



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

**“CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA DEL
CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL
ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”**

Línea de investigación: Estado Constitucional
Democracia Material y Constitucionalismo Peruano

Presentado por:

Bach. YESENIA CHILE LETONA

Código orcid: 0009-0009-2883-9979

Para optar al Título Profesional de abogado

Asesor:

MTRA. ABOG. GRETTEL ROXANA OLIVARES TORRE

Código orcid: 0000-0002-6503-2236

CUSCO – PERU

2023



Metadatos

Datos del autor	
Nombres y apellidos	YESENIA CHILE LETONA
Número de documento de identidad	42271611
URL de Orcid	0009-0009-2883-9979
Datos del asesor	
Nombres y apellidos	DRA. GRETTEL ROXANA OLIVARES TORRE
Número de documento de identidad	23819131
URL de Orcid	0000-0002-6503-2236
Datos del jurado	
Presidente del jurado (jurado 1)	
Nombres y apellidos	DR. ERICKSON DELGADO OTAZU
Número de documento de identidad	41523532
Jurado 2	
Nombres y apellidos	MGT. MARIA ANTONIETA ALVAREZ TRUJILLO
Número de documento de identidad	23834827
Jurado 3	
Nombres y apellidos	MGT. RENZO GUILLERMO ORTIZ DIAZ
Número de documento de identidad	07267102
Jurado 4	
Nombres y apellidos	DR. CARLOS EDUARDO JAYO SILVA
Número de documento de identidad	40114932
Datos de la investigación	
Línea de investigación de la Escuela Profesional	ESTADO CONSTITUCIONAL - DEMOCRACIA MATERIAL Y CONSTITUCIONALISMO PERUANO

CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA DEL CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

por Yesenia Chile Letona

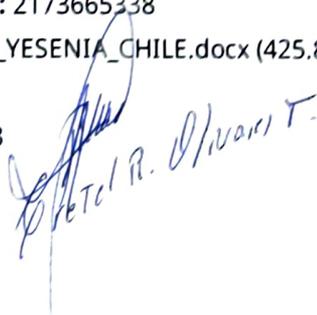
Fecha de entrega: 22-sep-2023 09:19a.m. (UTC-0500)

Identificador de la entrega: 2173665338

Nombre del archivo: TESIS_YESENIA_CHILE.docx (425.86K)

Total de palabras: 20697

Total de caracteres: 110463


Yesenia Chile Letona



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

**“CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA DEL
CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL
ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”**

Línea de investigación: Estado Constitucional
Democracia Material y Constitucionalismo Peruano

Presentado por:

Bach. YESENIA CHILE LETONA

Código orcid: 0009-0009-2883-9979

Para optar al Título Profesional de abogado

Asesor:

MTRA. ABOG. GRETTEL ROXANA OLIVARES TORRE

Código orcid: 0000-0002-6503-2236

CUSCO – PERU

2023

Grettel Roxana Olivares Torre

DEL CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

INFORME DE ORIGINALIDAD

24%

INDICE DE SIMILITUD

26%

FUENTES DE INTERNET

5%

PUBLICACIONES

16%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

blog.pucp.edu.pe

Fuente de Internet

9%

2

idoc.pub

Fuente de Internet

6%

3

vsip.info

Fuente de Internet

5%

4

repositorio.unc.edu.pe

Fuente de Internet

4%

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 3%

Excluir bibliografía

Activo


Dra. TEL R. Olivarier



Recibo digital

Este recibo confirma que su trabajo ha sido recibido por Turnitin. A continuación podrá ver la información del recibo con respecto a su entrega.

La primera página de tus entregas se muestra abajo.

Autor de la entrega: Yesenia Chile Letona
Título del ejercicio: CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA ...
Título de la entrega: CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA ...
Nombre del archivo: TESIS_YESENIA_CHILE.docx
Tamaño del archivo: 425.86K
Total páginas: 73
Total de palabras: 20,697
Total de caracteres: 110,463
Fecha de entrega: 22-sept.-2023 09:19a. m. (UTC-0500)
Identificador de la entre... 2173665338

UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

"CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA DEL
CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL
ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS"

Línea de investigación: Estado Constitucional
Democracia Material y Constitucionalismo Plenario

Presentado por:
Bach. YESENIA CHILE LETONA
Código serial: 0009-0009-2883-9979
Para optar al Título Profesional de abogado

Autor:
MTRA. ABOG. GRETTEL ROXANA OLIVARES TORRE
Código serial: 0000-0002-6503-2236

CUSCO - PERU
2023

Derechos de autor 2023 Turnitin. Todos los derechos reservados.



DEDICATORIA

Le dedico el resultado de este trabajo a toda mi familia. Principalmente a mi esposo Nicolas. Por su paciencia, por su comprensión y su fuerza que día a día me anima a seguir. Debo pedirle perdón porque ha sufrido el impacto directo de las consecuencias del trabajo realizado, me ayuda a alcanzar el equilibrio que me permite dar todo mi potencial. Nunca dejaré de estar agradecido por esto.

También, quiero dedicarle este trabajo a mi hija Gaela. Su nacimiento me ha motivado con la finalización de esta tesis. Sin duda ella es lo mejor que me ha pasado, y ha llegado en el momento justo para darme el último empujón que me faltaba para terminar el proyecto.



AGRADECIMIENTO

Gracias a la Universidad, gracias por haberme permitido formarme en ella, gracias a todas las personas que fueron partícipes de este proceso, ya sea de manera directa e indirecta, gracias a todos ustedes, fueron ustedes los responsables de realizar su pequeño aporte, que el día de hoy se vería reflejada en la culminación de mi paso por la Universidad. Gracias a mis padres que fueron mis mayores promotores durante este proceso, gracias a Dios, que fue mi principal apoyo y motivador para cada día continuar sin tirar la toalla.

Este es un momento muy especial que espero perdure en el tiempo, no solo em lamente de las personas a quienes agradecí, sino también a quienes invirtieron su tiempo para echarle una mirada a mi proyecto de tesis, a ellos asimismo les agradezco con todo mi ser.



PRESENTACIÓN

Hago presente este trabajo investigativo a toda la comunidad académica y jurídica, a efectos de aportar con la investigación, la ciencia y el desarrollo jurídico, dicho trabajo lleva como título: “CONVALIDACIÓN DE LOS ACTOS DE SIMULACIÓN RELATIVA DEL CONTRIBUYENTE DE BUENA FE CONTEMPLADO EN EL LITERAL B DEL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”.

La presente investigación se encuentra estructurada de la siguiente manera: el primer capítulo lo compone el problema como objeto de este trabajo; el segundo capítulo abarca todo lo referente a los antecedentes de la presente investigación, el marco teórico y las posibles hipótesis del problema; el tercer capítulo está referido al diseño metodológico, tipo y nivel de investigación; y finalmente el capítulo cuarto corresponde al análisis de resultados la cual constituye la columna vertebral del este trabajo, donde se llega a comparar, contrastar, analizar y criticar las categorías de estudio a partir de los instrumentos recolectados, para así aterrizar a las conclusiones y recomendaciones adecuadas.

Nuevamente incoamos a la comunidad jurídica y público en general, de acceder libremente al contenido de este trabajo investigador, con la finalidad de recibir comentarios, críticas y nuevos aportes que serán para nosotros bienvenidos para una mejor evolución de las Ciencias en Derecho a la cual formamos parte.



ÍNDICE

DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTO	ii
PRESENTACIÓN	iii
ÍNDICE	iv
RESUMEN	vii
ABSTRACT	viii
CAPÍTULO I	1
1. INTRODUCCIÓN	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	2
1.2.1 Problema General	2
1.2.2. Problemas Específicos	2
1.3. JUSTIFICACIÓN	3
1.3.1. Conveniencia	3
1.3.2. Relevancia social	3
1.3.3. Implicancias prácticas	3
1.3.4. Valor teórico	3
1.3.5. Utilidad metodológica	3
1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	4
1.4.1. Objetivo General	4
1.4.2. Objetivos Específicos	4
1.5. DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO	4
1.6. VIABILIDAD DEL ESTUDIO	4
CAPÍTULO II	5
2. MARCO TEÓRICO	5
SUBCAPÍTULO I	5
2.1. ANTECEDENTES DE ESTUDIO	5
2.1.1. Tesis	5
2.1.2. Artículos especializados	7



SUBCAPÍTULO II	8
BASES TEÓRICAS	8
2.2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	8
2.5.1 Funciones de la Administración Tributaria:	8
2.3. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	9
2.3.1. Tipos de impuestos	11
2.3.2. Bienes y servicios afectos al IGV	13
2.3.3. Bienes y servicios no afectos al IGV	14
2.3.4. Crédito Fiscal	16
2.4. OPERACIONES NO REALES	18
2.4.1. Efectos Tributarios de las Operaciones No Reales	19
2.4.2. Simulación de Acto Jurídico	20
2.4.3. Clases de Simulación de Acto	22
2.4.4. Efectos de la Simulación	23
2.4.5. Simulación de Operaciones	24
2.4.6. Simulación Relativa En Operaciones No Reales.....	26
2.4.7. La Convalidación.....	27
2.4.8. La Conservación del Acto Jurídico	27
2.5. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	27
2.5.1. Buena Fe del Contribuyente	29
2.5.2. Seguridad Jurídica	30
2.5.3. Las Transacciones Simuladas	31
2.5.4. Infracción y sanción que le corresponde al adquirente del bien o usuario de un servicio de una Operación No Real	31
2.5.5. Fiscalización Tributaria	31
2.5.6. La Capacidad Contributiva	33
2.6. MARCO NORMATIVO	33
2.6.1. Constitución Política del Perú	33
2.6.2. Código Civil.....	34
2.6.3. Código Tributario.....	34
2.6.4. Ley del Impuesto General a las Ventas	35
SUBCAPÍTULO III	36
2.7. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	36
SUBCAPÍTULO IV	38
2.8. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS	38
2.8.1. Hipótesis General.....	38
2.8.2. Hipótesis Específicos	38



SUBCAPÍTULO V	38
2.9. CATEGORÍAS DE ESTUDIO	38
CAPÍTULO III	40
3. MÉTODO	40
3.1. DISEÑO METODOLÓGICO	40
3.2. DISEÑO CONTEXTUAL	40
3.2.1. Escenario espacio temporal	40
3.2.2. Unidad (es) de estudio	40
3.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	40
3.4. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	41
3.5. PLAN DE ANÁLISIS DE DATOS.....	41
CAPÍTULO IV.....	42
4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	42
4.1. RESULTADOS DE ESTUDIO	42
4.2. DISCUSIÓN Y CONTRASTACIÓN DE HALLAZGOS	46
CONCLUSIONES	53
RECOMENDACIONES	54
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63



RESUMEN

El objeto de la presente investigación lo constituye el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, el cual establece “El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: (...) b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento”, esta disposición en otras palabras alude la simulación relativa de operaciones no reales.

Al respecto, en una simulación relativa, la operación si existe, pero quien figura en el comprobante de pago no es quien realmente lo realizó, habiéndose empleado su nombre, razón social, razón por el cual no constituye una acción insalvable, sino que procede la subsanación y convalidación del mismo, en aplicación de algunos principios rectores de la Administración Tributaria, tal es así la buena fe y la conservación de las operaciones.

Es precisamente, este extremo que constituye la finalidad de dicha investigación, otorgando una segunda oportunidad a las operaciones no reales por simulación relativa, conforme señala dicha disposición normativa.

Palabras claves:

Simulación relativa, operaciones no reales, subsanación y convalidación.



ABSTRACT

The object of this investigation is constituted by literal b of article 44 of the General Sales Tax Law, approved by Supreme Decree No. 055-99-EF, which establishes "The published proof of payment or debit note that does not correspond to a real operation, it will force the payment of the Tax consigned in them, by the person responsible for its issuance. The person who receives the proof of payment or debit note will not be entitled to a tax credit or any other right or benefit derived from the General Sales Tax originated by the acquisition of goods, provision or use of services or construction contracts. For these purposes, the following situations are considered as non-real operations: (...) b) That in which the issuer that appears on the payment voucher or debit note has not actually carried out the operation, having used its name and documents to simulate said operation. operation. In the event that the purchaser cancels the operation through the means of payment indicated in the Regulation, he will maintain the right to the tax credit. For which, it must comply with the provisions of the Regulations", this provision in other words refers to the relative simulation of non-real operations.

In this regard, in a relative simulation, the operation does exist, but whoever appears on the payment receipt is not the one who actually performs it, having used his name, company name, which is why it does not constitute an insurmountable action, but rather the rectification and validation of the same, in application of some guiding principles of the Tax Administration, such is the good faith and conservation of operations.

It is precisely this point that constitutes the purpose of said investigation, granting a second opportunity to non-real operations by relative simulation, as indicated in said normative provision.

Keywords:

Relative simulation, non-real operations, rectification and validation.



CAPÍTULO I

1. INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Las operaciones no reales con simulación relativa influyen en el desconocimiento del crédito fiscal a los contribuyentes, puesto que, se debe determinar si los actos del contribuyente son de simulación absoluta o relativa, dado que en el primer caso no queda duda de sancionar con el desconocimiento del crédito fiscal, en tanto, los actos de simulación relativa merecen una segunda oportunidad, una de sus características es que son subsanables o convalidables.

La informalidad conlleva a muchos contribuyentes a las malas prácticas e infracciones de las normas tributarias, entre estos encontramos a las operaciones no reales o de actos de simulación, los mismos que encaminan al ocultamiento de actos tributarios verdaderos, dentro de dicha informalidad se encuentran la evasión y la elusión, como dos prácticas comúnmente empleadas por los infractores tributarios.

La Evasión y elución de impuestos son dos formas de contravenir las obligaciones tributarias, el primero hace referencia a una acción fraudulenta por el cual se busca evitar el pago de un tributo, en otras palabras, se incumple de manera consciente y voluntaria con el pago de un impuesto, se trata de un hecho gravoso. En tanto, la elución consiste en aquel conjunto de acciones que evitan el surgimiento de una obligación tributaria, es decir, a través de distintas conductas del contribuyente se busca evitar la obligación de pagar un impuesto, se trata de un hecho menos gravoso.

La operación no real posee doble vertiente: el lavado de activos, y la informalidad, este último a su vez se da por la informalidad de subsistencia (para sí mismo), y la informalidad de negocios (para terceros).

Las operaciones no reales son una modalidad donde, la compra de un bien o servicio no se efectúa en realidad, por lo que para la sustentación de la misma hace uso de facturas falsas.

Actualmente el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, trae consigo una inseguridad jurídica en los contribuyentes, puesto que, en su mayoría, la administración Tributaria les desconoce el crédito fiscal, porque no acreditan la efectiva



realización de sus operaciones, y todo lo contrario los califica según la libre discrecionalidad de operaciones no reales.

El literal a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas alude a la simulación absoluta, y el literal b) del mismo dispositivo alude a la simulación relativa, en el primero de ellos hace referencia a operaciones totalmente falsas, donde nunca existió transferencia de un bien o prestación de servicios, en tanto, en el segundo, hace referencia a operaciones parcialmente falsas únicamente en base a la identidad del emisor del comprobante de pago, puesto que sí existió la transferencia del bien o prestación del servicio.

Un punto importante a efectos de convalidar los actos de simulación relativa es el momento de su descubrimiento por parte de la entidad fiscalizadora. Por ejemplo, el contribuyente que actuó de buena fe al realizar operaciones no reales no debe esperar a ser descubierto por las entidades fiscalizadoras, sino que tiene que regularizarlas en su momento.

Los actos de simulación relativa del contribuyente que actuó de buena fe en la emisión de facturas, comprobantes, etc, merecen tener una segunda oportunidad a través de la convalidación, puesto que, el contribuyente posee la voluntad de obedecer lo dispuesto por ley al cumplir con el impuesto general a las ventas.

Cabe distinguir los actos de simulación relativa de los actos inexistentes, pues estos últimos son actos del contribuyente que no disponen de ninguna salvedad para que puedan surtir efectos, es decir, no existe los hechos propios del contribuyente en las operaciones tributarias; las inexistencias de los actos siempre recaen en las simulaciones absolutas.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1 Problema General

¿Los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas?

1.2.2. Problemas Específicos

1. ¿Cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?
2. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?



3. ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

1.3. JUSTIFICACIÓN.

1.3.1. Conveniencia

Decimos que es conveniente la presente investigación, por la necesidad de distinguir los actos de simulación del contribuyente, esto es la simulación absoluta y la simulación relativa, ya que el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas las sanciona bajo la denominación de operaciones no reales, sin tener en cuenta la naturaleza jurídica de ambos actos.

1.3.2. Relevancia social

Es de relevancia social puesto que, la Autoridad Administrativa Tributaria sanciona los actos de simulación relativa conjuntamente con los actos de simulación absoluta tal cual establece el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, desconociendo así el crédito fiscal a favor de los contribuyentes.

1.3.3. Implicancias prácticas

A través de las implicancias prácticas se busca dar una nueva perspectiva para los actos de simulación relativa del contribuyente, es decir, conceder una oportunidad de convalidar de los mismos que adolecen de vicios subsanables, en cumplimiento de la obligación tributaria y en atención de la buena fe del contribuyente.

1.3.4. Valor teórico

Con el valor teórico se obtiene información sobre la materia en investigación, el mismo que será integrado al campo teórico jurídico, científico y gnoseológico, con la que se compruebe que efectivamente existe una relación constante entre las categorías de estudio a tratar. Finalmente, al arribar a las conclusiones de esta investigación servirán con posterioridad para las investigaciones futuras de carácter semejante a esta.

1.3.5. Utilidad metodológica

La metodología conveniente para este trabajo de investigación será la recolección de información, esta información será obtenida por medio de instrumentos que serán de gran aporte metodológico para nuestro análisis de resultado.



1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

1.4.1. Objetivo General

Analizar las operaciones contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas para su convalidación.

1.4.2. Objetivos Específicos

1. Determinar cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
2. Establecer cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
3. Precisar cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

1.5. DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO.

Este trabajo tiene una delimitación teórica jurídica, pues el tema eje que forma parte de las categorías en la investigación son los actos de simulación relativa del contribuyente contemplados en el literal b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

1.6. VIABILIDAD DEL ESTUDIO.

La presente investigación es de carácter factible, en el sentido de recolectar información a través de materiales bibliográficos y doctrinarios pertinentes y adecuados, las que permitirán el estudio e interpretación de las instituciones jurídicas que importan al desarrollo de los objetivos de este trabajo. Por ende, la realización de la presente investigación es viable.



CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO

SUBCAPÍTULO I

2.1. ANTECEDENTES DE ESTUDIO

Los antecedentes desarrollados a continuación nos permitirán tener una mejor visión sobre las principales categorías de estudio, como son la simulación, las operaciones no reales y el Impuesto General a las Ventas, las mismas que sustentaran la finalidad propuesta con la presente investigación.

2.1.1. Tesis

Antecedente 1º

Como primer antecedente de investigación a tratar constituye la tesis internacional que lleva como título “*LA EVASIÓN TRIBUTARIA*”. Cuyos autores son Kevin Andrés Arboleda Rovira, Yulieth Vanessa Lozano Bañol, y Danys Adelaida Urrego Martínez, quienes presentaron dicha investigación en la facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables de la Universidad Cooperativa de Colombia, el año 2019.

