;*
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos..."*

Artículo 3°.- DEFINICIONES

"Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por:

a) VENTA:

1. Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. (...)

c) SERVICIOS:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero..."⁷².

Artículo 4°.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria se origina:

a) En la venta de bienes, 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. (...)

c) En la prestación de servicios, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero..."⁷³.

⁷² En cuanto a la definición de servicios, el primer párrafo del numeral 1 del inciso c), mantuvo su redacción con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3 de febrero de 2004.

⁷³ Según la modificación introducida por el citado Decreto Legislativo N° 950, en el caso de la venta de bienes, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.



Artículo 11°.- DETERMINACION DEL IMPUESTO

"El impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los Capítulos V, VI y VII del presente título.

En la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto".

Artículo 29°.- DECLARACION Y PAGO

"Los sujetos del Impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido. Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período..."⁷⁴.

ARTÍCULO 37°.- DE LOS REGISTROS Y OTROS MEDIOS DE CONTROL

"Los contribuyentes del Impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento.

En el caso de operaciones de consignación, los contribuyentes del Impuesto deberán llevar un control permanente correspondiente a los bienes entregados y recibidos en consignación, de acuerdo a lo establecido en el reglamento"⁷⁵.

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF

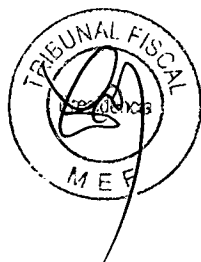
Artículo 1°.- "El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este capítulo"

⁷⁴ A partir de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 950, se prevé lo siguiente: "Los sujetos del Impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período".

⁷⁵ Conforme con el Decreto Legislativo N° 950, este artículo se modificó, indicándose lo siguiente: "Los contribuyentes del Impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento. En el caso de operaciones de consignación, los contribuyentes del Impuesto deberán llevar un Registro de Consignaciones, en el que anotarán los bienes entregados y recibidos en consignación. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá establecer otros registros o controles tributarios que los sujetos del Impuesto deberán llevar".



Artículo 1°⁷⁶.- *"El Impuesto a la Renta grava:*

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias de capital.

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

1) Las regalías.

2) Los resultados de la enajenación de:

(i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.

(ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes"⁷⁷.

Artículo 20°.- *"La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable..."⁷⁸.*

Artículo 57°.- *"A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.*

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, salvo lo establecido en el último párrafo de este inciso..."

Artículo 57°⁷⁹.- *"A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.*

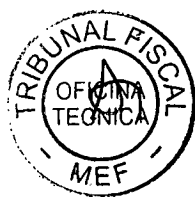
Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

⁷⁶ Modificado por Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

⁷⁷ Texto recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁷⁸ El texto del primer párrafo del citado artículo se mantiene sin alteración en el nuevo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁷⁹ Texto según la modificación prevista por Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.



a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial...”.

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 940, REFERENTE AL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON EL GOBIERNO CENTRAL, DECRETO SUPREMO N° 155-2004-EF, MODIFICADO POR LEY N° 28605

Artículo 2°.- Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central

2.1 El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central que regula la presente norma, tiene como finalidad generar fondos para el pago de:

a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115 del Código Tributario.

2.2 La generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8°.

Artículo 3°.- “Ámbito de aplicación

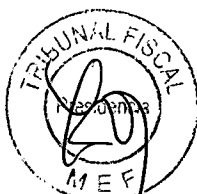
Se entenderá por operaciones sujetas al Sistema a las siguientes:

a) La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta..”.

Artículo 5°.- Sujetos obligados a efectuar el depósito

“5.1 Los sujetos obligados a efectuar el depósito son los siguientes:

a) El adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3. La SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7.



Cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse con anterioridad al traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previo a dicho traslado, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción.

Excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, será el único sujeto obligado a efectuar el depósito (...)

5.2 Los sujetos obligados deberán efectuar el depósito de acuerdo a lo siguiente:

a) Tratándose del primer y último párrafo del inciso a) del numeral 5.1, el monto del depósito correspondiente será detráido del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el Banco de la Nación a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción. Lo dispuesto no se aplicará en el caso del primer párrafo del inciso a) del numeral 5.1 cuando la SUNAT autorice al proveedor a efectuar el depósito por cuenta de su adquirente, siendo de aplicación lo señalado en el inciso b).

b) Tratándose del segundo y tercer párrafo del inciso a) y de los incisos b) y c) del numeral 5.1, ingresarán el monto correspondiente en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el Banco de la Nación a su nombre o efectuarán el pago a las entidades a que se refiere el segundo párrafo del indicado numeral, el cual será de su cargo".

Artículo 6°.- Titular de la cuenta

"El titular de la cuenta será el beneficiario de los depósitos realizados en aplicación del Sistema. El titular será, según el caso:

a) El proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3..."