La tesis concluye principalmente en lo siguiente:

- La evasión tributaria afecta a gran escala la economía de un país, puesto que, al disminuir sus ingresos, se cuenta con menos recursos para invertir en los proyectos que benefician a la población, con estimular Al finalizar esta investigación se concluye que el gobierno no depende en totalidad de los recaudos tributarios, es un hecho que la evasión tributaria afecta en gran dimensión la economía del país, porque al disminuir sus ingresos por concepto de tributos se cuenta con menos recursos para invertir en los proyectos que benefician a la sociedad (Arboleda Rovira et al., 2020). La investigación que se realiza busca determinar; la problemática que se tiene por la evasión tributaria el rol que asume el contribuyente y como esto afecta el entorno que los rodea, además se busca estipular condiciones y factores que permitan identificar los tipos de evasión para así encontrar explicaciones a situaciones específicas en el ámbito como lo son: porque el desconocimiento de la norma, la problemática social que pueda haber y la forma para prevenir la evasión tributaria ya que



afecta en gran proporción a los ingresos del Estado y a la vez el impacto que genera al entorno social, económico y las consecuencias que estas acarrea por eso es importante investigar la evasión tributaria.

Antecedente 2°

El segundo antecedente de investigación a desarrollar lo constituye la tesis nacional que lleva como título “*OPERACIONES NO REALES SEGÚN EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS*”. Cuyo autor es Cesar Rodolfo Angulo Gauthier, quien presentó dicha investigación en la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, el año 2015.

La tesis concluye principalmente en lo siguiente:

- Según Angulo Gauthier (2015), las operaciones no reales, de conformidad con el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, regula dos supuestos distintos, aunque relacionados entre sí, el primero cuando el objeto materia de venta es inexistente (operaciones no reales absolutas) y el segundo cuando el vendedor y/o comprador no han participado de la operación en cuestión (operaciones no reales relativas).

Antecedente 3°

El tercer antecedente de investigación a desarrollar lo constituye la tesis nacional que lleva como título, “*OPERACIONES NO REALES CON SIMULACIÓN RELATIVA Y SU INFLUENCIA EN EL CRÉDITO FISCAL*”. Cuya autora es Diana Lizeth Rojas Toribio. Quien presenta dicha investigación en la Facultad de Ciencias Económicas, Contables y Administrativas de la Universidad Nacional de Cajamarca, en el año 2019.

Conclusión principal:

- Es posible que, si el contribuyente se encuentra en una situación de operaciones no reales con simulación relativa contenidas en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, éste pueda sustentar legalmente el crédito fiscal, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aunque ello implique recurrir a instancias superiores a través de una apelación ante el Tribunal Fiscal (Rojas Toribio, 2019).

Antecedente 4°

El cuarto antecedente de investigación a constituye la tesis nacional que lleva como título, “*OPERACIONES NO REALES Y SU INCIDENCIA EN LA*



DETERMINACIÓN DEL IGV Y RENTA EN LAS PYMES COMERCIALES DE LOS OLIVOS, 2019". Cuyo autor es Bill Guerrero Rodríguez, quien presenta dicha investigación en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Cesar Vallejo, en el año 2019.

Conclusión principal:

- Las operaciones no reales inciden en la determinación de los derechos, esto debido a que existe una falsa transacción de una venta de un producto o un servicio, generando un falso derecho al crédito fiscal, siendo usado indebidamente para la reducción del pago de los impuestos. Asimismo, en la determinación de los activos se debe a que se genera una falsa información en la empresa hacia ellos mismos y hacia la Sunat, ya que se señala una falsa adquisición de un activo, o la falsa venta de un activo, siendo así de que en una fiscalización presencial pueda ser detectado y sancionado (Guerrero Rodríguez, 2019).

2.1.2. Artículos especializados

Artículo 1°

El primer artículo especializado lleva como título "*DETERMINACIÓN DE LAS OPERACIONES NO REALES Y SU VULNERACIÓN A LOS PRINCIPIOS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y NO CONFISCATORIEDAD*". Cuyos autores son Yaruska Vanessa Floreano Sanchez, y Cindyl Yossivel Gamonal Coronel, quienes presentaron el referido artículo a la Revista de Investigaciones Jurídicas IUS, ISSN2222-9655, Número 10.

Conclusión principal:

- Al considerarse una operación como no real, en base a una causa atribuible al emisor del comprobante de pago, sin existir un mayor análisis al respecto, se estarían afectando los derechos del contribuyente responsable, causándole un daño económico al no permitirle deducir su crédito fiscal (Vanessa et al., n.d.). Por otro lado, las formalidades permiten un mejor control fiscal, sin embargo, su incumplimiento no debe generar la pérdida de los derechos sustanciales, como el crédito fiscal; si bien el control fiscal y, por esa vía, la lucha contra el fraude fiscales un mandato constitucional, bajo este interés superior no puede justificarse la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes,



el derecho de propiedad, el principio de capacidad contributiva y el principio de seguridad jurídica.

Artículo 2°

El segundo artículo especializado lleva como título “*EVASIÓN TRIBUTARIA: ATENTADO A LA EQUIDAD*”. El autor es José Yáñez Henríquez, quien presenta dicha investigación a la Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 13, el año 2016.

Conclusión principal:

- La evasión es una acción ilícita o ilegal, cuyo descubrimiento por parte de la autoridad debe ser sancionada y de manera que sirva de ejemplo para desalentar a los evasores no detectados a los que están eventualmente pensando en serlo. La evasión tributaria también puede atentar contra la eficiencia en el uso de los recursos, al ayudar a incrementar la distorsión en los precios relativos a la economía, algunos contribuyentes se pueden quedar con el impuesto, otros lo pueden compartir en alguna proporción con los consumidores, lo cual discrimina contra los contribuyentes honestos que reciben el impuesto y lo traspasan íntegramente al Fisco (Henríquez, 2015).

SUBCAPÍTULO II

BASES TEÓRICAS

2.2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Partimos afirmando que, las administraciones tributarias administran los distintos impuestos. La mayoría de los países tiene una sola Administración Tributaria para los impuestos directos e indirectos, pero todavía hay países con organizaciones aparte que son responsables de cobrar los impuestos directos e indirectos.

2.5.1 Funciones de la Administración Tributaria:

- Registrar contribuyentes, lo cual incluye la detección de la falta de registro y registro falso.
- Procesar declaraciones juradas, retenciones e información de terceros.



- Verificar o examinar que la información recibida esté completa y sea correcta (lo cual incluye actividades de auditoría).
- Procesar la exigencia de cumplimiento de cobro de deudas.
- Manejar quejas y apelaciones administrativas.
- Brindar servicios y asistencia a los contribuyentes.
- Detectar y perseguir el fraude impositivo.
- Estimar, recaudar y auditar los impuestos establecidos por el gobierno así como prevenir el fraude.
- Controlar a través de la Aduana los bienes importados y exportados (para evaluar, recaudar y monitorear los diferentes impuestos aduaneros relacionados con la importación y exportación pero también para proteger la calidad de la sociedad, es decir, la calidad de los alimentos, la salud, herencia cultural, protección contra la falsificación, etc.).
- Estimar y recaudar las contribuciones a la seguridad social.
- Otras actividades de estimación y recaudo de parte de otras agencias gubernamentales.

Una parte importante y fundamental de la función de recaudo de las Administraciones Tributarias es el cobro exigido de la deuda impositiva. Hay una creciente conciencia respecto a la importancia de esta función para las Administraciones Tributarias. El cobro de la deuda impositiva debería considerarse una parte importante e integral del proceso general de la administración tributaria y, desde nuestra perspectiva, no es una función que pueda ser fácilmente separada (por ejemplo) de las operaciones centrales. El cobro de la deuda impositiva es, generalmente, una responsabilidad central y principal de las Administraciones Tributarias. Sin embargo, existen algunas excepciones a esta regla básica; por ejemplo, en Italia, Estados Unidos y algunos países nórdicos, el proceso de cobro de la deuda impositiva es administrado por una o más organizaciones independientes o ha sido administrado separadamente.

2.3. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

El impuesto general a las ventas, o más conocido como IGV por sus siglas, es aquel impuesto aplicable a todas las actividades de carácter comercial, llevadas a cabo por una persona jurídica una persona natural, cuyo objeto es gravar las



operaciones de venta o prestación de servicios, así como los contratos de construcción.

El IGV constituye la variación del impuesto al valor agregado proveniente de las actividades comerciales.

Si bien es cierto, el Decreto Supremo N° 055-99-EF Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, no brinda una definición precisa sobre el impuesto general a las ventas pero que podemos deducir como un impuesto que prestamos todos los ciudadanos al efectuar una adquisición, como por ejemplo por la compra final de un bien o servicio. Al respecto, la tasa que grava dicho impuesto es del 18%, el cual se aplica el 16% al IGV y un 2% al Impuesto de Promoción Municipal.

El pago del impuesto general a las ventas nace a raíz de las siguientes obligaciones:

- En la venta de bienes: Lo que ocurra primero entre, la fecha de en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de comprobantes de pago o la fecha en que se entregue el bien.
- En el retiro de bienes: Lo que ocurra primero entre, la fecha de en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de comprobantes de pago o la fecha del retiro del bien.
- En la prestación de servicios: Lo que ocurra primero entre, la fecha de en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de comprobantes de pago o la fecha en que se percibe la retribución
- En la utilización de servicios: En la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.
- En los contratos de construcción: Lo que ocurra primero entre, la fecha de en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de comprobantes de pago o la fecha de percepción del ingreso.



- La primera venta de inmuebles: La fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.
- En la importación: En la fecha que se solicita su despacho a consumo.

2.3.1. Tipos de impuestos

I. Impuesto general a las ventas – IGV:

Es un impuesto general imponible a todos los ciudadanos sean naturales o jurídicas, se aplica por igual a cada individuo y constituye el ingreso más grande del Estado, la misma que grava la importación de productos, contratos de construcción, primera venta de inmuebles, la utilización de servicios y la venta de bienes inmuebles.

II. Impuesto a la renta – IR:

Se trata del impuesto que se debe pagar por todos los ingresos que recibimos, ya sea que se trate de renta de trabajo o renta de capital. El Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente. Su ejercicio se inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre del correspondiente año fiscal.

Este impuesto grava los ingresos que provienen de los arrendamientos (alquileres), enajenación u otro tipo de cesión de bienes muebles e inmuebles, de acciones y demás valores mobiliarios (ganancias de capital) y/o del trabajo realizado en forma dependiente e independiente.

El impuesto a la renta esta conformada por las siguientes categorías:

A. RENTA DE CAPITAL – PRIMERA CATEGORÍA:

Se consideran rentas de primera categoría los ingresos obtenidos por: i) el arrendamiento y subarrendamiento de predios (terrenos o edificaciones) incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el arrendador (persona que da en alquiler) y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario (inquilino) y que legalmente corresponda al arrendador; ii) Los ingresos obtenidos por la locación o cesión temporal de bienes muebles o inmuebles (distintos de predios), así como los derechos sobre éstos o sobre los predios; iii) El valor de las mejoras incorporadas en el bien por el arrendatario o subarrendatario (inquilino), en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no se encuentre obligado a reembolsar; iv) En caso ceda un predio gratuitamente o a precio no determinado, se deberá declarar como Renta el mismo que tiene una variación cada año fiscal; v) Renta en caso se ceda un bien mueble o inmueble distinto de un predio.



B. RENTA DE CAPITAL – SEGUNDA CATEGORÍA:

Se consideran Rentas de segunda categoría los ingresos obtenidos por: i) La ganancia de capital que se obtiene por la enajenación, redención o rescate de acciones, participaciones, certificados, bonos, títulos y otros valores mobiliarios; ii) Las rentas de Fuente Extranjera por la enajenación de acciones u demás valores mobiliarios, las mismas que se sumarán y compensarán entre sí y si resultara una renta neta, esta se sumará a la Renta Neta de la Segunda Categoría producida por la enajenación de los referidos bienes. No se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición.

C. RENTA EMPRESARIAL – TERCERA CATEGORÍA:

Son Rentas generada por el comercio, la industria, minería y toda actividad que genere un negocio o empresa.

D. RENTA DEL TRABAJO – CUARTA CATEGORÍA:

Son Rentas de cuarta categoría: i) Los ingresos obtenidos por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio; ii) Las obtenidas por el desempeño de funciones como director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, así como las obtenidas por las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

E. RENTA DEL TRABAJO – QUINTA CATEGORÍA:

Son Rentas de quinta categoría: i) Los ingresos obtenidos por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, tales como sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales; ii) El importe de las participaciones de los trabajadores en las utilidades, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas; iii) El importe de las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia percibidas por los socios y titulares de EIRL, así como las que se asignen los socios de cooperativas de trabajo.

III. Impuesto Selectivo al Consumo:

La tasa varía entre el 0 y el 50% y es impuesta a ciertos productos de venta en el país. Es aplicado a los cigarrillos, combustible, vehículos, cerveza y bebidas alcohólicas, agua mineral, juegos de azar, apuestas y artículos de lujo.

Impuesto de venta de arroz pilado



Este se aplica a la primera operación de este material en el país y a su importación y se fija en 4% sobre la base imponible. Aunque, este producto no es afectado por ciertos tipos de impuestos, como el Impuesto Selectivo al Consumo.

IV. Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF:

Es un impuesto temporal que actualmente alcanza una tasa de 0.05% sobre los créditos o débitos en moneda nacional o extranjera. A pesar de esto, están excluidas las transacciones entre cuentas del mismo usuario, las cuentas creadas por empleadores, el pago de pensiones, el débito de los clientes y de las organizaciones Nacionales.

V. Régimen Único Simplificado – RUS:

Este es el pago que hacen las personas que tienen pequeños negocios, siempre y cuando cumplan con los requisitos. Es un monto fijo mensual que sustituye al IGV, al IR y al Impuesto de Promoción Municipal.

VI. Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN:

En este caso, los contribuyentes que perciban ingresos por renta de tercera categoría y superen el millón de activos netos, deberán pagar el 0.4% de esa cantidad como impuestos.

VII. Aranceles:

Este impuesto es el que grava en específico la importación de mercancías a Perú.

VIII. Impuestos a casinos y tragamonedas:

Es uno de los tipos de impuestos más específicos pues solo se aplica a personas y empresas que explotan los juegos y máquinas de azar. Ellos deben pagar el 12% de la diferencia entre el ingreso neto y los gastos de mantenimiento.

IX. Prestación de servicios públicos:

Este impuesto está constituido por todas las tasas que cobran las entidades públicas, como los certificados de vivienda, denuncias policiales, etc.

2.3.2. Bienes y servicios afectos al IGV

- La venta en el país de bienes muebles.
- La prestación o utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.



- La importación de bienes.

2.3.3. Bienes y servicios no afectos al IGV

- El arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta.
- La transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones.
- La importación de Bienes donados a entidades religiosas.
- El Banco Central de Reserva del Perú por las operaciones de Compra y venta de oro y plata que realiza en virtud de su Ley Orgánica; e Importación o adquisición en el mercado nacional de billetes, monedas, cospeles y cuños.
- Los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales, según el Reglamento que se expedirá para tal efecto; ni los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.
- Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26221.
- Los servicios que presten las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones y las empresas de seguros a los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y a los beneficiarios de éstos en el marco del Decreto Ley N° 25897.
- La importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Nacionales (ONGD-PERÚ) e Instituciones Privadas Sin Fines de Lucro Receptoras de Donaciones de Carácter Asistencial o Educativo (IPREDA), inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI) del Ministerio de Relaciones Exteriores y que se encuentren calificadas previamente por la SUNAT como entidades receptoras de donaciones. En este caso, el donante



no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado.

- Los intereses y las ganancias de capital generados por Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú y por Bonos "Capitalización Banco Central de Reserva del Perú".
- Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicos.
- La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.
- La atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el reglamento.
- La venta e importación de los medicamentos y/o insumos necesarios para la fabricación nacional de los equivalentes terapéuticos que se importan (mismo principio activo) para tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y de la Diabetes, efectuados de acuerdo a las normas vigentes.
- Las pólizas de seguros de vida emitidas por compañías de seguros legalmente constituidas en el Perú, de acuerdo a las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, siempre que el comprobante de pago sea expedido a favor de personas naturales residentes en el Perú. Asimismo, las primas de los seguros de vida a que se refiere este inciso y las primas de los seguros para los afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones que hayan sido cedidas a empresas reaseguradoras, sean domiciliadas o no.



- Los intereses generados por valores mobiliarios emitidos mediante oferta pública o privada por personas jurídicas constituidas o establecidas en el país.
- Los intereses generados por los títulos valores no colocados por oferta pública, cuando hayan sido adquiridos a través de algún mecanismo centralizado de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores.
- La utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el Impuesto.
- La importación de bienes corporales, cuando el ingreso de los bienes al país se realice en virtud a un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, por el cual un sujeto no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente; y, el valor en aduana de los bienes forme parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato, cuya utilización en el país se encuentre gravada con el Impuesto.

2.3.4. Crédito Fiscal

El crédito fiscal es un monto de dinero a favor del contribuyente que, al momento de determinar su obligación tributaria, puede deducir del débito fiscal (su deuda) con la finalidad de calcular el monto que debe cancelar al fisco.

En *praxis*, una determinada empresa puede generar boletas o facturas, en ambos casos esta obligado a pagar impuestos, pero el monto de dicha obligación puede reducirse en el caso que al momento de contratar servicios o realizar compras solicita solo facturas, debido a que, según la ley del Impuesto General a las Ventas, las boletas no dan derecho a crédito fiscal, porque se entregan a consumidores finales, en otras palabras el crédito fiscal es el importe del IGV indicado de las facturas de compras.

Asimismo, el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes,



servicios y contratos de construcción o el pagado en la importación del bien. Deberá ser utilizado mes a mes, deduciéndose del impuesto bruto para determinar el impuesto a pagar. Para que estas adquisiciones otorguen el derecho a deducir como crédito fiscal el IGV pagado al efectuarlas, deben ser permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y se deben destinar a operaciones gravadas con el IGV.

A. Requisitos para solicitar el crédito fiscal

- Sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.
- Se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.
- El impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.
- Los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.
- Los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento

B. Derecho al crédito fiscal



El Derecho al crédito fiscal se ejerce con los siguientes documentos:

- Comprobantes de pago (CP), cumplan con los requisitos y características mínimas de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP), en caso de Liquidaciones de Compra debe acreditarse con el documento donde conste el pago del impuesto.
- Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) o la Declaración Simplificada, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otro documento que acredite el pago del impuesto en la importación de bienes.
- Comprobante de pago (CP) en el cual conste el valor del servicio prestado por el no domiciliado y el documento donde conste el pago del Impuesto respectivo, en la utilización de servicios en el país. En los casos en que no se emitan los comprobantes de pago, el crédito fiscal se sustenta con el documento en donde conste el pago del Impuesto.
- Recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador por los servicios públicos de luz y agua, así como telecomunicaciones.
- Un ejemplar del comprobante de pago electrónico, salvo que norma disponga que se otorgue su representación impresa.
- El original del comprobante de pago en caso no sea obligatorio de manera electrónica. El robo o extravío del comprobante de pago no implica la pérdida del crédito fiscal, siempre se cumpla lo señalado en el reglamento.
- Las modificaciones en el valor de las operaciones se sustentan con la nota de débito o crédito, las modificaciones en el valor de las importaciones con la liquidación de cobranza u otros documentos.
- La anotación de los comprobantes de pago en la hoja del Registro de Compras en el periodo anotado o con anterioridad a la anotación, si estas se efectúan en la hoja que corresponde al periodo que de dedujo como crédito fiscal y antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro.

2.4. OPERACIONES NO REALES



Las operaciones no reales son aquellas inconsistencias que la administración tributaria detecta cuando no existe coherencia entre la información declarada y lo encontrado como consecuencia del cruce de información con clientes, proveedores o información de la competencia que realiza la misma actividad y de la cual la SUNAT tiene pleno conocimiento.

Las “Operaciones no reales, respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del Artículo 44° del Decreto, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación. b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente: i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6°. 8 ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago. iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

2.4.1. Efectos Tributarios de las Operaciones No Reales

Las normas han definido las siguientes consecuencias para aquellos que realizan este tipo de acciones:

- Para el emisor: El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.
- Para el adquirente: El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.