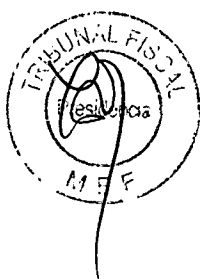
Artículo 7°.- Momento para efectuar el depósito

"El depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo a lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al Sistema:

7.1 Tratándose de las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta:

a) En el caso de la venta de bienes muebles:

a.1) Con anterioridad al traslado del bien fuera del Centro de Producción.



a.2) Con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT.

a.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT.

a.4) Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor.

a.5) En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso del retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV.

b) En el caso de la prestación de servicios:

b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT.

b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio.

b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre...”.

Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, la constancia de depósito deberá contener como mínimo la siguiente información:

Artículo 18°.- De la constancia de depósito

“18.1 La constancia de depósito deberá contener como mínimo la siguiente información:

a) Número de la cuenta en la cual se efectúa el depósito.

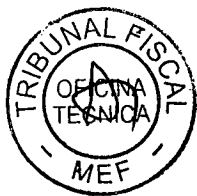
b) Nombre, denominación o razón social y número de RUC del titular de la cuenta, salvo que se trate de una venta realizada a través de la Bolsa de Productos, en cuyo caso no será obligatorio consignar dicha información.

c) Fecha e importe del depósito.

d) Nombre, denominación o razón social y número de RUC, de contar con éste último, del sujeto obligado a efectuar el depósito.

e) Código del bien o servicio por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4.

f) Código de la operación sujeta al Sistema por la cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 5.



g) Periodo tributario en el que se efectúa la operación sujeta al Sistema que origina el depósito, entendiéndose como tal:

g.1. Tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

g.2. Tratándose de la venta de bienes exonerados del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE A EFECTOS DE DETERMINAR SOBRE BASE CIERTA NO ES SUFICIENTE POR SÍ SOLA LA INFORMACIÓN OBTENIDA POR LA ADMINISTRACIÓN A PARTIR DE LAS DETRACCIONES REALIZADAS POR LOS CLIENTES DEL DEUDOR TRIBUTARIO.

RTF N° 00784-7-2009 (28.01.2009)

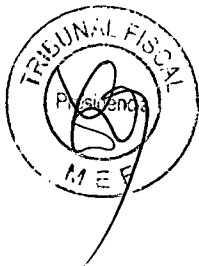
“Que la Administración manifiesta que en el procedimiento de fiscalización iniciado al recurrente a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes a los períodos mensuales de enero a diciembre del año 2005, sustentó la pérdida de libros y documentación con una denuncia interpuesta luego del inicio de la fiscalización, sin precisar la fecha de ocurrencia de los hechos, ni detallar las especificaciones a que hace referencia el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 106-99/SUNAT, por lo que la referida denuncia carece de fehaciencia. Asimismo, señala que la carta de comunicación de pérdida de libros y documentos contables no cumplió con los requisitos establecidos en la citada resolución de superintendencia de lo que se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 0722060000073, por lo que efectuó reparos por ingresos no declarados, según las constancias de depósitos de detracciones de arroz pilado, arena y piedra, por crédito IVAP, por crédito fiscal declarado no sustentado con comprobantes de pago y el registro de compras respectivo y por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los ingresos no declarados por las ventas de arena y piedra en los meses de enero y agosto de 2005 (...)

Que la Administración en uso de las facultades de fiscalización establecidas en los artículos 62° y 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el 19 de enero de 2006, notificó al recurrente en su domicilio fiscal la Carta de Presentación N° 060073082620-1-SUNAT y el Requerimiento N° 0721060000003 (fojas 76 a 78, 106 y 107), a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al período de enero a diciembre de 2005, solicitando la presentación de libros y registros contables, los registros de compras y ventas así como documentación sustentatoria, como los comprobantes de pago y guías de remisión emitidas, comprobantes correspondientes a las compras efectuadas, comprobantes y/o constancias respecto de las operaciones comprendidas dentro del sistema de detracciones, los libros contables tales como caja, diario, inventarios y balances, etc.

Que vencido el plazo otorgado, el recurrente no cumplió con presentar lo solicitado conforme se aprecia del cierre del Requerimiento del 25 de enero de 2006 efectuado en su domicilio fiscal, suscrito por una persona que se identificó como esposa del recurrente, foja 79.

Que en la misma fecha se notificó el Requerimiento N° 0722060000073, en el domicilio fiscal del recurrente, que fue suscrito por una persona que se identificó como esposa del recurrente, señalándose, entre otros, lo siguiente (fojas 80 a 90): (...)

ii) En los meses de enero y agosto de 2005, según los depósitos en cuenta detracciones por venta de arena y piedra, las ventas afectas a IGV y al pago a cuenta del Impuesto a la Renta son mayores a las declaradas.