No obstante, para la situación señalada en el inciso b) del Artículo 44 del TUO de la Ley del IGV, el adquirente mantendrá el crédito fiscal de cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Al respecto, el artículo 6 numeral 15.4 inciso b) del Reglamento de la Ley del IGV establece los siguientes requisitos:

1. Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6.
2. Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
3. El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no efectuó verdaderamente la operación.

2.4.2. Simulación de Acto Jurídico

Para abordar dicha teoría debemos tener un enfoque claro, de donde parte el criterio de que un acto jurídico sea simulado, más allá, de las posturas modernas en cuanto a la legalidad del mismo. Se tiene que el origen etimológico de la palabra proviene del latín *simulātiō*, *simulātiōnis*, derivado de *simulō*, *simulāre* que tiene por significado *_copiar, representar o en estricto una acción de simular.*

Ahora bien, dicha teoría considera la simulación como un caso de divergencia entre la voluntad y su correspondiente declaración; es decir, las partes o simulantes realizan una declaración de voluntad que no coincide con lo que realmente desea el declarante. La ausencia de coincidencia entre lo deseado y lo manifestado o declarado, la simulación constituirá un vicio en la exteriorización del querer interno, es decir, es un acto no querido o esperado.

Otro sector de doctrinarios considera a esta teoría como un mero disfraz de la voluntad, o sea, los declarantes utilizan un lenguaje convencional atribuyendo a



la declaración un significado atípico pero que entre ellas tiene valor únicamente el acto real (Torres Vásquez, 2001, págs. 524-529).

En el acto jurídico simulado existe una concurrencia de voluntades para presentar un acto jurídico que no responde a la voluntad interna de las partes y que sólo sirve como mecanismo para producir engaño a terceros. A partir de ahí se precisa que, con el negocio simulado se persigue un fin de engaño, empleando como medio una manifestación divergente de la voluntad, la misma que se fija a través de un acuerdo simulatorio. Asimismo, la simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, generada conscientemente entre las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico (Vidal Ramirez, 2011, págs. 422-423).

Hay simulación cuando las partes de común acuerdo, con el fin de engañar a terceros, celebran un acto jurídico aparente o un acto jurídico real ocultado bajo una apariencia, ello con fines personales y criterios jurídicos que buscan, que de dicha manifestación de voluntad se persiga otro fin, que abordará y cubrirá en estricto la necesidad de las partes con el fin de perjudicar a terceros. Por ende, a partir de esta afirmación podemos decir que los requisitos de la simulación del acto son el acuerdo simulatorio y la finalidad de engañar a terceros o perjuicio a terceros, asimismo entendemos por simulación de acto jurídico a aquel negocio jurídico celebrado entre las partes, donde las voluntades internas discrepan, pretenciosamente, respecto a sus voluntades declaradas con la finalidad de engañar a terceros, haciéndoles creer que las voluntades declaradas obedecen realmente a sus propias voluntades internas, sea para demostrar a otros sobre la existencia de una manifestación imaginaria, para descubrir la naturaleza o contenido real de la manifestación, o para conservar en estricto secreto la personalidad de una o más partes de la manifestación.

En otros términos, se habla de simulación cuando las partes, con el fin de engañar a terceros, en este caso SUNAT, se emiten comprobantes de pago denominadas facturas que no ha sucedido en realidad, ello a fin de incrementar el costo o gasto y con ello reducir la utilidad que es la base imponible al impuesto a la renta, documentos que sirven para obtener de manera indebida el crédito fiscal, declarando celebrar un acto jurídico, mismo que contiene todos los elementos del acto jurídico que prevé el art. 140 del Código Civil.



2.4.3. Clases de Simulación de Acto

- **Simulación Absoluta**

Entendemos por la simulación absoluta a aquellos negocios jurídicos donde las partes acuerdan llevar a cabo intencionalmente declaraciones o manifestaciones discrepantes de sus correspondientes voluntades internas con el objeto de engañar a terceros, cuyo carácter del mismo es ser aparente o simulado.

En palabras de Aníbal Torres (2001), existe simulación absoluta cuando los partes llamados simulantes ejecutan un acto fingido, que no equivale a ningún acto real (pág. 537), es decir las partes deciden llevar a cabo un acto que no es real, sino que aparenta serlo frente a terceros, y uno de los requisitos es precisamente engañar a terceros. En ese entender, las partes simulantes solamente desean la declaración de simulación, mas no los efectos de aquella.

En la simulación absoluta, los simulantes desean únicamente la declaración, mas no sus efectos, es decir, se crea una simple apariencia ausente de consecuencias jurídicas entre las partes, con el objetivo de engañar a terceros; existe una declaración exterior vacía de sustancia para los manifestantes: *colorem habet, substantiam vero nullam*. La apariencia de acto jurídico no corresponde a ningún designio negocial verdadero de las partes. Según el artículo 190 del Código Civil establece, “Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo”. La idea que se tiene sobre esta figura es que, las parte llamadas simulantes celebran un determinado acto jurídico aparente que carece totalmente de veracidad entre ellas.

- **Simulación Relativa**

Por la simulación relativa se declara celebrar un determinado acto que no es más que una apariencia con la cual se oculta su verdadero fin que consta en la realidad. En la contradecларación se establece que, en lugar de la relación que se deriva del acto simulado, se constituye otra relación, total o parcialmente, distinta. Por ejemplo, se declara celebrar un contrato de compraventa, cuando en realidad es una donación. En la contradecларación de la simulación relativa, las partes declaran querer, en lugar del acto simulado, un acto distinto, así, manifiestan que quieren una donación y no una compraventa y que el adquirente, por tanto, no está obligado a



pagar el precio que figura en el acto de compraventa simulado. Es decir, las partes no quieren realizar la regulación de intereses exteriorizada sino una diversa expresada en la contradecларación. Según Llambías (1989) del *Tratado de Derecho civil Parte general* T. II, debemos tener en claro que pese a la apariencia que se desea mantener entre las partes, en dicho acto jurídico se esconde un acto verdadero que cumple los parámetros legales de una correcta manifestación de voluntad, conforme al artículo 140 del Código Civil, la cual la vierte en todos sus extremos de legalidad.

A diferencia de la simulación absoluta, con este tipo de simulación se encubre el carácter verdadero del acto, que por razones distintas se procura mantener oculto. Asimismo, según la doctrina predominante señala que, a diferencia de la simulación absoluta, en la simulación relativa las partes desean al mismo tiempo dos actos jurídicos: uno denominado acto simulado (la misma que es resultado de la declaración), aparente y ostensible, y otro denominado acto disimulado (resultado de la contradecларación), real, auténtico; según el acto simulado se desea únicamente para esconder o disimular al disimulado.

La simulación relativa no supone la celebración de dos actos jurídicos distintos, sino de un solo acto complejo, deseado así por una sola voluntad común, con un doble carácter: aparente y verdadero. Puesto que, si se declara judicialmente la nulidad de un acto simulado, su forma, si es suficiente para su aspecto disimulado, vale para este; es decir, declarado nulo un determinado acto por simulado, desaparece el carácter apariencia del acto, pero permanece su forma, el cual es menester para el aspecto disimulado.

2.4.4. Efectos de la Simulación

- **Efectos de la Simulación Absoluta**

Los efectos de la simulación son distintos, según se trate de las relaciones entre las partes simulantes, entre simulantes y terceros, y entre terceros entre sí.

En los actos jurídicos se utiliza la simulación para crear apariencias que nada tienen que ver con la realidad o cuando con la apariencia se encubre a la realidad, en ambos casos con el fin de engaño. Los otorgantes de un acto jurídico simulado están de acuerdo en dar la apariencia de veracidad a una voluntad (manifestada ostensiblemente) diversa de la real (cuya manifestación mantienen en secreto, llamada contradecларación), de tal manera que existen dos declaraciones: una con la



que aparentan querer algo, y otra por la que expresan no querer nada o querer algo diferente, con el fin de ocultar actividades, evadir el cumplimiento de obligaciones, etc. En suma, por la simulación, los otorgantes acuerdan, para engañar a terceros, crear la apariencia exterior de un acto jurídico del cual no quieren los efectos o crear la apariencia exterior de un acto diverso, verdaderamente querido.

- **Efectos de la Simulación Relativa:**

El acto jurídico con simulación relativa, en su aspecto simulado no tiene efecto entre las partes, pero sí lo tiene en su aspecto disimulado, en aplicación de la regla que establece que prevalece la realidad sobre la apariencia. El acto disimulado es eficaz si reúne los requisitos especiales comunes a todo acto jurídico (art. 140), y los requisitos específicos de cada acto jurídico en particular (ejemplo, el bien y el precio en la compra-venta), y no perjudique los derechos de terceros. Si falta uno de estos requisitos, el acto disimulado es inválido e ineficaz; la situación es la misma que en la simulación absoluta.

Puede simularse relativamente un acto jurídico unilateral. Por ej., el empleador comunica el despido al trabajador o este comunica al primero su renuncia al trabajo; el arrendador comunica al arrendatario que pone fin al contrato de arrendamiento de duración indeterminada; un vendedor a plazos comunica al comprador valerse de la cláusula resolutoria expresa; pero entre las partes de estos actos jurídicos existe el acuerdo de que el despido, la renuncia, el deseo de poner fin al contrato, y la declaración de resolución del contrato son aparentes, ficticios, y que en realidad estos actos jurídicos (contratos) continúan produciendo todos sus efectos entre ellos. En el aspecto simulado (acto simulado), aparece solamente la declaración unilateral de voluntad, pero en la contradecación existe el acuerdo de ambas partes. La declaración unilateral y la contradecación constituyen una unidad inseparable, ambas cuentan con el acuerdo de las partes. Los actos de estos ejemplos, en el aspecto simulado son nulos y en el aspecto disimulado son válidos. En el aspecto simulado no producen efectos entre las partes, pero una de las partes o los terceros interesados en demostrar que estos son simulados pueden demandar para que sean declarados nulos.

2.4.5. Simulación de Operaciones



La simulación tributaria es aquella alteración aparente de la causa, o negocio jurídico o el objeto verdadero de un acto o contrato

La simulación es definida por Panez (2011). Como aquella “declaración de voluntad irreal, emitida conscientemente, que tiene por finalidad aparentar un negocio jurídicamente inexistente, o que, si existe, es diferente de aquel que se realizó, con el propósito de engañar a terceros” (pág. 182).

Asimismo, Casanova (2011), define a las operaciones no reales como una operación no real es aquella negociación o contrato sobre valores o mercaderías que no tiene existencia verdadera y efectiva, ya sea porque los bienes o mercaderías objeto de transacción no existen o porque existiendo aquellos ésta nunca fue realizada (pág. 72).

El inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV regula el primer supuesto de operaciones no reales según el cual, si bien se ha emitido un comprobante de pago o una nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, calzando de esta manera en el concepto de la Simulación Absoluta.

Por su parte el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV regula el segundo supuesto de operaciones no reales según el cual el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación, calzando de esta manera en el concepto de la Simulación Relativa.

Asimismo, el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV precisa que las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o la nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación. Por lo tanto, el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con utilizar los medios de pago y los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento, los bienes o servicios utilizados sean los mismos que lo consignados en el comprobante de pago y este



reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto obviamente el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

2.4.6. Simulación Relativa En Operaciones No Reales

La simulación tributaria relativa existe cuando el negocio creado no es el que realmente querían las partes. Buscaban otro negocio jurídico distinto (el simulado). La simulación se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder está a otra finalidad. La simulación relativa es una ocultación que se produce generando una apariencia de negocio ficticio. Negocio no querido por las partes que sirve de pantalla encubridora.

Si bien es cierto que el inciso b) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto General a las ventas, define una SIMULACION RELATIVA, conforme con lo señalado en el literal a) del numeral 15.4 de art. 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las ventas, LA OPERACIÓN SI EXISTE; pero quien figura en el comprobante de pago no es quien realmente lo realizó, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentación para aparentar su participación en dicha operación, que al final no ha llegado a él, lo comúnmente conocido como doble facturación.

La calificación de la simulación tributaria deberá tener en cuenta la intención real de las partes. Es decir, deberá descansar en la verdadera voluntad de los contratantes. En los actos posteriores a la celebración del contrato. Por lo que consideramos relevante para determinar la simulación es llegar a descubrir el mecanismo elusivo empleado. Es decir, la verdadera intención de los intervinientes. El negocio subyacente que se pretendía ocultar o encubrir en la normativa fiscal. Ocultación siempre de forma intencionada.

Por otro lado, cuando la operación si existe; pero el emisor del comprobante, después de haber recibido el abono respectivo, emite Notas de crédito, para descontar el impuesto a la venta, desconociendo los comprobantes emitidos, y aparentando no haber realizado la operación.

En la simulación relativa de operaciones no reales, al existir un negocio jurídico cierto, aunque con alteraciones de su contenido o de parte de sus elementos,



ésta queda habilitada a hacer las correcciones, sustituciones o a determinar la obligación tributaria correctamente (Bravo Sheen, 2018, pág. 06).

2.4.7. La Convalidación

Mediante la teoría de la convalidación, se subsanan los vicios que adolecen los actos jurídicos anulables, ante una autoridad competente. A través de la convalidación se constituye un nuevo acto libre de vicios, asimismo se produce la llamada incomunicación de la nulidad, donde se evita que el acto nuevo (convalidado) se contagie con los vicios del acto anterior.

La convalidación constituye una regla excepcional, pues pretende la subsanación de los defectos de los que adolezca aquel acto que no incurra en causa de nulidad de pleno derecho mediante la emisión de un acto convalidatorio que depure los vicios de anulabilidad, y así cumplir con el principio de conservación del acto administrativo.

2.4.8. La Conservación del Acto Jurídico

Cabe precisar que la conservación de los actos jurídicos no procede en los actos nulos, puesto que aquellos son declarados como tal de pleno derecho, toda vez que la nulidad tiene efectos *ex tunc*, desde el principio, y no se aplican a los supuestos de nulidad los principios de conservación o convalidación de los actos, razón por la cual se les denomina actos jurídicos inexistentes.

La conservación de los actos jurídicos está reservada para los actos anulables o aquellos que adolecen de vicios subsanables. La normativa tributaria, por su naturaleza establece la conservación de los actos jurídicos de los contribuyentes, ya que una de las finalidades del Derecho Tributario es precisamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

2.5. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Conforme se tiene el artículo 92 del Código Tributario, el contribuyente posee los siguientes Derechos:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.



- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.
- i) Formular consulta a través de las entidades representativas y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Administración Tributaria.
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- m) Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Y entre sus obligaciones configura las siguientes:

- a) Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.
- b) Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera.
- c) Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago.
- d) Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.



- e) Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.
- f) Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.
- g) Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

2.5.1. Buena Fe del Contribuyente

El contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, en otras palabras, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el deudor principal de la Administración Tributaria.

Es importante tener en cuenta que los contribuyentes están obligados a satisfacer la deuda tributaria, así como los deberes accesorios que se deriven de esta, estos deberes se tratan de presentar declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, presentar declaraciones, etc.

La buena fe inicia en el Derecho Romano, bajo el término de la *bona fides*, por la cual encarna los valores fundamentales en la búsqueda de la justicia, puesto que la *fides* o fe afectaba a la totalidad de diferentes ámbitos de la realidad romana, extendiéndose hacia contextos tan reservados como la religión, tanto así que se procedió al culto hacia la diosa *Fides*, asimismo se extendió hacia las relaciones políticas e internacionales y también los institutos jurídico-privados. Por consiguiente, se descubrió que la famosa *fides* suponía siempre, en todos los ámbitos



en que actuaba, un “hacer lo que se dice”, un “cumplir con lo que se promete” (Boetsch Gillet, 2011, pág. 39).

2.5.2. Seguridad Jurídica

El Principio de Seguridad Jurídica es un principio del Derecho universalmente reconocido que se entiende y se basa en la certeza del derecho, representando la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y derechos no serán objeto de ataques violentos, o que si estos llegan a producirse le serán asegurados, protegidos y reparados por la sociedad. El Principio de Seguridad Jurídica a su vez se nutre del Principio de Legalidad o de Primacía de la Ley conforme al cual todo ejercicio del poder público debe someterse a la voluntad de la ley, de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas o entes particulares. El Estado, como máximo exponente del poder público y regulador de las relaciones en sociedad, no sólo establece o debe establecer las disposiciones legales a seguir, sino que tiene la obligación de crear un ámbito general de "seguridad jurídica" al ejercer el poder político, jurídico y legislativo. Esto así, la finalidad última del Estado es asegurar los medios para que las personas que habitan o entidades que operan dentro de su territorio gocen de la estabilidad y la seguridad de que sus facultades, posesiones y su persona, no podrán ser violentadas sino por procedimientos regulares, establecidos dentro de un sistema de derecho vigente, general y equitativo.

Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la constitución que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico buscando a asegurar a las personas hacia una expectativa razonablemente fundada; asimismo proporciona la posibilidad de conocimiento anticipado de los efectos jurídicos de sus actos (Torres Vásquez, 2011, pág. 663).

El principio de seguridad jurídica exige que las normas sean claras, precisamente para que los ciudadanos sepan a qué atenerse (Rodríguez Arana, 2017, pág. 254), cuando se fomenta la confusión, cuándo se oscurece el régimen jurídico deliberadamente o se incluyen en la parte final de la norma disposiciones más bien propias del título preliminar o del preámbulo, de alguna manera se está afectando negativamente al criterio jurídico de la seguridad jurídica, medida que nos da la intensidad y autenticidad del Estado de Derecho.



2.5.3. Las Transacciones Simuladas

Las transacciones simuladas o llamadas también como engañosas, tienen por objeto mostrar una figura similar a la simulación, aunque no idéntica, porque no cuenta con el elemento “engaño” que sí aparece en la simulación. Un análisis parecido de este concepto se ha hecho en la doctrina internacional.

El término *sham*, aplicado al ordenamiento tributario, se emplea en los países anglosajones con diversos sentidos: para indicar operaciones falsas, no genuinas ni verdaderas, pero que aparentan serlo; para designar negocios jurídicos que han sido despojados de los efectos y funciones que normalmente se le atribuyen en el ordenamiento jurídico; y para designar operaciones que no producen un cambio significativo en la posición del contribuyente. En el primer caso, la doctrina del *sham* equivale a nuestra simulación, entendida como ocultación fáctica. En el segundo caso, la doctrina de la *sham* tiene su equivalente en nuestro principio de calificación y se superpone ciertamente con el principio de la *substance-over-form*. En el último, en cambio, la doctrina de la *sham* se confunde con la doctrina de la sustancia económica (...) (Marín Benítez, 2013, pág. 304).

2.5.4. Infracción y sanción que le corresponde al adquirente del bien o usuario de un servicio de una Operación No Real

La Administración Tributaria desconoce al adquirente o usuario del servicio el IGV el crédito fiscal contenido en el comprobante de pago que sustenta una operación calificada como no real. Por lo tanto, se establece que se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, la cual determina como conducta contraria a la Ley relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que genere aumentos indebidos de saldos créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociable u otros valores similares.

2.5.5. Fiscalización Tributaria

La fiscalización tributaria del impuesto predial es el conjunto de actividades desarrolladas por la administración tributaria destinadas a verificar el cumplimiento



de las obligaciones de los contribuyentes (Acuña & Camacho, 2015, pág. 11), en otras palabras, se trata de determinar si el contribuyente cumplió con informar sobre la venta o prestación de sus servicios.