En tal sentido, solicitó al recurrente que sustentara los numerales i) y ii) observados, caso contrario se procedería a imputar los ingresos no declarados por IGV e IVAP y se efectuarían reparos al crédito del IVAP, así como se emitirían las multas correspondientes.

iii) Se requirió, de otro lado, la presentación del Registro de Compras y los comprobantes de pago que los sustentaran, caso contrario se procedería reparar el crédito fiscal del año 2005 y se emitirían las multas correspondientes.

iv) Se detallaron dos depósitos de detracciones efectuados en su cuenta en las que se utilizaron cheques del Banco de la Nación, lo que ocasionaría la aplicación de una multa del 100% del monto indebidamente utilizado.

v) Se reiteró la presentación de la documentación contable tales como libros y comprobantes de pago, entre otros.

Que vencido el plazo otorgado el recurrente no cumplió con presentar lo solicitado conforme se aprecia del cierre del Requerimiento del 1 de febrero de 2006 efectuado en el domicilio fiscal del recurrente, cuyo resultado fue dejado en sobre cerrado, bajo la puerta y notificado por cédula, al no encontrar persona capaz en el mismo, fojas 96 a 98. (...)

Que se aprecia de autos que la Administración efectuó reparos por: i) Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado por ingresos no declarados, según las constancias de depósitos de detracciones de arroz pilado y por crédito IVAP no sustentado, ii) Impuesto General a las Ventas por ingresos no declarados, según las constancias de depósitos de detracciones de arena y piedra y por crédito fiscal declarado no sustentado con comprobantes de pago y el registro de compras respectivo; así como por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los reparos al débito y iii) Multas por la comisión de las infracciones tributarias sustentadas en el numeral 1 del artículo 177°, numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y en el numeral 4 del numeral 2 del artículo 12.2 del Decreto Legislativo N° 940.

Que al respecto el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispuso que durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podría determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y, 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. (...)

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 2271-4-2006, respecto a la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, Héctor Villegas ha señalado que "la determinación es sobre base cierta cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación"; precisando que "No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información".

Que agrega que para Carlos M. Giuliani Fonrouge "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias



comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles".

Que asimismo, se indica que según Horacio Ziccardi "La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente".

Que este Tribunal en la Resolución N° 0602-5-2001 del 13 de junio de 2001, ha dejado establecido que en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

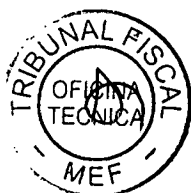
Que asimismo, según el criterio expuesto, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9826-3-2001 y N° 12356-2-2007, la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que, en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Que de acuerdo con lo establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 602-5-2001 y N° 12253-2-2007, en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho es decir, la Administración Tributaria conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber tomado conocimiento de los elementos informativos del deudor o responsables tributarios, de terceros o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que de conformidad con lo expuesto, para efectuar una determinación sobre base cierta, la Administración debe acreditar el hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad o el momento en el que se produjo y la cuantía de dicha obligación. (...)

Que con respecto a los reparos por Impuesto General a las Ventas, según el reporte de la consulta efectuada al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), foja 91, en los meses de enero y agosto de 2005 se efectuaron un total 12 operaciones de depósito de detracciones por la transferencia de arena y piedra (Código del bien), detallándose la fecha del depósito, el número de la constancia, el nombre del proveedor (recurrente), el nombre del adquirente (tercero) y el monto del depósito, información con la cual la Administración determinó el valor de venta de las operaciones efectuadas, teniendo en cuenta que la tasa de la detracción es del 12% del importe de las operaciones efectuadas.

Que en el mes de enero de 2005 se efectuaron 7 operaciones de venta de arena y piedra por la suma de S/. 16 459,00, en tanto el recurrente declaró la suma de S/. 15 011,00 (foja 16), existiendo una diferencia de S/. 1 448,00; mientras que el mes de agosto de 2005 se efectuaron 5 operaciones de venta de arena y piedra por la suma de S/. 16 834,00, en tanto el recurrente declaró la suma de S/. 2 843,00 (foja 17), existiendo una diferencia de S/. 13 991,00, siendo del caso indicar que las



operaciones fueron efectuadas en favor de 3 adquirentes distintos, cuyos datos se encuentran detallados a foja 91.

Que estando a lo expuesto, la Administración efectuó reparos al débito fiscal por cuanto el recurrente no sustentó los ingresos omitidos en los meses de enero y agosto de 2005 por las sumas de S/. 1 448,00 y S/. 13 991,00, respectivamente, amparándose en las constancias de depósito de detracciones efectuadas por la venta de arena y piedra (foja 118).