Un aspecto importante y fundamental es que, la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente está sujeta a una determinada verificación o fiscalización por parte de la Administración Tributaria la que podrá modificarla cuando se constate la omisión o inexactitud de la información proporcionada por aquel, generando así una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

La fiscalización se ejerce dentro de los límites de la legalidad y derechos y garantías de los contribuyentes, el cual implica la existencia de obligaciones reguladas por el Código Tributario, tales como:

- Exigir a los deudores tributarios o contribuyentes la exhibición de sus libros y registros contables y demás documentaciones sustentatorias.
- Exigir entre otros, copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones.
- Requerir información a terceros.
- Solicitar determinada información sobre los deudores tributarios sujetos a fiscalización a las entidades del sistema bancario y financiero.
- Investigar hechos que configuran infracciones tributarias asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
- Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.
- Evaluar solicitudes presentadas y otorgar las autorizaciones respectivas.
- Solicitar información a las empresas del sistema financiero (requeridas por el juez a solicitud de la Administración Tributaria).
- Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los



sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones.

2.5.6. La Capacidad Contributiva

El concepto de capacidad contributiva responde a la equidad, cada impuesto responde a la capacidad contributiva diferente según el hecho económico que se quiera gravar puesto de manifiesto en la descripción del hecho imponible.

Según el artículo 21 de Código Tributario, tienen capacidad contributiva las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

La posición tradicionalista sobre esta teoría señala que, la capacidad contributiva significa la capacidad económica que se posee para hacer frente a las obligaciones tributarias, tomando en consideración la situación personal del contribuyente.

Es fundamental para el concepto de cumplimiento voluntario la creencia de parte del público contribuyente de que la Administración Tributaria respeta sus derechos y opera según los principios de integridad y honestidad. Para que haya confianza en el sistema impositivo, la gente debe creer que es un sistema justo administrado de manera neutral. Por estas razones, es importante para la Administración Tributaria brindar la combinación adecuada de servicio al cliente y exigencia de cumplimiento justa de las leyes impositivas (Matthijs Alink & Van Kommer, 2011, pág. 101).

2.6. MARCO NORMATIVO

2.6.1. Constitución Política del Perú

Artículo 74 Tasas, Aranceles y Tributos.

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo. (...)



El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

2.6.2. Código Civil.

Artículo 190. Simulación absoluta.

Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.

Artículo 191. Simulación relativa.

Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

2.6.3. Código Tributario.

Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.



- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

2.6.4. Ley del Impuesto General a las Ventas

Artículo 44. Comprobantes de Pago emitidos por Operaciones No Reales.

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la



operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1. La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

SUBCAPÍTULO III

2.7. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

- **Impuesto general a las ventas:**

Impuesto general a las ventas es un impuesto que se pagamos todos los ciudadanos al realizar una adquisición, es decir, se cobra en la compra final del bien o prestación de servicio.

- **Crédito fiscal:**

El crédito fiscal es un monto en dinero a favor del contribuyente; al momento de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal (su deuda) para calcular el monto que debe abonar al Estado. El crédito fiscal es el saldo o resultado que se obtiene luego de restar el IGV de las ventas con IGV de las compras.

- **Impuesto al valor agregado:**

El impuesto al valor agregado es un impuesto o tasa que se cobra sobre la adquisición de bienes o prestación de servicios, en otras palabras, es una forma recaudatoria de impuestos por parte del Estado sobre el consumidor final.

- **Acto simulado:**

La simulación es una declaración ficticia de voluntad por parte del contribuyente de cumplir con las obligaciones tributarias.

- **Simulación absoluta:**



La simulación absoluta es aquel acto por el cual no existe realmente la voluntad del contribuyente con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sus efectos son insubsanables.

- **Simulación relativa:**

La simulación relativa son aquellos actos por los cuales se aparenta el cumplimiento real de las obligaciones tributarias, pese a que existe voluntad del contribuyente, poseen efectos subsanables.

- **Convalidación:**

La convalidación constituye un acto jurídico por el cual se torna eficaz otro que estaba viciado de simulación o nulidad relativa.

- **Acto inexistente:**

El acto es inexistente cuando no se ha podido formar en razón de carecer de un elemento o requisito esencial para su existencia. Los actos de simulación absoluta son considerados como actos inexistentes.

- **Fraude fiscal:**

El fraude fiscal es cualquier conducta del contribuyente u obligado tributario que, vulnerando una norma tributaria, genera un perjuicio al erario estatal, dicha conducta es atribuible de sanción administrativa y penal.

- **Evasión tributaria:**

La evasión tributaria no solo implica el perjuicio al erario estatal, sino que también implica la distorsión del sistema tributario nacional, atentando contra la equidad tributaria.

- **Contribuyente:**

El contribuyente es la persona natural o jurídica que cumple con las obligaciones tributarias impuestas por la normativa tributaria, es decir, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria o deudor principal de la administración tributaria.

- **Buena fe:**

La buena fe es la conducta de una persona natural o jurídica por el cual realiza un acto jurídico de acuerdo a las exigencias morales y éticas. Dentro de esta esfera, también se



considera como buena fe, el desconocimiento inconsciente de un acto por la cual ejerce aquella.

- **Obligación tributaria:**

La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, debidamente establecido por ley, la misma que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

SUBCAPÍTULO IV

2.8. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

2.8.1. Hipótesis General

La buena fe en los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas.

2.8.2. Hipótesis Específicos

1. El literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas alcanza a los actos de simulación relativa del contribuyente.
2. La naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas es la de ser un acto de simulación relativa y por ende subsanable.
3. La convalidación de los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se fundamentan en los principios de buena fe y la obligación contributiva.

SUBCAPÍTULO V

2.9. CATEGORÍAS DE ESTUDIO

Categorías temáticas	Sub categorías
Categoría 1° Impuesto General a las Ventas.	1. Definición 2. Tipos de impuestos. 3. Bienes y servicios afectos al IGV. 4. Bienes y servicios no afectos al IGV.
	1. Efectos de las operaciones no reales.



<p>Categoría 2° Operaciones No Reales.</p>	<ol style="list-style-type: none">2. Simulación de acto jurídico.3. Clases de simulación de acto.4. Simulación de operaciones.5. Simulación relativa en operaciones no reales.6. Conservación del acto.
<p>Categoría 3° Derechos y obligaciones de los contribuyentes.</p>	<ol style="list-style-type: none">1. Derechos y obligaciones.2. Buena fe contributiva.3. Seguridad jurídica.4. Transacciones simuladas.5. Infracciones y sanciones de los contribuyentes.6. Fiscalización tributaria.



CAPÍTULO III

3. MÉTODO

3.1. DISEÑO METODOLÓGICO

Enfoque de investigación	Cualitativo: Se tiene como objetivo el análisis doctrinal referido al Impuesto General a las Ventas, las Operaciones No Reales, y los Actos de Simulación Relativa del contribuyente, por lo que nos permite una visión completa para el desarrollo de este trabajo de investigación.
Tipo y Nivel de Investigación	Dogmático – Interpretativo - Descriptivo: Con el presente estudio se busca interpretar y describir por medio del análisis las instituciones jurídicas a tratar, como es la convalidación de los actos de simulación relativa de los contribuyentes regulada en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

3.2. DISEÑO CONTEXTUAL

En el presente trabajo se contextualiza en el distrito, Provincia y departamento del Cusco.

3.2.1. Escenario espacio temporal

El escenario se realiza el año 2022 con relación a los hechos que se vienen dando hoy en día.

3.2.2. Unidad (es) de estudio

La unidad en la cual se necesita información, son los contribuyentes, considerando a las normas y RTF como sujeto de interés de la investigación.

3.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Para el presente estudio se utilizará las siguientes técnicas:

- a. Análisis exegético.
- b. Análisis doctrinal.
- c. Análisis jurisprudencial.



3.4. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Se utilizarán:

- a. Ficha de análisis exegético o normativo.
- b. Ficha de análisis normativo.
- c. Ficha de análisis jurisprudencial.

3.5. PLAN DE ANÁLISIS DE DATOS

Los datos colectados se sistematizaron en Microsoft Windows, en su aplicación Excel y Word, de los cuales se obtuvieron información con los datos que fueron sometidos a análisis de interpretación y conocimiento profundo sobre impuestos en ciertas realidades subjetivas, interpretando y describiendo por medio de análisis las fichas de análisis normativas, doctrinal y jurisprudencial.



CAPÍTULO IV

4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1. RESULTADOS DE ESTUDIO

4.1.1. Jurisprudencia

- RTF N° 215-4-2009

En la simulación relativa, se simula un negocio falso e inexistente que disfraza o encubre el negocio efectivamente realizado, siendo combatida a través de la Norma XVI del Código Tributario. Por ello la SUNAT puede prescindir de la apariencia creada por las partes, a través de la simulación, para descubrir la real operación económica que se encuentra detrás, conforme la Norma VIII (actual norma XVI) del Código Tributario.

La simulación debe ser entendida como aquél mecanismo que permite representar algo, imitando o fingiendo lo que no es; cabe indicar que este mecanismo se presenta bajo dos modalidades: la simulación absoluta y la simulación relativa. A través de la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Cabe indicar que este supuesto no se combate con la Norma XVI del Código Tributario, sino con disposiciones como el artículo 44° de la Ley del IGV correspondiente a las operaciones no reales.

- RTF N° 22298-3-2012

Para el análisis de la materia en controversia, debe tenerse en cuenta que tal como se ha señalado precedentemente, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas y a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, siendo que para ello es necesario que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.



- RTF N° 10673-1-2013

En reiterados pronunciamientos, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que a fin de sustentar el reparo por operaciones no reales y/o no fehacientes la Administración debe actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de éstas sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

- RTF N° 11400-1-2013

Respecto al reparo de operaciones no reales, cabe señalar que dicho reparo es materia de pronunciamiento por este Tribunal en la Resolución N° 01573-1-2013, sobre lo cual se estableció lo siguiente: “de la revisión de la documentación citada, se aprecia que ésta no resulta suficiente para acreditar la realidad de la prestación de servicios pues únicamente se trata de planos y fotografías que no permiten verificar que correspondan a los servicios supuestamente prestados por parte de las empresas observadas, y que inclusive parte de la documentación presentada corresponde a otros ejercicios, no habiéndose presentado contrato alguno entre la recurrente y las empresas Constrec S.A. y Consymaq S.A.C., detalle de la forma de pago, condiciones pactadas, reportes y/o liquidación del avance de las supuestas obras, relación del personal encargado de la supervisión de la obra, movimientos de sus cuentas bancarias en las que se evidencie el retiro de dinero para la cancelación de los servicios, o algún reporte diario de caja que acredite la salida de dinero para el pago de tales servicios, por lo que ésta no acredita de forma fehaciente que los servicios consignados en las facturas reparadas correspondan a operaciones reales.

- RTF N° 20134-3-2012

Las operaciones no fehacientes o no reales en general, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01923-4-2004, 01807-4-2004 y 0325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el



adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos.

- RTF N°03078-3-2017

Tribunal Fiscal ha analizado uno de los supuestos de operaciones no reales en el IGV, esto es, el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la aludida Ley, mencionando que dicho supuesto únicamente puede ser utilizado por SUNAT cuando se verifique que los emisores de los comprobantes de pago son sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones, y no cuando se discuta la realidad de las operaciones de compra, ni su naturaleza ni sus características. La SUNAT había concluido en el procedimiento de fiscalización tributaria seguido a la contribuyente, que ésta no habría efectuado las adquisiciones de los lingotes de plomo aleados a sus proveedores, sino que éstos habrían efectuado la venta directamente a un tercero, esto es, a los clientes a los cuales la contribuyente le vendió los aludidos bienes y por los cuales les emitió los respectivos comprobantes de pago, desconociéndole a la contribuyente el crédito fiscal de la operación al calificar la misma como “operación no real” al amparo de lo previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, sustento legal que señaló como motivo determinante del reparo en las respectivas resoluciones de determinación y resoluciones de multa emitidas como consecuencias de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Cabe mencionar que en el aludido artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas se hace referencia a dos supuestos de operaciones no reales en el IGV, siendo supuesto previsto en el inciso a) cuando nunca se efectuó la operación, y b) cuando la operación se realizó, pero el emisor que figura en el comprobante de pago no fue el que realizó verdaderamente la operación, siendo que en este último supuesto si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago y cumple con los requisitos previstos en el reglamento, podría mantener su derecho a la deducción del crédito fiscal. Si bien en el artículo 44° de la Ley del IGV,



se han previsto dos supuestos de operaciones no reales para efectos del Impuesto General a las Ventas, ambos tienen tratamientos completamente diferenciados, dado que la prevista en el inciso a) del aludido artículo implica el desconocimiento por parte de SUNAT de la operación al no haberse realizado la misma, para lo cual deberá sustentar los motivos por los cuales la operación es no real, mientras que en el supuesto previsto en el inciso b) la operación efectivamente se realizó, pero el emisor del comprobante de pago no fue específicamente quien transfirió los bienes o quien realizó el servicio; supuesto éste último en el cual se permite salvar el crédito fiscal condicionado a la bancarización de la operación, situación que no se presenta en el aludido inciso a) del artículo 44° de la Ley, dado que aun bancarizando la operación, el crédito fiscal se pierde.

- RTF N°020134-3-2012

El Tribunal Fiscal, ha establecido en varias resoluciones que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan con los requisitos sustanciales y formales de los comprobantes de pago, para sustentar y demostrar la operación real, toda vez que constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración en su facultad de fiscalización, podrá verificar la documentación para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos. Teniendo un mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable.

4.1.2. Derecho Comparado

EN ARGENTINA.

Artículo 11 de la Ley N° 24.769 Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social:

Será reprimido con prisión de dos a seis años en que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias de los terceros.



EN CHILE.

Inciso 5 del artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios:

Las operaciones no reales son las facturas no fidedignas o falsas y desconoce el derecho al crédito fiscal contenido en esos documentos cuando no cumplen las exigencias normativas, o que hayan sido entregadas por personas que no son contribuyentes del impuesto a las ventas.

EN MÉXICO.

Literal B del artículo 69 del código fiscal de la federación:

Los comprobantes fiscales son simulados, si es que los responsables de la compra de un bien o la prestación de un servicio no demuestran previo procedimiento que existieron tales operaciones y en consecuencia la autoridad fiscal determina el crédito fiscal que corresponden a los comprobantes simulados.

4.2. DISCUSIÓN Y CONTRASTACIÓN DE HALLAZGOS

En el presente apartado, corresponde desarrollar la discusión y contrastación sobre los aportes realizados hasta el momento, ello con la finalidad de responder a los objetivos propuestos en el presente.

Primera figura: correspondiente al problema y objetivo general.

PROBLEMA GENERAL:

¿Los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas?

OBJETIVO GENERAL:

Analizar las operaciones contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas para su convalidación.

La hipótesis general planteada tanto al problema general como al objetivo general responde el siguiente: “La buena fe en los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas”. Al respecto, de la revisión del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se verifica que hace referencia a dos supuestos de operaciones no reales para efectos del IGV, siendo que el supuesto previsto en el inciso a) del aludido artículo 44° hace referencia a comprobantes de pago emitidos por



operaciones que nunca se realizaron, mientras que, el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44°, operaciones que sí se realizaron, pero el emisor del comprobante de pago no realizó la operación, sino que la realizó un tercero, siendo que en este último supuesto, si el adquirente cancela la operación a través de los medios de pago y cumple con los requisitos previstos en el reglamento, mantiene su derecho a la deducción del crédito fiscal.

Así mismo, se debe precisar que si bien en el artículo 44° de la Ley del IGV, se han previsto dos supuestos de operaciones no reales para efectos del Impuesto General a las Ventas, ambos tienen tratamientos completamente diferenciados, dado que la prevista en el inciso a) del aludido artículo implica el desconocimiento del crédito fiscal al no haberse acreditado por parte del contribuyente que la operación es real, procediendo la Sunat a calificar la operación como no real al amparo de dicho inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV, mientras que en el supuesto previsto en el inciso b) del aludido artículo 44°, se permite la deducción del crédito fiscal, siempre y cuando se acredite la utilización de medios de pago, y la concurrencia de la buena fe en dicha operación, lo cual implica en la práctica, que en el procedimiento de fiscalización tributaria, si la Sunat pretende desconocer el crédito fiscal de la operación calificada como no real al amparo de dicho inciso b) del artículo 44°, tendrá que demostrar la buena fe del deudor tributario al generar una operación real.

En ese sentido, el desconocimiento del crédito fiscal o saldo a favor del exportador para efectos de la determinación del IGV, cuando la Administración Tributaria concluya que por falta de documentación probatoria, la adquisición de bienes y servicios, califica como operación no real al amparo del inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV, estaremos ante la misma conclusión que originaría el desconocimiento de los gastos empresariales del Impuesto a la Renta si la Administración Tributaria utiliza como fundamento del reparo la falta de fehaciencia de las adquisiciones de bienes y servicios.

En consecuencia, las operaciones que para efectos del IGV califican como no reales, o no fehacientes, son las previstas en el inciso a) del artículo 44° de la aludida Ley del IGV, siendo que la doctrina califica a dicho supuesto como simulación absoluta de la operación, mientras que el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley califica como simulación relativa, esto es, es real pero respecto del tercero que realiza la operación en beneficio del adquirente, mientras que en dicha operación, la única participación del proveedor que figura en el



comprobante de pago ha sido la emisión de este; es decir, no ha prestado el servicio ni ha realizado la transferencia del bien, por ello, el legislador la califica como operación no real, en función a los sujetos que participan en la operación; sin embargo, en este supuesto, se permite la deducción del crédito fiscal bajo los requisitos que señalamos en los párrafos precedentes.

Con relación en la operación no real prevista en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, el Tribunal Fiscal concluyó en la Resolución N° 03078-3-2017 del 7 de abril de 2017, que dicho supuesto únicamente puede ser utilizado por la Sunat cuando se verifique que los emisores de los comprobantes de pago son sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones, y no cuando se discuta la realidad de las operaciones de compra, ni su naturaleza ni sus características.

La Sunat concluyó que el procedimiento de fiscalización tributaria había seguido a la contribuyente, y que esta no habría efectuado las adquisiciones de los lingotes de plomo aleados a sus proveedores, sino que estos habrían efectuado la venta directamente a un tercero, esto es, a los clientes a los cuales la contribuyente les vendió los bienes, y por los cuales les emitió los respectivos comprobantes de pago, desconociéndole a la contribuyente el crédito fiscal de la operación al calificar esta como “operación no real” al amparo de lo previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, sustento legal que señaló como motivo determinante del reparo en las respectivas resoluciones de determinación y resoluciones de multa emitidas como consecuencias de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que cuestionó la intervención de la contribuyente como compradora de los lingotes de plomo aleado vendidos por sus proveedores; sin embargo, no desconoció la existencia de estos, ni que ellos hubieran sido los que emitieron los comprobantes de pago por la venta de los aludidos bienes a la contribuyente.

En la Resolución N° 03078-3-2017 se da cuenta de los argumentos de la contribuyente, la cual señaló en sus escritos impugnativos que en el año 2006 incursionó en el mercado de minerales, adquiriendo lingotes de plomo de diversos proveedores, los cuales posteriormente vendió a otra empresa, obteniendo un margen de ganancia en su condición de intermediaria del circuito; sin embargo la Sunat en el procedimiento de fiscalización se desconoció dichas operaciones de compra, amparándose en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, a pesar que la Sunat



reconoce la existencia de los proveedores y la compra de los lingotes de plomo que le realizó a su cliente, siendo además que las operaciones fueron canceladas por la contribuyente a sus proveedores utilizando los respectivos medios de pago, en este caso, cheques con la cláusula de “no negociable”.