Que teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 63° del Código Tributario, así como los criterios expuestos por este Tribunal respecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta, en el caso de autos, ha quedado acreditada la existencia de pagos por detracciones por supuestas transferencias de arena y piedra en los meses de enero y agosto de 2005, sobre la base de la información remitida por el Banco de la Nación a la Administración (conforme con las normas expuestas) en la que se recoge la información consignada por el recurrente respecto a supuestas transacciones efectuadas.

Que según se ha señalado la Administración no pudo verificar la documentación contable del recurrente, debido a que éste no la exhibió aduciendo su pérdida, no obstante no se aprecia que haya efectuado un cruce de información con los terceros involucrados a fin de corroborar la existencia del hecho imponible, esto es las operaciones de venta de arena y piedra adicionales a las declaradas que dieron origen al pago de las detracciones citadas, por lo que corresponde revocar la apelada en dicho extremo”.

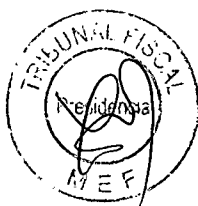
RTF N° 02470-10-2011 (16.02.2011)

“Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0722080000080 (foja 312) la Administración comunicó a la recurrente que los depósitos efectuados en su cuenta de detracciones por la venta de arroz pilado, azúcar y desechos y desperdicios –detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento– evidencia que por los períodos de enero a diciembre de 2005 realizó ventas de estos productos por los importes especificados en dicho anexo (fojas 304 a 307), los que constituyen ingresos que no han sido declarados en su totalidad para efecto del Impuesto a la Renta y sus pagos a cuenta, por lo que le solicitó sustentar las diferencias determinadas.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó el escrito de 1 de febrero de 2008 (fojas 198 a 202), en el que señaló a la Administración que la diferencia de ingresos entre las constancias de depósitos en su cuenta de detracciones y las declaraciones juradas del año 2005 se debió a que al momento de vender sus productos sus clientes no quisieron pagar el precio establecido, y a fin de dar movimiento a su dinero y productos los vendía a un precio menor, teniendo en cuenta que el precio del arroz es muy variable.

Que en el punto 2 del resultado del Requerimiento N° 0722080000080 (foja 293) la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con sustentar mediante documentación pertinente las diferencias detectadas, por lo que procedió a imputar los ingresos omitidos con efecto en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2005 como en la regularización del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio.

Que el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispuso que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria



podría determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y, 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 2271-4-2006, respecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, Héctor Villegas ha señalado que "la determinación es sobre base cierta cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación"; precisando que "No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información".

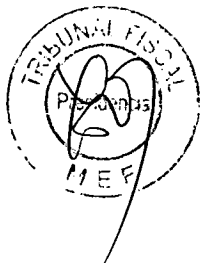
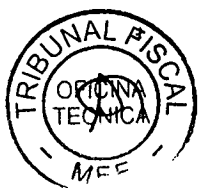
Que añade que para Carlos M. Giuliani Fonrouge "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles".

Que asimismo se indica que según Horacio Ziccardi "La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente".

Que este Tribunal en la Resolución N° 0602-5-2001 del 13 de junio de 2001 ha dejado establecido que en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que además, según el criterio expuesto, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9826-3-2001 y N° 12356-2-2007, la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que, en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Que de acuerdo con lo establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 602-5-2001 y N° 12253-2-2007, en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho es decir, la Administración Tributaria conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber tomado conocimiento de los elementos informativos del deudor o responsables tributarios, de terceros o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.



Que de conformidad con lo expuesto para efectuar una determinación sobre base cierta la Administración debe acreditar el hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad o el momento en el que se produjo y la cuantía de dicha obligación.(...)

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° 072-003-0002703 (fojas 549 y 550) la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por ingresos omitidos según constancias de depósito de detracciones por la suma de S/. 518 734,00, que conforme al Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0722080000080 (fojas 304 a 307) corresponde a la venta de arroz pilado, azúcar y desechos y desperdicios efectuada por la recurrente en los meses de enero, febrero, abril, y julio a octubre de 2005.

Que en el citado Anexo N° 2 se detallan la fecha del depósito, el número de la constancia, el nombre del proveedor (la recurrente), el nombre del adquirente (que en la mayoría de ocasiones corresponde a la recurrente) y el monto del depósito, información a partir de la cual la Administración determinó el valor de venta de las operaciones efectuadas y, por ende, el valor de ventas omitidas, en función a los depósitos realizados y porcentajes aplicables a la transferencia de arroz pilado, azúcar y desechos y desperdicios (3.85%, 10% y 14%) según las normas del SPOT.

Que la Administración efectuó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por cuanto la recurrente no sustentó los ingresos omitidos por la suma de S/. 518 734,00, amparándose en las constancias de depósito de detracciones efectuadas, sin embargo en atención a los criterios expuestos y a lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario ello no constituye un elemento suficiente que permita conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación, siendo que para determinar dicha obligación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que en ese sentido, siendo que en el caso de autos la Administración realizó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto a la Renta sin contar con los elementos suficientes que permitan conocer en forma directa el hecho y valores imponibles, corresponde levantar el reparo por ingresos omitidos según constancias de depósito de detracciones y revocar la resolución apelada en dicho extremo, de acuerdo con el criterio que se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00784-7-2009".

RTF N° 16784-10-2012 (10.10.2012)

"Que mediante el punto 14 del Requerimiento N° 0822060000579 (foja 233/vuelta), notificado de acuerdo a ley el 14 de agosto de 2006 (foja 231), la Administración solicitó al recurrente que exhibiera y presentara las constancias de detracciones y las facturas a las que corresponden los abonos efectuados en su cuenta de detracciones del Banco de la Nación detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (foja 231).

Que en respuesta a dicho requerimiento el recurrente presentó un escrito el 5 de setiembre de 2006 (fojas 215 y 216), en el que señaló con relación al abono de S/. 19 815, 25 de fecha 10 de diciembre de 2004 que la detracción correspondía a su hermano Pablo Álvarez Eche, habiéndole devuelto por



ello dicho depósito, y respecto de los abonos de S/. 4 082,00 y S/. 2 484,57 de fechas 16 y 17 de mayo de 2006 que éstos corresponden a abonos parciales de la detracción de la venta contenida en la Factura N° 002-002, efectuada por Pesquera Alexandra S.A.C.

Que en el punto 14 del resultado del referido Requerimiento N° 00822060000579 y Anexo N° 01 del mismo (fojas 228, 229 y 230/vuelta) la Administración dejó constancia que el recurrente cumplió parcialmente con lo solicitado, habiendo determinado ventas omitidas a partir de los depósitos efectuados en su cuenta de detracciones ascendentes a S/. 19 815, 25, S/. 4 082,00 y S/. 2 484,57 de fechas 10 de diciembre de 2004, 16 y 17 de mayo de 2006, respectivamente, al no haber presentado respecto del primer y tercer depósitos la constancia de detracción ni la factura de venta a que corresponde ésta, y con relación al segundo la factura respectiva. (...)

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 4 de las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 660 y 662) la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004 y mayo de 2006 determinando ventas omitidas a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del recurrente, ascendentes a S/. 19 815, 25, S/. 4 082,00 y S/. 2 484,57 de fechas 10 de diciembre de 2004, 16 y 17 de mayo de 2006, respectivamente.

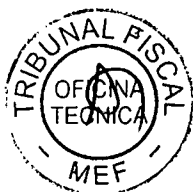
Que en tal sentido, considerando las fechas de los mencionados depósitos y el monto de éstos, la Administración determinó el valor de venta de las operaciones efectuadas y, por ende, el valor de ventas omitidas, aplicando un porcentaje de detracción de 9%.

Que la Administración efectuó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004 y mayo de 2006 en virtud de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del recurrente, sin embargo en atención a los criterios expuestos y a lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario ello no constituye un elemento suficiente que permita conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación, siendo que para determinar dicha obligación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que en ese sentido, siendo que en el caso de autos la Administración realizó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas sin contar con los elementos suficientes que permitan conocer en forma directa el hecho y valores imponibles, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la resolución apelada en dicho extremo, de acuerdo con el criterio que se desprende de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00784-7-2009 y 02470-10-2011."

RTF N° 01917-2-2014 (12.02.2014)

"Que precisa que de la información proporcionada por el Banco de la Nación respecto de la Cuenta de Detracciones del recurrente, detectó que registraba abonos por concepto de operaciones de transporte, sin embargo, al revisar las facturas del recurrente observó que no había correspondencia entre las facturas emitidas y los abonos registrados, por lo que le solicitó con Requerimiento N° 0822100000459 que sustentara dichas inconsistencias, lo que cumplió parcialmente, por lo que respecto de las Constancias de Detracciones N° 181051800567871 y N° 181051800566352 que no



fueron sustentadas con las facturas de servicios respectivas, efectuó el reparo por ingresos omitidos no facturados (...)

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0822100000459, folio 180, la Administración comunicó al recurrente que al contrastar sus facturas de venta con el reporte de movimiento de la Cuenta de Detracciones N° 00631052967 del Banco de la Nación, observó que existían constancias de depósitos por detracciones que no correspondían a facturas emitidas y registradas, lo que evidenciaba que los servicios por los cuales se le efectuó la detracción, detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento, no habían sido facturados, por lo que le solicitó la sustentación respectiva.