El Tribunal Fiscal al analizar el asunto controvertido, verificó que si bien los valores emitidos a la contribuyente hacían referencia al supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, durante todo el procedimiento de fiscalización la Sunat sustentó sus observaciones en la inexistencia de las operaciones de compra por parte de la contribuyente, al considerar la Sunat que los proveedores habrían vendido los lingotes de plomo aleado directamente a la empresa, a la cual la contribuyente le facturó la venta de los aludidos bienes, aspecto que no se condice con lo dispuesto en el aludido inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, el cual considera como “operación no real”, aquella situación en la que, si bien, se realizó la operación, el emisor del comprobante de pago no es verdaderamente quien la realizó, sino un tercero distinto a este.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal alegó que la Sunat no cuestiona a los emisores de los comprobantes de pago objeto de análisis, sino que por el contrario la Sunat en la fiscalización reconoció que estos fueron los proveedores de lingotes de plomo aleado materia de las operaciones observadas, cuestionando únicamente la participación de la contribuyente en su calidad de adquirente de la referida mercadería, toda vez que a criterio de la Sunat la mercadería fue adquirida directamente por la empresa, a la cual la contribuyente le emitió el comprobante de pago por la venta realizada.

El Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada y dejó sin efecto las resoluciones de determinación y de multa emitidas, al no haberse acreditado el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que los emisores de los comprobantes de pago observados fueran sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones.

En síntesis, al reflejar nuestro análisis en relación al problema general y objetivo general, nuestra hipótesis general resulta ser acertada y coherente por cuanto corresponde otorgar una oportunidad a las operaciones no reales, con la finalidad de convalidarlos bajo el amparo del principio de la buena fe y la conservación del acto u operación tributaria.

Segunda figura: Primer problema y objetivo específico planteados.



PRIMER PROBLEMA ESPECÍFICO:

¿Cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

PRIMER OBJETIVO ESPECÍFICO:

Determinar cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

La primera hipótesis específica, responde de la siguiente manera: “El literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas alcanza a los actos de simulación relativa del contribuyente”. La simulación parcial por intervención es una modalidad de simulación relativa y en efecto, es la que mejor concuerda con el supuesto regulado en el inciso b) del artículo 44° de la LIGV, pues tal como se refirió líneas arriba, por la simulación relativa se desea celebrar un determinado acto que no es más que una apariencia con la cual se oculta su verdadero fin que consta en la realidad. En la contradecaración se establece que, en lugar de la relación que se deriva del acto simulado, se constituye otra relación, total o parcialmente distinta.

Asimismo, la simulación relativa al caso específico se da cuando, en un negocio jurídico simulado aparece como parte un sujeto (interpuesto) que es una persona distinta de la verdadera parte (interponente). El interpuesto aparece como parte en el negocio, pero no realiza ninguna actividad, no adquiere en la realidad ningún derecho, sirve solo de intermediario entre los interesados (interponente y contraparte).

Por consiguiente, el resultado de nuestra hipótesis frente al primer problema específico y primer objetivo específico resulta ser válida, por cuanto literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas alcanza a los actos de simulación relativa del contribuyente, puesto que, se considera que el supuesto regulado en el inciso b) del referido artículo 44° es propiamente una simulación relativa parcial, al simularse la participación de una de las partes (vendedor o comprador) en la operación no real.

Tercera figura: Segundo problema y objetivo específico planteado.

SEGUNDO PROBLEMA ESPECÍFICO:

¿Cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

SEGUNDO OBJETIVO ESPECÍFICO:



Establecer cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

La segunda hipótesis específica señala, “La naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas es la de ser un acto de simulación relativa y por ende subsanable”. Una operación no real es relativa cuando el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular que se ha realizado dicha operación, esta afirmación en resumidas cuentas corresponde a una simulación relativa de carácter convalidable.

Al respecto, la resolución del tribunal fiscal recaída en el expediente RTF N° 6983-5-2006, enfatiza que “mediante la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado”, en esta resolución el Tribunal Fiscal esbozó una definición propia de la simulación relativa bastante similar también a la recogida en nuestro Código Civil y por la doctrina mayoritaria, siendo necesario hacer la precisión que, como se ha visto, la modalidad de simulación relativa parcial por interpósita persona es la que mayor similitud guarda con el supuesto regulado en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV.

En suma, naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas es la de ser un acto de simulación relativa, y por ende posee el carácter subsanable de un acto jurídico, pues con él se pretende la subsanación de los defectos que adolece el acto, y que no debe incurrir en una causal de nulidad de pleno derecho, la subsanación se realiza mediante el procedimiento llamado acto convalidatorio que supone la depuración de los vicios de anulabilidad, y así cumplir con el principio de conservación del acto jurídico.

Cuarta figura: Tercer problema y objetivo específico planteados.

TERCER PROBLEMA ESPECÍFICO:

¿Cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

TERCER OBJETIVO ESPECÍFICO:

Precisar cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



La tercera hipótesis específica expresa, “La convalidación de los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se fundamentan en los principios de buena fe y la obligación contributiva”. Como consecuencia de la obligatoriedad del pago de los tributos surgen obligaciones entre los contribuyentes y la Administración. Esto quiere decir que hay una relación entre el obligado tributario y la Administración, y por lo tanto, el estado es competente para reclamar el pago de tributos. El objetivo del pago de los tributos, es que el contribuyente, de acuerdo con su capacidad económica, sufrague los gastos necesarios para el mantenimiento de las estructuras e instituciones del estado. Además, las obligaciones tributarias consisten en la transferencia de riqueza económica por parte de los agentes económicos a favor del Estado, los deberes administrativos son actividades complementarias que deben realizar los referidos agentes. Por ejemplo, el pago de un impuesto es una obligación tributaria, mientras que el cumplimiento de la declaración jurada facilita dicho pago.

Por consiguiente, la obligación contributiva constituye un deber fundamental del ciudadano, el mismo que tiene como hecho generador, los beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales.

Por su parte, son frecuentes las invocaciones a la buena fe y las referencias a la lealtad, honestidad y probidad que ella implica. Por ello, es de estilo que las normas de procedimiento administrativo-tributario incluyan una referencia expresa a la buena fe dentro del elenco de principios rectores del procedimiento tributario.

En síntesis, la convalidación de los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se fundamentan por los principios rectores de buena fe y la obligación contributiva.



CONCLUSIONES

PRIMERA:

Las operaciones no reales contempladas específicamente en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se determinan principalmente por la actividad de fiscalización de la Administración Tributaria.

SEGUNDA:

Las operaciones no reales contenidas en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, poseen naturaleza jurídica de las simulaciones relativas, por cuanto la operación si existe, pero quien figura en el comprobante de pago no es quien realmente lo realiza, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentación para aparentar su participación en dicha operación, que al final no ha llegado a él.

TERCERA:

Las operaciones no reales son aquellas inconsistencias que la administración tributaria detecta cuando no existe coherencia entre la información declarada y lo encontrado como consecuencia del cruce de información.

CUARTA:

La buena fe es un principio rector en la Administración Tributaria y a la vez requisito esencial para la subsanación y convalidación de las operaciones no reales.

QUINTA:

Las operaciones no reales con simulación relativa descritas en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tanto el emisor de un comprobante de pago o nota de débito como el adquirente del mismo pueden solicitar la subsanación y convalidación de aquella operación.



RECOMENDACIONES

PRIMERA:

Durante el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria debe tener en cuenta que no todas las operaciones no reales son iguales, y que no ameritan la subsanación, debe distinguir particularmente aquellas con simulación relativa con la finalidad de conceder una segunda oportunidad y proceder con la subsanación.

SEGUNDA:

Según la interpretación del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al tratarse de una simulación relativa la Administración Tributaria debería fijar criterios para la subsanación y convalidación de las operaciones no reales.

TERCERA:

La Administración Tributaria debería fijar como criterios para la subsanación y convalidación de las operaciones no reales con simulación relativa, la buena fe y la preservación de las operaciones tributarias.

CUARTA:

Para la subsanación y convalidación de las operaciones no reales con simulación relativa, el emisor del comprobante de pago o nota de débito y el adquirente, deben demostrar que actuaron de buena fe en dicha operación y que desean conservar el mismo.

QUINTA:

Se recomienda incorporar al literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la opción de subsanar y convalidar las operaciones no reales con simulación relativa, siguiendo los requisitos de buena fe y conservación de la operación tributaria.



Proyecto de Ley.

PROYECTO DE LEY

PROPUESTA DE INCORPORACIÓN NORMATIVA AL LITERAL B DEL ARTÍCULO 44 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO, APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF.

“COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS POR OPERACIONES NO REALES”

I. OBJETO

La presente propuesta tiene por objeto la incorporación al literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, la subsanación y convalidación de las operaciones no reales con simulación relativa, bajo el supuesto de concurrencia de la buena fe contributiva y la manifestación de voluntad de conservar dicha operación.

II. ALCANCE

El siguiente proyecto de ley está dirigido a todo contribuyente que haya incurrido sus actuaciones u operaciones tributarias con carácter no real, pero que bajo la concurrencia de la buena contributiva, manifieste conservar dicha operación.

III. BASE LEGAL

- Título III (Régimen Económico) de la Constitución Política del Estado del Perú.
- Artículo 74 de la Constitución Política del Estado del Perú
- Artículo 44 del Decreto Supremo N° 055-99-EF
- Artículo 1 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF



- Artículo 8 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF
- Artículo 87 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF
- Artículo 191 del Código Civil, aprobado por Decreto Supremo N° 295
- Artículo 230 del Código Civil, aprobado por Decreto Supremo N° 295

IV. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

- **Nuevo texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 821.**

Artículo 44: Comprobantes de pago emitidos por Operaciones No Reales.

El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

- **Ley N° 27039 Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.**

Artículo 42: Valor no fehaciente o no determinado de las operaciones.

Cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario.

No es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Que sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.



- b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.
- c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, no especifique naturaleza, cantidades o precios.

Las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado. Para este efecto, se considera como valor de mercado al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente.

La SUNAT podrá corregir de oficio y sin trámites previos, mediante sistemas computarizados, los errores e inconsistencias que aparezcan en la revisión de la declaración presentada y reliquidar, por los mismos sistemas de procesamiento, el impuesto declarado, requiriendo el pago del Impuesto omitido o de las diferencias adeudadas.

- **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF**

Artículo 44: Comprobantes de pago emitidos por Operaciones No Reales.

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:



- a Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

- 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

V. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Si bien es cierto que el literal b del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que los emisores que figuran en las notas de crédito o débitos no realizaron verdaderamente una operación, y que su finalidad fue la de simular dicha operación; el TUO ha obviado la naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias correspondientes, dejando de lado también los que realmente ocurre en la práctica, puesto que, aun cuando se hay incurrido en una operación no real, pueda que se trate de una simulación de carácter relativo. La simulación relativa de actos constituye una



nulidad de carácter relativa y por ende puede ser subsanado, por lo que, las operaciones no reales con simulación relativa pueden ser subsanadas y convalidadas.

El simple hecho de convalidar una operación no real, constituye un acto independiente, el mismo que consta de requisitos para su procedencia, entre ellos se propone la concurrencia de la buena fe contributiva, en el caso presente, si el emisor haya actuado de buena fe tiene la posibilidad de subsanar la operación que no fue real a causa de una simulación relativa, asimismo cumplir con el presupuesto que el emisor desee conservar dicha operación con la finalidad de obtener el derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Por consiguiente, la disposición en comentario merece una urgente incorporación, con la finalidad de preservar las operaciones en el marco de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, con la finalidad de promover al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

VI. MODIFICACIÓN

Modifíquese el artículo 398 del Código Procesal Penal vigente aprobado mediante Decreto Legislativo N° 957 de fecha 29 de julio del 2004, y los artículos 1969 y 1983 del Código Civil aprobado mediante Decreto Legislativo 295 de fecha 24 de julio de 1984, en los siguientes términos:

- **Redacción actual:**

En el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF.

Artículo 44.- Comprobantes de pago emitidos por Operaciones No Reales.



El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

- 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

- **Modificación planteada:**

En el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF.



Artículo 44.- Comprobantes de pago emitidos por Operaciones No Reales.

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

- 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Cuando el emisor no haya realizado verdaderamente la operación incurriendo en una simulación relativa, puede convalidar la misma, siempre y cuando haya actuado de buena



fe y que manifieste conservar dicha operación, en tal caso corresponde a aquel la carga probatoria. ()*

(*) Párrafo Incorporado.

VII. ANÁLISIS COSTO_BENEFICIO DE LA FUTURA NORMA LEGAL

El impacto de la propuesta modificatoria resulta favorable en la medida en que sin irrogar costo alguno al erario nacional y/o particular se fortalecerá los derechos fundamentales de las personas, en especial de aquellos contribuyentes que puedan convalidar una operación no real y que de esa manera pueda conservarse tal acto a fin de promover con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

VIII. DISPOSICIONES FINALES

Incorpórese al literal b del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF.

Por tanto, la presente modificatoria entra en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial “El Peruano”.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acuña, R., & Camacho, M. (Abril de 2015). *Manuales para la mejora de la recaudación del impuesto predial*. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publ/migl/metad/3_Fiscalizacion.pdf
- Boetsch Gillet, C. (2011). *La Buena Fe Contractual*. Santiago de Chile: EDICIÓN JURÍDICA.
- Bravo Sheen, D. (2018). *Simulación, Elusión y Fraude a la Ley Tributaria*. Obtenido de <https://www.ebsabogados.com/uploads/simulacion-elusion-y-fraude-a-la-ley.pdf>
- Casanova, R. R. (2011). *Operaciones no reales y su regulación en la Ley General del Impuesto a las Rentas*. Lima: Revista ID Tax y Legal.
- Marín Benítez, G. (2013). *¿Es Ilícita la Planificación Fiscal?* Valladolid: THOMSON REUTERS.
- Matthijs Alink, & Van Kommer, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Paris: Edition IBFD.
- Panez, J. (2011). *Derecho Tributario: Tópicos Contemporáneos*. Lima.
- Rodríguez Arana, J. (2017). *Principio de Seguridad Jurídica y Técnica Normativa*. Obtenido de <file:///C:/Users/Edson/Downloads/16325-Texto%20del%20art%C3%ADculo-64899-1-10-20170203.pdf>
- Torres Vásquez, A. (2001). *Acto Jurídico*. Lima: IDEMSA.
- Torres Vásquez, A. (2011). *Introducción al Derecho: Teoría General del Derecho*. Lima: IDEMSA.
- Vidal Ramírez, F. (2011). *El Acto Jurídico*. Lima: Gaceta Jurídica.



ANEXOS



PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	CATEGORÍAS	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS	METODOLOGÍA
<p>General. ¿Los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas?</p> <p>Específicos.</p> <ol style="list-style-type: none"> ¿Cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas? ¿Cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas? ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas? 	<p>General. Analizar las operaciones contempladas por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas para su convalidación.</p> <p>Específicos.</p> <ol style="list-style-type: none"> Determinar cuáles son los alcances del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Establecer cuál es la naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Precisar cuáles son los fundamentos jurídicos para convalidar los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. 	<p>Hipótesis General. La buena fe en los actos de simulación contemplados por el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas pueden ser convalidadas.</p> <p>Hipótesis específicas.</p> <ol style="list-style-type: none"> El literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas alcanza a los actos de simulación relativa del contribuyente. La naturaleza jurídica del literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas es la de ser un acto de simulación relativa y por ende subsanable. La convalidación de los actos de simulación relativa contemplados en el literal b del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se fundamentan en los principios de buena fe y la obligación contributiva. 	<p>Categoría 1. Impuesto General a las Ventas.</p> <ol style="list-style-type: none"> Definición Tipos de impuestos Crédito fiscal. Bienes y servicios afectos al IGV. Bienes y servicios no afectos al IGV. <p>Categoría 2. Operaciones No Reales.</p> <ol style="list-style-type: none"> Efectos de las operaciones no reales Simulación de acto jurídico Clases de simulación de acto Simulación de operaciones Simulación relativa en operaciones no reales Conservación del acto <p>Categoría 3. Derechos y obligaciones de los contribuyentes.</p> <ol style="list-style-type: none"> Derechos y obligaciones Buena fe contributiva Seguridad jurídica Transacciones simuladas Infracciones y sanciones de los contribuyentes Fiscalización tributaria 	<p>Técnicas:</p> <ol style="list-style-type: none"> Análisis exegético. Análisis doctrinal. Análisis jurisprudencial. <p>Instrumentos:</p> <ol style="list-style-type: none"> Ficha de análisis normativa. Ficha de análisis doctrinal. Ficha de análisis jurisprudencial. 	<p>Diseño de investigación: NO EXPERIMENTAL.</p> <p>Diseño muestral: NO PROBABILÍSTICO.</p> <p>Nivel de investigación: INTERPRETATIVO DESCRIPTIVO.</p> <p>Tipo de investigación: DOGMÁTICO.</p> <p>Enfoque de investigación: CUALITATIVO.</p> <p>Unidad de estudio:</p> <ul style="list-style-type: none"> ANÁLISIS DOCTRINAL. ANÁLISIS LEGAL. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.



ANEXO 1



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

EXPEDIENTE N° : 3945-2007
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 9 de enero de 2009

VISTA la apelación interpuesta por
 contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0019964/SUNAT de 30 de enero de 2007,
 emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -
 SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de
 Determinación N° 024-003-0015341 a 024-003-0015352 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-
 0044301 a 024-002-0044313, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003
 y por las infracciones previstas en el numeral 1 de los artículos 178° y 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración le efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas por
 ventas de combustible teniendo en cuenta documentos que no le pertenecen y sin considerar que el
 surtidor de combustible que se encontraba en su domicilio recién lo adquirió el 16 de setiembre de 2003.

Que alega que la Administración no ha emitido pronunciamiento respecto del irregular procedimiento de
 fiscalización.

Que sostiene que fue inducida por el auditor bajo coacción a entregar documentación de períodos que no
 eran materia de fiscalización, así como documentación de terceros –como la referida al surtidor de
 combustible que se encontraba en su domicilio-, y que durante el proceso de fiscalización los funcionarios
 de la Administración se arrogaron atribuciones reservadas al Ministerio Público y a la Policía Nacional.

Que agrega que la Resolución N° 1 de 3 de octubre de 2005 emitida por el Juez del Juzgado de Turno
 Permanente de Lima que declaró procedente el allanamiento, incautación y descerraje no consignó los
 períodos de la documentación a incautar, y que en el "Acta de Entrega Voluntaria de Documentos" se
 consignó documentación correspondiente a los años 2001 a 2005, sin embargo, de acuerdo al
 Requerimiento N° 00164481 la fiscalización correspondía al Impuesto General a las Ventas de 2003, lo
 que evidencia que los auditores incurrieron en abuso de autoridad.

Que deduce la nulidad del Requerimiento N° 00164484, debido a que mediante éste se le solicitó
 información por los periodos tributarios de enero a diciembre de 2003, la que se encontraba en poder de
 la Administración y que no se le devolvió a pesar que se lo solicitó, tal como se indica en la Constancia
 Policial N° 3433, lo que limitó su derecho de defensa.

Que agrega que la documentación solicitada le fue devuelta el 9 y 10 de noviembre de 2005, sin embargo
 tales documentos presentaban enmendaduras, tipos de tinta distintos y alteraciones notorias en su
 contenido, de lo que dejó constancia en la referida acta de recepción, por lo que los reparos no pueden
 sustentarse en dicha documentación.

Que refiere que fue citada a comparecer ante la Administración, sin embargo en dicha diligencia se
 encontraba un fiscal de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria, lo que no le fue informado
 con anticipación, lo que limitó su derecho de defensa y solicita que se aplique el criterio de la Resolución
 del Tribunal Fiscal N° 00253-5-2007, y se declare la nulidad del procedimiento de fiscalización y de los
 valores emitidos.

Que por su parte, la Administración señala que de conformidad con el artículo 62° del Código Tributario,
 su función fiscalizadora, incluye la investigación e inspección de las obligaciones tributarias, y para ello
 dispone de facultades como el requerir la exhibición y/o presentación de documentación, solicitar la
 comparecencia de los deudores tributarios y realizar la incautaciones, y en virtud de su facultad
 discrecional requirió la presencia de un representante del Ministerio Público en el acto de comparecencia.