Que la Administración en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0822100000459, folio 172, señaló que el recurrente sustentó parcialmente la observación y en ese sentido, respecto de aquellas constancias que no correspondían a factura alguna, determinó ingresos omitidos y calculó la base imponible en función a las detracciones depositadas en la Cuenta Detracciones N° 00631052967 del Banco de la Nación, según detalle que obra en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0822100000459, folio 169.

Que de la revisión del Anexo N° 2 al Resultado del citado requerimiento, folio 169, se aprecia que la Administración con relación a las Constancias N° 181051800567871 y N° 181051800566352 señaló que el recurrente no indicó a que factura correspondía y con respecto a las Constancias N° 181051800567306 y N° 181030501005547 si bien señaló a que factura correspondían, la Administración advirtió que por dichas facturas se habían efectuado otros depósitos, por lo que concluyó que el recurrente no había sustentado el total de depósitos por detracción con facturas de venta y en consecuencia, procedió a considerar ingresos omitidos por servicios no facturados (...)

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y N° 4 de las resoluciones de determinación impugnadas, folios 330 y 334, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo de 2010 determinando ventas omitidas a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del recurrente, ascendentes a S/. 4 009,03 y S/. 7 247,90 de 5 de marzo y 18 de mayo de 2010, respectivamente.

Que en tal sentido, considerando las fechas de los mencionados depósitos y el monto de éstos, la Administración determinó el valor de las operaciones efectuadas por concepto de servicios de transporte de carga y, por ende, el valor de los servicios omitidos, aplicando un porcentaje de detracción de 4%.

Que la Administración efectuó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo de 2010 en virtud de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del recurrente, sin embargo en atención a los criterios expuestos y a lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario ello no constituye un elemento suficiente que permita conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación, siendo que para determinar dicha obligación sobre base cierta se debe disponer de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración, y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.



Que en ese sentido, siendo que en el caso de autos la Administración realizó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas sin contar con los elementos suficientes que permitan conocer en forma directa el hecho y valores imponibles, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la resolución apelada en dicho extremo, de acuerdo con el criterio que expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16784-10-2012, N° 00784-7-2009 y 02470-10-2011, debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° 084-003-0011542 y N° 084-003-0011543 giradas por Impuesto General a las Ventas de mayo y junio de 2010, periodos en los que se efectuó el presente reparo, conjuntamente con otros, folio 114”.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE HA MANTENIDO LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA EFECTUADA POR LA ADMINISTRACION A PARTIR DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA DE LOS DEPÓSITOS DE DETRACCIONES.

RTF N° 12369-1-2010 (12.10.2010)

“Que por su parte, la Administración señala en la apelada, que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, con Carta de Presentación N° 070053182950 y Requerimiento N° 0521070000487, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de los periodos abril de 2006 a marzo de 2007, efectuó reparos al crédito fiscal del indicado tributo, por no haber cumplido con sustentar con el debido comprobante de pago las operaciones de compra; y al débito fiscal del referido impuesto por las diferencias detectadas y no sustentadas, de acuerdo con el monto depositado por detracciones por sus clientes Gloria S.A. y Laive S.A.(...)”

Que de acuerdo con las Resoluciones de Determinación (...) giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio a setiembre de 2006 y con la “Cédula de Determinación Final de la base Imponible del Impuesto General a las Ventas”, foja 67, la Administración reparó el débito fiscal por ventas omitidas determinadas según información obtenida de dos de sus clientes comparada con sus declaraciones presentadas.

Que de acuerdo con el artículo 1° e inciso a) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, entre otras operaciones; siendo que en la venta de bienes, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Que el artículo 29° de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, señala que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido. Igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

Que el artículo 37° de la misma ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro



de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

Que mediante Decreto Legislativo N° 940, se reguló el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, creado por Decreto Legislativo N° 917, aplicable a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, entre otros, de acuerdo con el cual, los sujetos obligados designados mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT, en la venta de bienes gravada con el IGV, deberían detraer del precio de venta o prestación de servicios, un porcentaje del importe de las operaciones sujetas al sistema o un monto fijo por cantidad del bien vendido y depositarlo en las cuentas bancarias que para tal efecto habilitaría el Banco de la Nación a nombre del proveedor o prestador del servicio, con anterioridad al traslado del bien fuera del Centro de Producción, en el caso de venta de bienes muebles, de conformidad con el numeral a. 1) del inciso 7.1 del artículo 7 del Decreto Legislativo N° 940 citado.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y modificatorias, según numeral 14 incorporado por el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 064-2005/SUNAT vigente desde el 1 de abril de 2005, el monto del depósito en el caso de la leche cruda era del 4% sobre el importe de la operación.

Que en el presente caso, la Administración obtuvo de sus Sistemas de Información, copias de las constancias de depósitos por detracciones efectuadas por los clientes de la recurrente, Laive S.A. y Gloria S.A. por la compra de leche cruda durante los periodos de abril de 2006 a marzo de 2007.

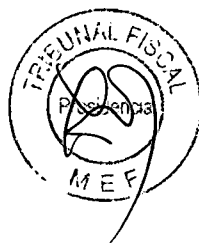
Que en ese sentido, la Administración, mediante Requerimiento N° 0522070001445 (foja 81), notificado con arreglo a ley, solicitó a la recurrente que cumpliera con sustentar las diferencias establecidas entre las ventas declaradas y las ventas determinadas de acuerdo con el monto de las detracciones informadas por sus clientes Gloria S.A. y Laive S.A., respecto de los periodos de junio a setiembre de 2006, lo que ésta no cumplió, por lo que determinó ventas omitidas en dichos periodos (foja 80).

Que a fojas 78 y 79, corre la constancia de notificación de Resultado del Requerimiento N° 0522070001445, efectuada igualmente mediante Cedulón N° 050-68909, en el domicilio fiscal, el 24 de octubre de 2007, por encontrarse el domicilio cerrado, apareciendo en ella debidamente identificado el encargado de la diligencia así como la constancia de que se dejó la documentación en sobre cerrado, bajo la puerta.

Que toda vez que la recurrente no ha expuesto argumento alguno para desvirtuar el reparo por ventas omitidas, ni presentado documentación alguna que permitiera sustentar las diferencias detectadas, procede mantener el reparo, al encontrarse arreglado a ley”.

RTF N° 08739-5-2014 (18.07.2014)

“Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada al recurrente, efectuó reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo a julio y octubre de 2009, al determinar ventas omitidas en base a las diferencias existentes entre lo declarado por el recurrente y lo determinado de acuerdo a los depósitos de detracciones que tiene registrados, dado que pese a los reiterados requerimientos, el recurrente no exhibió libros, registros y documentos a fin de sustentar de manera documentaria y fehaciente las operaciones de venta efectivamente realizadas, y además



efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y mayo a diciembre de 2009, por no haber cumplido con exhibir los comprobantes de pago de compras ni el correspondiente Registro de Compras que lo amparasen.(...)

Que de la revisión del Anexo N° 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación N° 154-003-0001580 a 154-003-0001584 y 154-003-0001587 (fojas 102 y 105 a 109), se aprecia que dichos valores fueron emitidos por el Impuesto General a las Ventas de marzo a julio y octubre de 2009 respectivamente, por haberse reparado el débito fiscal de dichos períodos por detectarse ventas omitidas en base a las diferencias existentes entre lo declarado por el recurrente y lo determinado de acuerdo a la información, obtenida de los depósitos de detracciones de diversos clientes.

Que mediante el Requerimiento N° 1521100000176 (fojas 52 y 53), notificado el 30 de junio de 2010, mediante acuse de recibo (foja 54), la Administración requirió al recurrente que presentara y/o exhibiera sus Registros de Compras y de Ventas, y sus Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos e Inventarios y Balances, entre otros documentos, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2009, no obstante, en el resultado del citado requerimiento, cerrado el 7 de julio de 2010, se dejó constancia que el recurrente no exhibió la documentación solicitada (fojas 49 a 51).

Que en ese sentido, la Administración, mediante el Requerimiento N° 1522100000200 (fojas 46 y 47), notificado el 18 de agosto de 2010 (foja 48), requirió al recurrente que exhibiera, entre otros, sus comprobantes de pago de ventas, la presentación de los análisis detallados de las ventas y de los medios de pago utilizados en la cancelación de éstos, correspondientes a los períodos fiscalizados, además reiteró que exhibiera los Registros de Compras y de Ventas y sus Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos e Inventarios y Balances, entre otros documentos, solicitados en el Requerimiento N° 1521100000176 (fojas 52 y 53), sin embargo, en el resultado del citado requerimiento, cerrado el 20 de setiembre de 2010, se dejó constancia que no exhibió la documentación solicitada (foja 41).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 1522100000229 (fojas 38 y 39), notificado el 21 de setiembre de 2010 (foja 48), la Administración reiteró al recurrente que exhibiera la documentación solicitada mediante requerimientos previos y que cumpliera con sustentar las diferencias establecidas entre las ventas declaradas y las ventas determinadas de acuerdo con el monto de las detracciones efectuadas por diversos clientes, respecto de los períodos de marzo a julio y octubre de 2009, detallando específicamente cada una de las operaciones a que hace referencia en el Anexo N° 2 el citado requerimiento (fojas 32 y 33), consignando el nombre y número de RUC del proveedor, producto, monto del depósito, fecha de pago y número de constancia, pese a ello, en el resultado del citado requerimiento, cerrado el 1 de octubre de 2010, se dejó constancia que el recurrente no exhibió la documentación solicitada (fojas 27 a 28), por lo que determinó ventas omitidas en dichos períodos, según el siguiente detalle (foja 25):