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

Que indica que tal como se dejó constancia en el "Acta de Entrega Voluntaria de Documentos", el gerente general de la recurrente entregó de forma voluntaria la documentación referida a sus actividades económicas de varios ejercicios, sin embargo de acuerdo con el criterio sostenido por este Tribunal en la Resolución N° 4555-2-2002 el auditor sólo analizó la información relativa al ejercicio que fiscalizó.

Que agrega que de acuerdo con la Resolución N° 1 de 3 de octubre de 2005 emitida por el Juzgado Penal de Turno Permanente de Lima se encontraba facultada a realizar la incautación sobre toda la documentación contable con incidencia tributaria que se halle en el domicilio fiscal de la recurrente.

Que refiere que si bien el Requerimiento N° 00164484 fue notificado a la recurrente el 8 de noviembre de 2005 y la documentación entregada voluntariamente fue devuelta los días 9 y 10 de noviembre de 2005, mediante el citado requerimiento se le otorgó un plazo para la absolución de las observaciones efectuadas hasta el 16 de noviembre de 2005, por lo que no se vulneró su derecho de defensa.

Que señala que la cesión en uso del derecho a explotar las rutas que efectuó la recurrente a título oneroso a favor de los propietarios de las unidades de transporte constituye una prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que procedió a reparar las retribuciones que percibió por la prestación del citado servicio, a las que había denominado "gastos administrativos".

Que refiere que mediante el "Acta de Entrega Voluntaria de Documentos" la recurrente hizo entrega de un cuaderno "Comportamiento-Grifo" del que se verificó ventas diarias de petróleo a las unidades vehiculares que prestaron servicios en las rutas EO-68 y UC-39, sin embargo la recurrente no declaró ni gravó dichas operaciones, y si bien alegó que el negocio de venta de combustible pertenecía a la empresa Transportes WE Servicios Generales S.A.C, no acreditó dicho hecho, asimismo, la citada empresa no tiene punto de emisión declarado en el domicilio fiscal de la recurrente ni cuenta con autorización para vender combustible y la recurrente no exhibió documentación fehaciente que desvirtuara que el grifo era de su propiedad, ni justificó el motivo por el cual no contabilizó dichas ventas en sus registros y no las declaró, por lo que las reparo como base imponible del Impuesto General a las Ventas.

Que refiere que la multa por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario ha sido emitida por no exhibir la recurrente la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 00292868.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Requerimiento N° 00292868 (foja 500) la Administración efectuó reparos al debito fiscal del Impuesto General a las Ventas por enero a diciembre de 2003, por: 1) cesión en uso del derecho de ruta, y, 2) venta de combustible; y como consecuencia de ello emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0015341 a 024-003-0015352 y las Resolución de Multa N° 024-002-0044301 a 024-002-0044313, ésta últimas por las infracciones previstas en el numeral 1 de los artículos 178° y 177° del Código Tributario.

Que si bien como resultado del citado procedimiento de fiscalización la Administración también emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0015353 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0044314 y 024-002-0044315, tales valores fueron dejados sin efecto mediante la resolución apelada, por lo que no son materia de grado y en consecuencia no procede emitir pronunciamiento sobre la nulidad y otros alegatos con relación a éstos por la recurrente.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que previamente al análisis de la procedencia de los citados reparos y multas que son materia de grado, resulta pertinente analizar la validez del procedimiento de fiscalización, toda vez que la recurrente deduce su nulidad.

Que la recurrente sustenta su solicitud de nulidad, en lo siguiente: 1) Los auditores de la Administración se arrogaron facultades de investigación e incurrieron en abuso de autoridad al llevarse documentación de periodos que no eran materia de fiscalización, así como documentación que era de terceros, 2) La Resolución N° 1 de 3 de octubre de 2005 emitida por el Juzgado de Turno Permanente de Lima que declaró procedente el allanamiento, incautación y descerraje no consignó expresamente los periodos de



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

la documentación a incautar, 3) Mediante el Requerimiento N° 00164484 se le solicitó que sustente reparos cuya documentación se encontraba en poder de la Administración y no le había sido devuelta, 4) La documentación devuelta presenta enmendaduras, tipos de tinta distintos y alteraciones notorias en su contenido, y, 5) No se le informó que en la diligencia de comparecencia de su representante legal se encontraría un fiscal de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria, actos que vulneran su derecho de defensa y el debido proceso.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2° del Artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de conformidad con el artículo 62° del citado Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del referido código, y agrega que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, para lo cual dispone de facultades discrecionales.

Que al respecto, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, dispone que en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

Que el inciso a) del numeral 1 del citado artículo 62°, faculta a la Administración a exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que el último y penúltimo párrafo del citado numeral dispone que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles, y que la Administración también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Que el numeral 5 de la indicada norma precisa que, la Administración está facultada a efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro, así como practicar arqueo de caja, valores y documentos, y control de ingresos, puntualizando que las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.

Que asimismo el numeral 7 del referido artículo 62° señala que cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles. La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte.

Que el numeral 8 de la misma norma precisa que la Administración está facultada a practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

 3



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

Que por su parte, el artículo 87° del Código Tributario establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, teniendo como obligaciones -entre otras- la de permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que mediante Resolución N° 01 de 3 de octubre de 2005 que obra a fojas 487 a 489, el Juzgado Penal de Turno Permanente de Lima declaró procedente el pedido de allanamiento, incautación y descerraje solicitado por la Administración, lo que fue comunicado a la Administración mediante el Oficio N° 20378-05-DPS-JPTP de la misma fecha (foja 489).

Que asimismo, mediante el Requerimiento N° 00164481, notificado el 5 de octubre de 2005 (fojas 496 y 497), la Administración solicitó a la recurrente brindar las facilidades para efectuar una inspección en las instalaciones de su domicilio fiscal respecto de sus obligaciones tributarias de los periodos de enero a diciembre de 2003, así como para efectuar la toma de inventarios de los bienes que en dicho domicilio se encuentren.

Que en el "Acta Fiscal" de fojas 485 y 486, consta que el 5 de octubre de 2005 funcionarios de la Administración y la Fiscal Provincial titular penal, Dra. María Alejandro Cabrera, se presentaron en el domicilio fiscal de la recurrente, ubicado en Calle San Andrés, Manzana G, Lote N° 9, Santa Martha-Ate, a fin de llevar a cabo la diligencia de allanamiento, incautación y descerraje que se encontraba autorizada por el juzgado penal de turno, y que la diligencia se desarrollo con normalidad y con el apoyo de los representantes de la recurrente, por lo que se procedió a levantar el "Acta de Entrega Voluntaria de Documentos" que se adjuntó como anexo (fojas 482 a 485), se observa además que ambas actas se encuentran suscritas por los representantes de SUNAT, el gerente general de la recurrente y la Fiscal Provincial, lo que también fue consignado en el Resultado de Requerimiento N° 00164481(foja 497).

Que como se puede advertir, si bien la Administración contaba con autorización judicial a efecto de realizar la diligencia de incautación de documentos de conformidad con el numeral 7 del artículo 62° del Código Tributario, con fecha 5 de octubre de 2005 el gerente general de la recurrente entregó voluntariamente los documentos descritos en el Anexo 01 al Acta de Entrega Voluntaria de Libros, Registros y otra Documentación de foja 483, y si bien entregó documentos que exceden los periodos materia de fiscalización – ejercicio 2003-, tales como el Cuaderno de Comportamiento Grifo de 2002 a 2005, Reporte de Ventas de Lubricantes de 2002 a 2005, Plano de Construcción de Tanque de 2004 y recibos de compra de combustible de 2004, ello no vicia de nulidad el procedimiento de fiscalización iniciado, dado que según se verifica de autos la Administración sólo evaluó y efectuó reparos sobre la base de la documentación correspondiente a los periodos fiscalizados, de otro lado, la recurrente no acreditó que dicha entrega se haya efectuado sin su consentimiento, ni que haya sido obligada a suscribir el acta indicada o sometida a coerción para tal fin, por lo que tales alegatos carecen de sustento.

Que de otro lado, se aprecia que mediante Actas de Devolución de Documentos de fechas 9 y 10 de noviembre de 2005 (fojas 472 y 476), la Administración devolvió la documentación entregada.

Que obra a foja 471, el Acta de Incautación N° 001-2005/SERS-210303, en la que se dejó constancia que el 10 de noviembre de 2005 –con posterioridad a la devolución de los documentos antes referidos-, en merito a la Resolución Judicial N° 01 de esa misma fecha (fojas 466 y 467), se realizó la incautación de la documentación detallada en el Anexo N° 01 adjunto a dicha acta, diligencia que se realizó en presencia de los representantes de la Administración, la Fiscal Adjunta Provincial de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria, el gerente general de la recurrente y su abogado.

Que resulta pertinente precisar que la documentación incautada es parte de la documentación que la recurrente entregó de forma voluntaria mediante la citada Acta de Entrega Voluntaria de 5 de octubre de 2005, y consiste en algunos folios del Cuaderno-Comportamiento Grifo, el documento denominado Reporto de Utilidades de Grifo-2003 y recibos por compra de combustible, los cuales fueron devueltos a

f t M α 4



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

la recurrente el 11 de enero de 2006, según el Acta de Devolución de Documentos N° 001-2005/SERS-210303 de foja 456.

Que de lo expuesto, se concluye que la citada diligencia de incautación de documentos contaba con autorización judicial y que los documentos materia de incautación fueron devueltos dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 7 del artículo 62° del Código Tributario.

Que con relación a lo alegado por la recurrente, en el sentido que mediante el Requerimiento N° 00164484 se le solicitó que sustente reparos cuya documentación se encontraba en poder de la Administración y no le había sido devuelta, lo que limitó su derecho de defensa, cabe indicar que se verifica de fojas 432 a 454, que el citado requerimiento le fue notificado el 8 de noviembre de 2005, y el plazo que le otorgó a efectos que sustente las observaciones y presente la información solicitada, vencía el 16 de noviembre de 2005, y fue prorrogado hasta el 21 de noviembre de dicho año, mediante carta de foja 420, en tanto que la documentación entregada voluntariamente le fue devuelta los días 9 y 10 de noviembre de 2005, de otro lado, el 15 de noviembre de 2005 la Administración le proporcionó copia de los documentos que fueron materia de incautación, por lo que no se vulneró su derecho de defensa.

Que no resulta aplicable al caso de autos la Resolución N° 00253-5-2007, toda vez que en ésta se declaró fundada una queja debido a que la Administración no le proporcionó a la quejosa acceso a documentos que le atribuía como propios, lo que no ocurre en el caso de autos.

Que no resulta amparable lo argumentado por la recurrente, respecto a que vulnera su derecho de defensa el hecho que no se le haya informado que en la diligencia de comparecencia de su representante legal se encontraría un fiscal de la Fiscalía Especializada en Defraudación Tributaria, toda vez que la Carta de Comparecencia N° 001-2005/210303 de foja 134, mediante la cual se citó al Sr. Eusebio Navarro Rapri, Gerente General de la recurrente, para que rinda su manifestación el día 15 de noviembre de 2005 a las 9.30 am, reúnen los requisitos mínimos previstos por el numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario, según el cual la citación para la comparecencia de los deudores tributarios o de terceros debe contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en la que deberá concurrir a las oficinas de la Administración, la dirección de ésta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos, de otro lado, la Administración se encuentra facultada para solicitar la presencia del representante del Ministerio Público en tales diligencias.

Que respecto a que la Administración devolvió la documentación entregada en forma voluntaria, con enmendaduras, tipos de tinta distintos y alteraciones notorias en su contenido, cabe indicar que si bien el Acta de Devolución de Documentos de fecha 10 de noviembre de 2005 (foja 472), consigna una observación efectuada a mano, en la que se indica que algunas fojas de los documentos recepcionados presentan enmendadura y tipos de tinta distintos, dicha anotación no identifica los documentos que presentarían tales alteraciones, y además dicha inscripción se encuentra debajo de las firmas que en señal de conformidad con la citada diligencia efectuaron el representante legal de la recurrente y de la SUNAT.

Que los únicos documentos que de autos se aprecia contienen algunas enmendaduras son los denominados "Recibos" y el "Cuaderno Comportamiento Grifo", sin embargo dichas alteraciones se presentan en las copias de fecha 3 de noviembre de 2005 que la recurrente presentó como anexos a su escrito de respuesta al Requerimiento N° 00164484, escrito en el que no cuestiono que tales documentos hayan sido adulterados (fojas 379 a 401).

Que estando a lo expuesto no resulta atendible la nulidad alegada por la recurrente.

Análisis de reparos

Que con relación a los reparos materia de autos cabe señalar lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

I. CESIÓN EN USO DEL DERECHO DE RUTA

Según se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0015341 a 024-003-0015352 de fojas 867 a 890, la Administración efectuó reparos al debito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a diciembre de 2003 por cesión en uso del derecho de ruta.

Mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00164484 (fojas 447 a 452), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los contratos de "Concesión de Servicios de Transporte Público de Pasajeros" que suscribió con las empresas propietarias de vehículos de transporte urbano y del "Reglamento de Operaciones", y en base a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, determinó que los "gastos administrativos" que por los periodos de enero a diciembre de 2003 le abonaron las citadas empresas, en realidad constituían retribuciones por el servicio de cesión en uso de las rutas EO-68 y UC-39 que les otorgó, y le solicitó que sustente con la documentación pertinente por qué no gravó dichos ingresos con el Impuesto General a las Ventas.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 23 de noviembre de 2005, (foja 373), solicitó que se deje sin efecto el reparo a los gastos administrativos debido a que el servicio de transportes publico se encuentra exonerado del pago del referido impuesto y sólo adjuntó copia del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas de foja 370.

Al respecto, en el Resultado del Requerimiento N° 00164484 de foja 429 y 430, la Administración señaló que durante el ejercicio 2003, la recurrente no se dedicó a la prestación del servicio público de transporte urbano de pasajeros, dado que según su Libro de Inventarios y Balances no cuenta con unidades vehiculares, y de su Registro de Compras y el Libro Diario verificó que no alquiló vehículos para prestar dicho servicio, ni registró ingresos por cobro de servicios de transporte público de pasajeros, por el contrario según los contratos de "Concesión de Servicios de Transporte Público de Pasajeros", y la Memoria Anual de Directorio del Ejercicio 2003, la recurrente cedió su derecho de ruta a los propietarios de las unidades vehiculares.

En tal sentido, en el citado Resultado del Requerimiento N° 00164484 la Administración concluyó que los importes registrados como "gastos administrativos", realmente constituyen ingresos por la cesión del derecho de ruta que la recurrente cobro a los propietarios de las unidades vehiculares, y, en consecuencia, una prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas, según el artículo 1° y el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Sobre el particular, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, modificado por la Ley N° 26663, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Al respecto, este Tribunal en su Resolución N° 06686-4-2004 ha dejado establecido que la citada Norma VIII recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Asimismo, este Tribunal mediante Resolución N° 590-2-2003, señaló que la norma antes glosada incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

Que en tal sentido, y conforme con lo señalado por esta instancia en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006, el criterio de la calificación económica de los hechos recogidos en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyente uno de ello la realización de actos simulados.

Que así, este Tribunal en diversas resoluciones como las N° 622-2-2000 y 5468 de 3 de agosto de 1970, ha emitido pronunciamiento respecto de diversos casos sobre discordancia entre fondo y forma, la primera referida a un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago al Impuesto General a las Ventas), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, eviscerado y congelado (operación gravada con el referido Impuesto), el Tribunal Fiscal estimó que si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer, procediendo a confirmar la apelada; y la segunda en el caso de una compañía que celebraba con sus clientes contratos de arrendamiento pero que, sin embargo, al término de los mismos emitía el comprobante de pago respectivo y transfería los bienes, este Tribunal resolvió que los llamados contratos de arrendamiento constituían en realidad ventas a plazos.

Asimismo en la Resolución N° 6983-5-2006, se sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia.

Obran a fojas 209 a 229, copias de los "Contratos Vehiculares de Concesión de Servicio de Transporte Público de Pasajeros" de fechas 7 de enero, 6 de mayo, 3 de junio, 16 de octubre y 8 de abril de 2003, celebrados entre la recurrente y diversas personas naturales a los que denomina "Propietarios Transportistas", en los que se señala -cláusula primera- que la recurrente es titular de la concesión de las rutas urbanas Callao con Códigos UC-39 y UC-22, que le permiten prestar el servicio público de transporte de pasajeros con vehículos arrendados o propios.

De acuerdo con la cláusula segunda de los citados contratos la recurrente asumiría el control externo de las unidades vehiculares de los "Propietarios Transportistas", que se inscriban en la operación anterior, para lo cual les proporcionaría los correspondientes boletos. Además según lo estipulado en las cláusulas sexta y octava, la recurrente solamente tendría vínculo con los "Propietarios Transportistas", y no con el personal contratado por éste, y se especifica que la relación laboral del chofer y los cobradores es sólo con los referidos propietarios de las unidades vehiculares.

De otro lado, de acuerdo al Reglamento de Operaciones de la recurrente, que obra a fojas 240 a 248, los "propietarios" son personas que administran sus vehículos, ejecutan la explotación de las rutas dadas en concesión a la contribuyente por las autoridades competentes, y aportan para ello gastos administrativos a la recurrente, e indica en su artículo 6° que los pagos de gastos administrativos deben ser pagados después de la primera vuelta y antes de iniciar la segunda vuelta y que el vehículo que no realice el pago no tendrá salida y si saliese sin autorización será sancionado el conductor con quince días de suspensión, asimismo se aprecia que en dicho reglamento se establecen disposiciones que los conductores de las unidades vehiculares deberán cumplir al prestar el servicio de transporte público de pasajeros.

Al respecto se observa que en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00164484 de foja 447, la Administración -en base al Registro de Ventas de la recurrente de fojas 187 a 207- detalló los importes



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

correspondiente a los pagos que por concepto de los citados "gastos administrativos" abonaron los propietarios de los vehículos.

Del análisis de la citada documentación, se aprecia que la recurrente trató de darle formalmente al negocio que realizó con los propietarios de las unidades vehiculares, la apariencia de una prestación de servicios de transporte público de pasajeros (operación exonerada del Impuesto General a las Ventas), sin embargo ello no corresponde a la realidad económica de los hechos, toda vez que se aprecia de autos que la recurrente no abonó suma alguna a los propietarios de las unidades vehiculares por el uso de sus vehículos y la utilización de su personal (chóferes y conductores), sino que por el contrario son dichos propietarios quienes le abonaron a la recurrente pagos bajo la denominación de "gastos administrativos" a efectos de contar con la autorización para prestar el servicio de transporte público de pasajeros en las rutas cuya titularidad de la concesión era de la recurrente, lo que evidencia que el negocio que efectivamente se realizó y se ocultó mediante la referida simulación fue la cesión de ruta (operación gravada con el Impuesto General a las Ventas).

En decir, si bien la recurrente mediante los "Contratos Vehiculares de Concesión de Servicio de Transporte Público de Pasajeros" y el "Reglamento de Operaciones" pretende sostener que prestó servicios de transporte público de pasajeros (acto aparente o negocio simulado), a través de los "Propietarios Transportistas" con los que contrató, en realidad lo que ésta hizo fue cederles en uso el derecho de las rutas UC-39 y UC-22 que le fue concedido por la autoridad competente (acto ocultado), por lo cual los propietarios de los vehículos le abonaron como retribución importes pactados bajo la denominación de "gastos administrativos".