Periodo 2009	Base Imponible Declarada (S/.)	Reparo	Base Imponible Según SUNAT (S/.)			
			Valor de Venta Determinado	(*) Monto del Depósito de Detracción (9% sobre el importe de la operación)	Código del Bien	Descripción del Bien
Marzo	5 476,00	7 724,00	13 200,00	1 414,00	008	Madera
Abril	869,00	17 942,00	18 811,00	2 015,00	008	Madera
Mayo	13 928,00	15 076,00	29 004,00	3 106,00	008	Madera
Junio	21 933,00	9 399,00	31 332,00	3 356,00	008	Madera



Julio	26 386,00	156,00	26 542,00	2 843,00	008	Madera
Octubre	21 258,00	201,00	21 459,00	2 298,00	008	Madera
Total S/.	89 850,00	50 498,00	140 348,00	15 002,00		

* Según los depósitos de detracción efectuados por diversos clientes, detallados en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° 1522100000229 (fojas 32 y 33).

Que toda vez que el recurrente no ha expuesto argumento alguno para desvirtuar el reparo por ventas omitidas, ni presentado documentación alguna que permitiera sustentar las diferencias detectadas, habiendo señalado en forma específica cada una de las operaciones, consignando el nombre y número de RUC del proveedor, producto, monto del depósito, fecha de pago y número de constancia (fojas 32 y 33), existen los elementos probatorios que crean convicción en la presente instancia sobre la determinación efectuada por la Administración, por lo que procede mantener el reparo, al encontrarse arreglado a ley, criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06487-4-2010 y 12369-1-2010”.

RTF N° 12100-5-2014 (07.10.2014)

“Que la Administración señala que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° (...) y las Resoluciones de Multa N° (...) debido a que la recurrente no cumplió con presentar y/o exhibir diversa documentación contable (...)

Que conforme se verifica del Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación (...) la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, mayor, agosto, octubre y diciembre de 2009, por detectarse ventas omitidas en base a las diferencias existentes entre lo declarado por el recurrente y lo determinado de acuerdo a la información, obtenida de los depósitos de detracciones de diversos clientes, según el Resultado de los Requerimientos N° (...)

Que mediante el Requerimiento N° (...), la Administración requirió a ésta sustentar por escrito, fehacientemente, con documentos probatorios y base legal las diferencias detectadas entre las ventas declaradas y las ventas determinadas de acuerdo con el monto de las detracciones efectuadas por diversos clientes, respecto de los periodos de febrero, mayo, agosto, octubre y diciembre de 2009, detalladas en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 34), de acuerdo al siguiente cuadro:

2009	Base Imponible Declarada (S/.)	Reparo (S/.)	Base Imponible Según SUNAT (S/.)		
			Valor de Venta Determinado	(*) Monto del Depósito de Detracción (12% Importe de la Operación)	Código del Bien
Febrero	10 601,00	5 817,00	19 537,00	2 344,00	019
Mayo	-	6 655,00	7 919,00	950,00	019
Agosto	19 382,00	16 064,00	42 181,00	5 062,00	019
Octubre	35 452,00	3 563,00	46 428,00	5 571,00	019
Diciembre	37 155,00	43 979,00	96 550,00	11 586,00	019
Total	102 590,00	76 078,00	212 615,00	25 513,00	

*Según los depósitos de detracción efectuados por diversos clientes, detallados en el documento denominado "Reporte Detalle de Detracciones" (foja 1).



Que en el Resultado del Requerimiento N° 1922110000208 (foja 32), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó por escrito, fehacientemente, con documentos probatorios y base legal, las diferencias detectadas, procediendo a reparar el débito fiscal correspondiente al Impuesto General a las Ventas de los aludidos períodos.

Que asimismo, mediante Requerimiento N° 1922110000233 (foja 31), la Administración reiteró a la recurrente que presentara la documentación a efectos de sustentar las diferencias detectadas, pese a ello, en el resultado del citado requerimiento, cerrado el 22 de julio de 2011, se dejó constancia que la recurrente no exhibió la documentación solicitada (foja 28), por lo que determinó ventas omitidas en dichos períodos.

Que toda vez que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no desvirtuó en modo alguno el reparo por ventas omitidas (foja 34) y habiéndose, por otro lado, obtenido del documento denominado "Reporte Detalle de Detracciones", el nombre y número de RUC del proveedor y cliente, el tipo de operación, el código del servicio, monto del depósito, fecha de pago y número de constancia (foja 1), existen los elementos probatorios que crean convicción en la presente instancia sobre la corrección de la determinación efectuada por la Administración, en consecuencia procede mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo".