En consecuencia, y teniendo en cuenta que la recurrente no presentó documento alguno que desvirtuó lo expuesto, no obstante haber sido requerida para ello, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, considere que los citados contratos celebrados entre la recurrente y los propietarios de las unidades vehiculares conlleva la cesión en uso de las concesiones de rutas obtenidas por la recurrente de la Municipalidad del Callao.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, el Impuesto General a las Ventas grava, entre otros, la prestación de servicios en el país.

El inciso c) del artículo 3° de la norma antes citada define a los servicios como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual recibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Este Tribunal en la Resolución N° 05130-5-2002 de 4 de setiembre de 2002, ha dejado establecido que la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821 es bastante amplia, pues el término prestación comprende las obligaciones de dar (salvo aquéllas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta), y las de hacer y de no hacer, requiriéndose para tal efecto la confluencia de los siguientes requisitos: a) que se trate de una prestación realizada por una persona para otra, b) que la persona que efectúa la prestación perciba una retribución o ingreso y c) que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría aún cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta¹.

En concordancia con ello, mediante la Resolución N° 970-1-2005 se ha referido adicionalmente, que según se "indica en el cuadro explicativo de los fundamentos que originaron las modificaciones

¹ Si bien el pronunciamiento de la citada resolución de este Tribunal se refiere a la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821 (publicado el 23 de abril de 1996), la norma concerniente a la definición de servicios para efectos del Impuesto (numeral 1 del inciso c) del artículo 3°) tenía una redacción igual a la contenida en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas vigente en los períodos materia de autos.



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

introducidas a la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821, el traslado de la referencia de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles del numeral 2 del artículo 3° al numeral 1 del mismo artículo, se realiza debido a que dichas operaciones se encuentran comprendidas en la definición general de servicio”, concluyendo que en tal sentido, la concesión de ruta por la cual se recibe una prestación de dinero se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas.

De igual forma, reiterada jurisprudencia tal como la contenida en las Resoluciones N° 5594-6-2005, 1074-5-2005, 0970-1-2005, 7670-1-2004 y 03852-4-2008, ha dejado establecido que los ingresos percibidos como retribución por la cesión en uso del derecho de ruta se encuentran dentro de la definición de servicios mencionada, por lo que está afecta al Impuesto General a las Ventas.

Estando a lo expuesto, toda vez que en el caso de autos la recurrente cedió temporalmente a terceros el derecho a usar la concesión de las rutas obtenidas a su favor, por lo cual recibió una prestación en dinero, que califica como renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, resulta procedente concluir que la cesión de uso efectuada por la recurrente se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

II. VENTA DE COMBUSTIBLE

De la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0015341 a 024-003-0015352 de fojas 867 a 890, se aprecia que la Administración efectuó reparos al debito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a diciembre de 2003 por ventas de combustible no declaradas.

Al respecto, mediante el punto N° 4 al Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00164484 de foja 446, la Administración le solicitó a la recurrente sustentara por escrito y con la documentación correspondiente las omisiones detectadas a las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2003, según el detalle adjunto en el Anexo N° 2 del mismo documento (fojas 432 a 443), las cuales fueron determinadas en función del “Cuaderno Comportamiento Grifo” que fue entregado por su representante legal en la diligencia efectuada en su domicilio fiscal el 5 de octubre de 2005, y en el que existe información de ventas diarias de petróleo a las unidades que prestaron servicios en las rutas EO-68 y UC-39 durante los citados periodos tributarios.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 21 de noviembre de 2005 (fojas 418 y 419), sostuvo que el negocio de venta de petróleo era de la empresa Transporte WE Servicios Generales S.A.C, y que recién el 16 de setiembre de 2003, adquirió de dicha empresa la maquinaria necesaria para dedicarse a la citada actividad, y que el referido negocio funcionaba en su domicilio fiscal debido a que estaba interesada en evaluar el movimiento económico de éste, porque tenía interés en adquirirlo, y agregó que cedió a uno de sus trabajadores para que efectuara las ventas de petróleo, pero que era Transporte WE Servicios Generales S.A.C quien administraba dicho negocio y controlaba el combustible y recogía el dinero de las ventas, cuya entrega, refiere acredita con recibos.

Asimismo, señaló que el cuaderno de ventas diarias en el que se sustenta la Administración no cuenta con legalización ni formalidad alguna, y que las ventas consignadas desde enero hasta el 11 de setiembre de 2003 corresponden a la empresa propietaria del grifo y que las supuestas hojas de distribución de utilidades se refieren a incentivos a clientes del grifo para que no compren en otro local.

En el punto 4 al Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00164484 (fojas 427 a 429), la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó que cedió un espacio físico de su inmueble a Transporte WE Servicios Generales S.A.C, a efecto que dicha empresa venda combustible, ni registró en sus libros contables cobro alguno por alquiler del referido espacio, además la citada empresa no cuenta con licencia de funcionamiento para realizar la actividad de venta de petróleo y según su Comprobante de Información Registrada no tiene punto de emisión, ni establecimiento anexo alguno en el domicilio fiscal de la recurrente. Asimismo, la Administración indicó que el representante



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

legal de la recurrente manifestó que el despachador y la secretaria que se encontraban encargados de llevar el control del "Cuaderno de Comportamiento de Grifo", eran sus trabajadores, y que el referido cuaderno tiene las siguientes columnas: i) fecha de las ventas y compras de combustible, ii) dato del contómetro, que registra la cantidad de galones de petróleo que se vendió día a día, iii) cantidad de galones vendidos a las unidades vehiculares, iv) precio de venta de los galones vendidos en el día, v) precio de compra de los galones de combustible adquiridos en el día, y vi) utilidad, que es la diferencia del precio de venta y el precio de compra.

En virtud de ello, la Administración concluyó que la recurrente no exhibió documentación suficiente que acredite que la actividad de negocio del grifo no era suya, y el motivo por el cual no contabilizó dichas ventas en sus registros y libros contables, ni las declaró como operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que las reparó como ventas omitidas sobre base cierta.

De acuerdo con el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citada, se encuentra gravada con el impuesto la venta en el país de bienes muebles.

Al respecto, el inciso a) del artículo 4° de la citada ley, establece que la obligación tributaria se origina 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.

De otro lado, los incisos a) y b) del artículo 13° de la misma ley, señalan que en la venta de bienes y en la prestación de servicios, la base imponible está constituida por el valor de venta y el total de la retribución respectivamente.

Por su parte, el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala que la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre 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.

Respecto de la determinación sobre base cierta, Héctor Villegas², sostiene que ésta se debe efectuar cuando la Administración cuente con 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, es decir, esta forma de determinación deberá ser aplicada en función a los elementos imprescindibles y esenciales para conocer en forma explícita y con certeza, la existencia de la obligación tributaria sustancial y la cuantía de tal obligación.

Sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 9826-3-2001 ha señalado que en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible.

En ese sentido, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02320-5-2003 y 01917-1-2006 se sostuvo que la Administración puede determinar la obligación sobre base cierta cuando cuente con la documentación que le permite conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria y en la Resolución N° 05844-1-2005, este Tribunal confirmó en parte los reparos por ventas omitidas efectuados por la Administración sobre base cierta, al considerar que los documentos denominados "notas de pedido", cuaderno de "control interno de ingresos y egresos de la mercadería" y las manifestaciones tomadas por la Administración, eran evidencia suficiente de las operaciones de venta realizadas por la recurrente, ya que hacían referencia expresa a los pedidos hechos por los clientes, los desembolsos que éstos efectuaron y las respectivas entregas de las mercaderías a los mismos, lo que permitía comprobar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad en la que éste se produjo y su cuantía. Asimismo en la última resolución se ha establecido que no se le puede exigir a la Administración que revise los libros y registros contables de la

² VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Depalma, 1995. Pag. 350.



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

contribuyente cuando la emisión no negada de las referidas "notas de pedido" evidencia la existencia de un negocio marginado de la contabilidad.

En consecuencia, para efecto de la determinación sobre base cierta, se debe conocer la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, el momento en el que éste se produjo y la cuantía de la obligación.

De otro lado, según lo dispuesto por el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

En el caso de autos se aprecia que la Administración determinó sobre base cierta omisiones al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2003, teniendo en cuenta la información contenida en los documentos denominados "Cuaderno de Comportamiento Grifo", "Reparto de Utilidades de Grifo-2003" y "Recibos", y sobre la base de la manifestación del gerente general de la recurrente, Sr. Eusebio Navarro Rapri, y uno de los accionistas de la empresa, Sr. Néstor Loayza Navarro.

Según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización de fojas 511 a 515, la Administración teniendo en cuenta la labor de inteligencia realizada por la Sección Operativos Masivos, confirmó la existencia de un surtidor de Diesel-2 (petróleo) en el domicilio fiscal de la recurrente, el cual funcionaba de forma clandestina, por lo que determinó que era necesario realizar una inspección en tales instalaciones, con la finalidad de persuadirla a que entregue la documentación de las ventas de combustible del año 2003 y en el último de los casos proceder con la incautación de tales documentos.

Como ya se ha señalado, al analizar la validez del procedimiento de fiscalización, mediante Resolución N° 01 del 3 de octubre de 2005, el Juzgado Penal de Turno Permanente de Lima declaró procedente el pedido de allanamiento, incautación y descerraje solicitado por la Administración, sin embargo tal como se indicó en el "Acta Fiscal" de fecha 5 de octubre de 2005 (fojas 485 y 486), y en el "Acta de Entrega Voluntaria de Documentos" (fojas 483 y 484), dicha diligencia de incautación no se realizó, debido a que el gerente general de la recurrente entregó voluntariamente los documentos contables y tributarios de su empresa, entre éstos los denominados "Cuaderno de Comportamiento Grifo de 2002 a 2005", "Reparto de Utilidades Grifo-2003" y recibos de compra de combustible.

Según se observa, en las copias del referido "Cuaderno de Comportamiento Grifo" de los períodos de enero a diciembre de 2003 (fojas 379 a 393), se detalla la fecha de la venta del combustible, el dato del contómetro del surtidor del combustible, la cantidad de galones que se vendieron en el día, el precio de venta, el precio de compra de tales bienes y la utilidad que se obtuvo por cada operación. Asimismo se verifica de autos que obran a fojas 395 a 401 unos documentos denominados "Recibos", en los que se hace referencia a importes que la recurrente pagó por la adquisición del combustible durante el citado ejercicio, los que se encuentran firmados por el Sr. Eber Obispo Huapaya, y a fojas 376 a 378 se observan unos documentos denominados "Distribución de Utilidades Grifo-2003", en los que se detallan las placas de vehículos, el nombre de los propietarios de éstos, el consumo de combustible que estos habrían realizado y un importe por utilidad.

Asimismo, obran en autos las actas de las manifestaciones brindadas por Eusebio Navarro Rapri, gerente general de la recurrente (fojas 124 a 128) y Néstor Loayza Navarro, accionista de la recurrente (fojas 44 a 46) quienes reconocieron que uno de los ingresos de la recurrente provenía de la venta de petróleo, incluso el gerente señaló que las ganancias por dicha actividad se depositaron en la cuentas de la empresa, sin embargo no se declararon ni se registraron por desconocimiento, además afirmó que el señor Eberth Obispo Huapaya era el proveedor de combustible, que el "Cuaderno Comportamiento de Grifo" era llevado por el despachador del combustible y la secretaria, ambos trabajadores de la recurrente.



11



Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

Del análisis de los documentos que obran en autos, y de su valoración conjunta con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 125° del Código Tributario, se evidencia que el "Cuaderno de Comportamiento Grifo" contiene el detalle de las operaciones de ventas de petróleo que la recurrente realizó a favor de los propietarios de las unidades vehiculares, cuya identificación se consigna en el documento denominado "Reparto de Utilidades Grifo-2003", combustible que fue adquirido del Sr. Eber Obispo Huapaya, quien además suscribió los documentos denominados "recibos" referidos a los pagos que la recurrente abonó, por lo que al haberse comprobado el hecho generador de la obligación tributaria, la oportunidad en la que éste se produjo y su cuantía, corresponde mantener el reparo formulado.

Respecto al alegato de la recurrente, referido a que ella recién el 16 de setiembre de 2003, adquirió de la empresa Transporte WE Servicios Generales S.A.C, el negocio de combustible, cabe indicar que ello no desvirtúa que la venta del combustible materia de reparo haya sido efectuada por la recurrente, de otro lado, para el desarrollo de la citada actividad no es necesario que la maquinaria haya sido de propiedad de la recurrente.

III. RESOLUCIONES DE MULTA

Las Resoluciones de Multa N° 024-002-0044301 a 024-002-0044312 (fojas 853 a 864) se encuentran vinculadas a los reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, que han sido confirmados precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento al respecto.

De otro lado, la Resolución de Multa N° 024-002-0044313 (foja 852), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que la recurrente no cumplió con exhibir los libros y documentos contables solicitados.

Según se verifica del Resultado del Requerimiento N° 00292868 (foja 498), la recurrente no cumplió con exhibir dentro del plazo que le fue otorgado por la Administración los estados de la cuenta corriente que tuvo en el Banco de Crédito – Cuenta Moneda Nacional N° 193-1108084-0-67 y el Registro de Control de Activos Fijos, por lo que la Administración dejó constancia en dicho resultado que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario constituyen infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.

Según el artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.

Al respecto, el inciso f) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en el que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

De las normas glosadas se tiene que las personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría se encuentran obligadas a llevar un control permanente de sus bienes de activo fijo, sea que dicho control se lleve en libros, tarjetas o cualquier otro sistema que permita a la Administración verificar el historial detallado del activo desde su adquisición hasta su baja o retiro.

Según se verifica de autos la recurrente, entre otros, no exhibió el Auxiliar del Registro de Control de Activos Fijos, pese a haber sido requerida para ello, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.





Tribunal Fiscal

N° 00215-4-2009

Con las vocales Flores Talavera, Pinto de Aliaga y Márquez Pacheco, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0019964/SUNAT de 30 de enero de 2007.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTA


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


Castañeda Altamirano
Secretario Relator
MP/JS/mgp



ANEXO 2



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

EXPEDIENTE N° : 1540-2011
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y otros
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de diciembre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054510/SUNAT, emitida el 30 de noviembre de 2010 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071764 a 24-003-0071784 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116347 a 024-002-0116361, giradas por el Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2007, Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a febrero a junio, agosto y setiembre de 2007, la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de los períodos abril a octubre y diciembre de 2007, y la comisión de las infracciones previstas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178°, los numerales 2 y 5 del artículo 175° y el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las compras realizadas a New Corporation American S.A.C. son reales, siendo que por un error de naturaleza formal, las guías de remisión al remitente consignaron como punto de llegada la ciudad de Trujillo y no la dirección en la que se llevó a cabo el servicio prestado, no obstante, tal hecho no conlleva a la pérdida del crédito fiscal o al gasto deducido, sino a una infracción por la anotación defectuosa de dicho documento; agrega que de la demanda laboral iniciada en su contra, se advierte que el mecánico responsable de efectuar el cambio de los repuestos, así como de firmar las órdenes de compra, mantenía un vínculo laboral en tal periodo; que la empresa Turismo Negreiros S.A. le cedió un espacio físico a efectos de dar mantenimiento a sus unidades y maquinarias durante el ejercicio 2007; que la carga de la prueba a fin de demostrar la no fehaciencia de las operaciones le corresponde a la Administración; que no existe norma legal que señale los requisitos que deban contener las órdenes de compras u órdenes de servicios, por lo que la Administración debe considerar las proporcionadas durante la etapa de fiscalización; que la elaboración de informes por cada cliente o proveedor no forma parte de su política de trabajo; que ha efectuado la cancelación de las operaciones a través de depósitos en cuenta corriente; que en tal sentido el mencionado reparo carece de sustento fáctico y legal, vulnerando sus derechos fundamentales señalados en la Constitución Política del Perú.

Que indica, en cuanto a los reparos por no utilización de medios de pago (S/. 78 436,00) y gastos no causales (S/. 139,00), que éstos provienen de una anterior fiscalización sobre la cual se han interpuesto los recursos impugnatorios respectivos, por lo que al servir nuevamente de sustento a la Administración, se está contraviniendo el procedimiento legalmente establecido, lo mismo que ocurre con el arrastre del crédito fiscal.

Que anota en relación con los reparos por cargas excepcionales y diferencias entre lo declarado y lo registrado en el Libro Mayor, que éstos no corresponden a ingresos o ventas gravadas sino únicamente a cuentas que han sido reclasificadas, por lo que dichos reparos no se encuentran ajustados a ley.

Que sostiene en lo que respecta a los reparos por diferimiento de ingresos, que éstos no cumplen con el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, siendo que mediante el contrato estipulado con su cliente "Maquinarias Andinas S.R.L." se estableció que la facturación se realizaría los días 26 de cada mes y, que asimismo, adjuntó las valorizaciones aprobadas por Minera Gold Fields La Cima S.A. y Maquinarias Andinas S.A..

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que finalmente destaca que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116351 a 024-002-0116354, han sido emitidas por los mismos hechos, produciéndose concurrencia de infracciones y que no señalan el tipo de libro o información supuestamente omitido, limitándose a indicar el número de orden de fiscalización, por lo que incurrir en causal de nulidad.

Que la Administración refiere en el caso de operaciones no reales, que la carga de la prueba no recae únicamente en ella, sino también en la recurrente, siendo que de la documentación remitida no se aprecian los elementos de prueba que sustenten la realidad de las operaciones anotadas en los comprobantes de pago señalados en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° 0222090004808.

Que indica en el extremo referido al diferimiento de ingresos, que la recurrente no sustentó documentariamente, ni expresó los motivos por los que emitió sus comprobantes de pago en períodos posteriores a la culminación de los servicios.

Que en cuanto al reparo por diferencias entre lo anotado en los libros contables y la información declarada, indica que la recurrente no sustentó la diferencia de S/. 18 898,21, en la Cuenta de Cargas Excepcionales, no siendo posible determinar si tal importe fue cargado a otra cuenta; que no fueron declarados ingresos financieros consignados en la Cuenta 77 y Subcuentas 771 y 772; que existen diferencias en la Cuenta de Costo de Ventas, por lo que procede mantener dichos reparos; que en cuanto a los reparos por no utilización de medios de pago (S/. 78 436,00) y gastos no causales (S/. 139,00), indica que éstos han sido confirmados mediante la Resolución de Intendencia N° 0260340054436/SUNAT.

Que refiere que la Resolución de Multa N° 024-002-0116353 ha sido dejada sin efecto, y que del Resultado de los Requerimientos N° 0221090000972, 0222080000285 y 02220800005043 se aprecia que la recurrente no consignó los activos ni las depreciaciones correspondientes en el Registro de Activos Fijos, no presentó la documentación sustentatoria del Libro de Planilla de Pago, ni proporcionó la información relacionada con sus actividades con terceros, por lo que se encuentran acreditadas la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 y numeral 5 del artículo 177° y el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, encontrándose arregladas a ley las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116351, 024-002-0116352 y 024-002-0116354.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folios 1943 y 1944) se advierte que es una empresa dedicada principalmente al alquiler de maquinarias y equipos de construcción, siendo sus actividades económicas secundarias, el transporte de carga por carretera y la construcción de edificios completos.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente en virtud de la Carta N° 090023259147-01SUNAT y el Requerimiento N° 0221090000972 (folios 1426, 1427 y 1441), la Administración efectuó los siguientes reparos a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los períodos agosto a octubre y diciembre de 2007, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los meses de marzo a junio, agosto y setiembre de 2007, y la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de los períodos abril a octubre y diciembre de 2007, emitiéndose en consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071764 a 024-003-0071766, 024-003-0071768 a 024-003-0071782 y 024-003-0071784; asimismo, se emitieron las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116347, 024-002-0116348, 024-002-0116350 a 024-002-0116352, 024-002-0116354 a 024-002-0116356 y 024-002-0116358 a 024-002-0116360, al detectarse la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178°, el numeral 2 del artículo 175° y el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre y diciembre de 2007 (Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071764 a 024-003-0071766 y 024-003-0071768):

- i) Crédito fiscal sustentado en operaciones no reales
- ii) Diferimiento de ingresos
- iii) Ingresos de la clase 7 no declarados por el período diciembre de 2007

2



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (Resolución de Determinación N° 024-003-0071774):

- i) Gastos sustentados en operaciones no reales
- ii) Diferimiento de ingresos
- iii) Diferencias entre lo declarado y lo anotado en los libros contables
- iv) No utilización de medios de pago (Orden de Fiscalización N° 070063176750)
- v) Gasto que no cumple con el principio de causalidad (Orden de Fiscalización N° 070063176750)

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio, agosto y setiembre de 2007 (Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071769 a 024-003-0071773 y 024-003-0071784):

- i) Diferimiento de ingresos
- ii) Desconocimiento de pagos previos por los períodos de mayo y junio de 2007

Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de abril a octubre y diciembre de 2007 (Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071775 a 024-003-0071782):

- i) Gasto sustentado en operaciones no reales
- ii) Gasto que no cumplen con el principio de causalidad

Que en la instancia de reclamación, la Administración dejó sin efecto los reparos por diferimientos de ingresos en lo que respecta a las facturas emitidas en los meses de agosto y noviembre de 2007, las observaciones a los pagos previos de los pagos de cuenta de mayo y junio de 2007, así como modificó el importe del reparo por no utilización de los medios de pagos, motivo por el cual procedió a redeterminar los impuestos en mención, dejándose sin efecto en consecuencia las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071767 y 024-003-0071783 (si bien en la Administración hace referencia en su considerando a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071784, del análisis desarrollado y la parte resolutive se verifica que se trata de un error material) emitidas por el Impuesto General a las Ventas del período noviembre de 2007 y pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de febrero de 2007, y en este sentido, también dejó sin efecto la Resolución de Multa N° 024-002-0116361 vinculada con dicho pago a cuenta.

Que asimismo, como resultado de la reliquidación de los respectivos importes omitidos, la Administración dejó sin efecto las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116349 y 024-002-0116357 vinculadas con el Impuesto General a las Ventas del período diciembre de 2007 y pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de junio de 2007, así como la Resolución de Multa N° 024-002-0116353 emitida por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario (a fin de que se emitiera esta última con la fecha de infracción correcta, lo que no cuestiona la recurrente).

Que sin perjuicio de ello, es del caso anotar que se advierte del cálculo efectuado en la apelada respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo y junio de 2007 (folio 1701) y la base imponible del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2007 (folio 1707), que si bien los aludidos reparos a los pagos previos actualizados y por diferimiento de ingresos en cuanto a las facturas de agosto de 2007 fueron dejados sin efecto, la Administración los consideró por error para la determinación de dichas obligaciones, lo que deberá tener en cuenta al momento de efectuar la reliquidación correspondiente.

Que seguidamente, corresponde determinar si los aludidos reparos e infracciones impugnados se encuentran arreglados a ley.

1.- Operaciones no reales

Que de la revisión del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071774 y Anexo N° 03 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071764 a 024-003-0071766 y 024-003-0071768 (folios 1327, 1350, 1351, 1447 y 1449), se advierte que para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de los períodos agosto a octubre y diciembre de 2007, la



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Administración efectuó reparos al gasto y crédito fiscal sustentados en diversas facturas emitidas por New Corporation Americana S.A.C., al considerar que correspondían a operaciones no reales.

Que al respecto, debe indicarse que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950², sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950, establece que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión; y que el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que precisa dicho artículo, que para tales efectos, se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento. Asimismo, dispone que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que conforme con la normatividad glosada, este Tribunal ha establecido en reiteradas resoluciones, tales como las N° 1923-4-2004, 1807-4-2004, 01218-5-2002, 120-5-2002 y 57-3-2000, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de éstas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que asimismo, se ha establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; y en la Resolución N° 06072-5-2003, que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en tal sentido, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

² Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos mismos.

Que a tal efecto, se ha indicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 03708-1-2004, que es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil, criterio que fluye de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria.

Que así, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones N° 256-3-1999 y 2289-4-2009, entre otras, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que por consiguiente, para el análisis de la materia en controversia, debe tenerse en cuenta que tal como se ha señalado precedentemente, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas y a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, siendo que para ello es necesario que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.

Que en el presente caso, de autos se advierte que para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y el Impuesto General a las Ventas de los períodos agosto a octubre y diciembre de 2007, la Administración reparó por concepto de operaciones no reales, el gasto y crédito fiscal correspondiente a los servicios y adquisiciones de lubricantes, suministros facturados por el proveedor New Corporation Americana S.A.C., conforme se detalla a continuación (folios 1053 a 1185, 1350 y 1351):

Factura	Emisión	Adquisiciones y servicios	IR	IGV	Folios
01547	14/04/07	Repuestos y suministros (turbina, reten pernos)	249.44	--	1053
01571	18/04/07	Servicio de muelles de las unidades	1,680.67	--	1056
01586	20/04/07	Rencauche y armado de llantas	4,149.87	--	1059
01589	21/04/07	Mantenimiento de todo el sistema eléctrico de las unidades	3,361.34	--	1061
01593	23/04/07	Desmontaje de tolva y montaje de carreta a camión	3,781.51	--	1063
01595	24/04/07	Toma fuerza, barra en "V"	3,781.51	--	1065
01594	24/04/07	Pintado de chasis y cabina de camión	2,941.18	--	1067
01598	25/04/07	Retenes para rueda posterior, alarmas de retroceso, pulmones, kit de satélites, mangueras de combustible	3,361.34	--	1070
01602	26/04/07	Cilindros de hierro, uñas y pines de excavadoras, juegos de faja ventilador, horómetros, y regulador compresor	6,273.36	--	1074
01603	27/04/07	Puntas de lampón	2,392.42	--	1077
01609	28/04/07	Planchado, reforzado, pintura y cambio de ejes de la carreta	6,302.52	--	1080

5



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

01612	29/04/07	Relleno y calibración de rieles y cadenas de excavadora	4,133.63	--	1082
01614	30/04/07	Reforzamiento de cucharón y uñas de excavadora	4,033.61	--	1084
01620	08/05/07	Planchado, reforzado, pintura y cambio de ejes, y por desmontaje de tolva y montajes de carreta a camión	8,403.36	--	1087
01656	15/05/07	Alarmas de retroceso, pulmones, manojo de cables, unidad de mando, cardán posterior y válvula	6,722.69	--	1091
01669	19/05/07	Cilindros de freno, pines de excavador, toma fuerza, piñón y corona, y compresor	14,285.71	--	1095
01708	29/05/07	Juegos de levas laterales y filtro hidráulico	534.53	--	1099
01712	31/05/07	Pistones, enfriador de aceite, cantoneras, crucetas, retenes hidráulicos, motor alternador, filtros de aire primario y secundario	21,008.40	--	1103
01737	07/06/07	Aceite de motor, aceite de transmisión, filtros de aire, refrigerante, aceites de mandos finales, filtro secador de aire, elemento filtro tolva, filtro caja y corona, y elemento filtrante	23,050.42	--	1107
01745	12/06/07	Barra corta de dirección, juego de culata, conjunto cardan corona, conjunto cardan bebito, juego de laines para inyectores, piñón bomba aceite, piñón y corona, collarín embrague, y bomba maestra embrague	28,445.38	--	1111
01755	15/06/07	Filtro de aire, filtro secador de aire, aceite hidráulico, filtros de aire primario y secundario, filtros de combustible, aceite de mandos finales, aceite de motor, refrigerante, filtro de aceite hidráulico, filtro de fuel, y separador de agua	32,876.57	--	1115
01805	30/06/07	Conjunto cardan corona scania, juego de laines para inyectores, disco de embrague, válvula selenoide, y juego de metales bancada	9,668.50	--	1119
01829	09/07/07	Culata de motor para caterpillar, gobernador, cigüeñal, pistones, y bomba de aceite	32,268.91	--	1123
01898	14/07/07	Cigüeñal de motor para excavadora, camisas, pistones, anillos, bombas de aceite, metales de bancada, válvulas de escape	25,546.22	--	1127
01914	16/07/07	Válvulas de freno de pie para volvo, kit de engranaje, templador de faja, eje embridado de bomba de inyección, regulador de presión, mangos de palanca caja, turbo compresor, regulador de freno izquierdo, turbo motor, arrancador, calandra superior	29,029.41	--	1131
01917	18/07/07	Cucharón usado de 2.00 m3 equivale a cucharón de excavadora	35,042.02	--	1135
01919	19/07/07	Soldadura de cucharón y recalzado de uñas y adaptadores de cucharón para excavadora	8,403.36	--	1138
01922	23/07/07	Válvulas de freno de pie para volvo, válvulas sensibles de carga, corona y piñón, caja de dirección, y horquilla de desembarque	28,844.54	--	1142
01927	30/07/07	Bombas de agua para volvo, kit reparación de motor, arrancador, kit de engranaje, alternador completo	34,142.86	--	1146
01954	08/08/07	Kit de reparación básica de caja, piñón y corona, regulador de freno, kit de aceite, bomba de agua, engranaje eje de levas y empaque múltiple de escape	16,806.72	3,193.28	1148
01963	10/08/07	Caja timón, cardán, kit empaque completo, kit rueda delantera, eje levas, regulador sistema de aire, bombas de agua, piñón regulador	13,277.31	2,522.69	1150
01967	12/08/07	Culata, cilindro de freno y arrancadores	11,344.54	2,155.46	1152
01970	16/08/07	Piñón y corona, filtros primarios, unidad de mando, regulador freno izquierdo, plato presor, culata, kit de aceite, barra de reacción múltiple de escape	21,344.54	4,055.46	1154
01973	18/08/07	Arrancador, barra corta de dirección, bomba de aceite, brazos limpiaparabrisas, unidad de mando, plumón de freno doble, soporte de motor, bocina de inyector	10,865.55	2,064.45	1156

6



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

01975	20/08/07	Bomba de agua, separador de agua combustible, empaque de corte, turbo, bocina de biela, múltiple de escape, válvula de bloqueo, collarín de embrague, caja levas, y kit separador cilindro split	8,408.71	1,597.65	1158
01977	26/08/07	Reguladores de sistema aire comprimido, regulador de freno, retén múltiple de escape, y palulo freno de escape	1,760.50	334.50	1160
00676	04/09/07	Regulador de voltaje, harness para inyectores, element aire, shafts, puntas abrasivas aire	4,168.07	791.93	1164
00681	06/09/07	Seat 165-9443, Seat 165-9444 y King Reteiner	3,193.28	606.72	1167
00686	10/09/07	Inyectores, regulador de voltaje, shoe track, Impieller pump	4,117.65	782.35	1170
00698	12/09/07	Inyectores, bomba de agua, kit engranaje diferencial, y barra en "V"	33,193.28	6,306.72	1177
00738	29/09/07	Retenes para rueda posterior y delantera, y filtro	1,546.22	293.78	1173
002097	01/10/07	Inyectores CAT, bomba Hevi, inyectores toberas	17,142.86	3,257.14	1182
002237	27/12/07	Arrancadores, toma fuerza, y cigüeñal	18,643.88	3,542.34	1185
Total Reparación Gastos del ejercicio 2007			550,528.39		
Total Reparación Crédito Fiscal de Agosto de 2007				15,923.49	
Total Reparación Crédito Fiscal de Setiembre de 2007				8,781.50	
Total Reparación Crédito Fiscal de Octubre de 2007				3,527.14	
Total Reparación Crédito Fiscal de Diciembre de 2007				3,542.34	

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090004808 (folios 1392 a 1395) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y en forma fehaciente la realización de las operaciones consignadas en el cuadro anterior, solicitándole específicamente que indicara el destino de los repuestos y suministros adquiridos, la vinculación mantenida con su proveedor, si solicitó mediante cotizaciones, proformas, presupuestos, u otros, la valorización de los servicios o productos recibidos, si se efectuaron las adquisiciones o servicios sobre la base de órdenes de compra o trabajo, quiénes las autorizaron o elaboraron, si se firmaron contratos o adendas, el lugar donde fueron recogidos los productos o donde se prestaron los servicios contratados, los datos de la unidad que transportó los repuestos o suministros, quiénes los recibieron, el kardex donde conste su ingreso, fecha de inicio y término de los servicios contratados, las personas que los supervisaron, los documentos internos elaborados (informes, memorandos, listados, planillas, reportes, actas de entrega u otros), los pagos efectuados, entre otros; y asimismo, que presentara la documentación sustentatoria respectiva, tales como proformas, presupuestos, cotizaciones, correspondencia comercial, órdenes de compra, órdenes de trabajo, guías de remisión al transportista, parte de ingresos o boletas de recepción a almacén, u otros similares, libro kardex, y cualquier otra documentación que permitiera acreditar la fehaciencia de tales operaciones.

Que en atención al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 756 a 762), en el que refiere que no solicitó cotizaciones a su proveedor New Corporación Americana S.A.C., que sus operaciones se efectuaron en base a órdenes de compra u órdenes de trabajo elaboradas por su mecánico Lenoir Jiménez Sifuentes, y autorizadas por su administrador, Pedro Negreiros Guevara, que la negociación con su proveedor (Ricardo Fernando Ríos Yglesias) era realizada directamente por su Gerente General (Karina Negreiros), que los repuestos fueron entregados en un domicilio alquilado en concordancia con las respectivas guías de remisión, los que eran recibidos por su mecánico, Lenoir Jiménez Sifuentes, no contando con un área especializada en control de calidad, que no utilizó kardex pues no se dedica a la compra venta de repuestos, habiendo sido adquiridos para el mantenimiento de sus unidades vehiculares, pero que mantiene un control de dichos bienes en excell, que una vez realizado el servicio, no existe obligación legal de archivar la documentación referente al personal de su proveedor, que su administrador se encargó de supervisar dichos servicios, que al respecto exhibe informes sobre la conformidad de los servicios firmados por aquél, y que los pagos no fueron realizados en efectivo ni con cheques, sino mediante depósitos en las cuentas de ahorros de su proveedor.

7



Tribunal Fiscal

Nº 22298-3-2012

Que por su parte, conforme consta en los Anexos N° 01 y 02 al resultado de dicho requerimiento (folios 1327, 1328, 1350, 1351, y 1358 a 1369), la Administración consideró de la evaluación de la información y documentación presentadas por la recurrente, que procedían los reparos por operaciones no reales, debido a que aquella no habría cumplido con sustentar ni acreditar con documentación probatoria de fecha cierta distinta a los comprobantes de pago, la realización de sus adquisiciones de bienes y servicios observadas, sustentándose principalmente en lo siguiente: que la recurrente no precisó si contaba con almacenes, no lleva control de calidad, si conocía de los antecedentes o referencias de la empresa proveedora, y si ésta contaba con personal calificado, ni señaló las fechas ni lugares donde se pactaron las operaciones, que la carta de reconocimiento de deuda a la empresa proveedora de fecha 28 de diciembre de 2007 no se encuentra certificada notarialmente y que la firma que contiene del representante de dicha empresa (Ricardo Fernando Ríos Yglesias) no se asemeja a la registrada en la RENIEC, que las órdenes de compra y de trabajo exhibidas no contienen los datos de las personas que recibieron los bienes, que las guías de remisión remitente no precisan la dirección de los puntos de salida y llegada, y en algunos casos no identifican los datos del conductor o empresa de transporte, que no identifica los servicios ni su fecha de inicio y fin y si contaba con las herramientas e infraestructura necesaria para ello, y que existen inconsistencias en cuanto al cargo de la persona que habría supervisado los servicios en calidad de administrador (Pedro Negreiros Guevara), pues en sus boletas de pago de noviembre y diciembre de 2007, figura como chofer, y en las de enero a octubre de 2007 como administrador (folios 1360 y 1361).

Que en el presente caso debe indicarse, que como se anotó anteriormente, la recurrente es una empresa dedicada al alquiler de maquinaria y equipos de construcción, así como al transporte de carga por carretera y actividades vinculada a la construcción de edificios, cuyo domicilio se encontraba ubicado durante el ejercicio de autos, en la Av. César Vallejo N° 1390, Interior 201, Urb. Rázuri, Trujillo, La Libertad (folios 1220, 1714-vuelta, 1943 y 1944).

Que se advierte de autos, y como también consta en el resultado del aludido requerimiento (folio 1364), que a fin de sustentar la realidad de las operaciones de servicios y compras de bienes acotadas, la recurrente presentó fundamentalmente como medios probatorios, las órdenes de trabajo y órdenes de compra emitidas, algunos informes de abril y mayo de 2007 sobre la conformidad de los servicios, y una carta del proveedor de 28 de abril de 2007, mediante la cual comunica la culminación del trabajo y remite la Factura N° 001609 para su pago; indicando además, que dichos bienes fueron trasladados a su domicilio por su misma proveedora, para lo cual adjunta las respectivas guías de remisión remitente emitidas y que éstas fueron recibidas por su mecánico, Lenoir Jiménez Sifuentes; quien además elaboró tales órdenes de compra y de trabajo, siendo autorizadas a su vez por su administrador, Pedro Negreiros Guevara.

Que en efecto, en relación con las compras de repuestos y suministros o lubricantes materia de reparo, corre en autos copia de las respectivas órdenes de compra proporcionadas (folios 1050, 1064, 1069, 1071, 1075, 1088, 1092 1097, 1101, 1104, 1108, 1112, 1116, 1120, 1124, 1128, 1132, 1139, 1143, 1147, 1149, 1151, 1153, 1155, 1157, 1159, 1162, 1165, 1168, 1171, 1175, 1178 y 1183), de las que se aprecia que fueron emitidas por la recurrente el mismo día o con anterioridad a la emisión de dichas facturas, y contienen el detalle de los bienes a que éstas hacen referencia, apreciándose además que habrían sido firmadas por el administrador y/o mecánico de la recurrente (Lenoir Jiménez Sifuentes).

Que también obran en autos, copia de las referidas guías de remisión remitente proporcionadas por la recurrente (folios 1052,1068, 1072, 1089, 1093, 1096, 1100, 1105, 1109, 1113, 1117, 1121, 1125, 1129, 1133, 1140, 1144, 1163, 1166, 1169, 1172, 1176, 1179 y 1184), de las cuales se advierte que fueron emitidas por la empresa proveedora para efecto del traslado de los bienes a que hacen referencia dichas órdenes de compra y facturas respectivas, apreciándose además la fecha de inicio y fin del traslado, que consignan el nombre de la recurrente y la ciudad de Trujillo como destinatario y lugar de destino de dicho bienes, que contienen un sello de recibido, y que habrían sido firmadas por el mecánico Lenoir Jiménez Sifuentes, en señal de conformidad de la recepción.

 8



Tribunal Fiscal

Nº 22298-3-2012

Que en cuanto a los diversos servicios materia de reparo, de la revisión de las copias de las respectivas órdenes de trabajo emitidas por la recurrente (folios 1054, 1057, 1060, 1062, 1066, 1078, 1081, 1083, 1085 y 1136), se verifica que corresponden a los mismos trabajos contratados mediante las facturas acotadas, que habrían sido firmadas por el mecánico y/o el encargado del vehículo, y que en unos casos, contienen el visto bueno del área de administración de la recurrente o del supervisor de la empresa proveedora (folio 1078). Asimismo, obra en autos copia del contrato de arrendamiento suscrito por la recurrente con Turismo Negreiros S.A., por el alquiler de un espacio físico en la ciudad de Trujillo, a efecto de dar mantenimiento a sus unidades y maquinarias durante el ejercicio 2007 (folios 439 a 441).

Que se verifica de lo actuado, que con la finalidad de acreditar la cancelación de las facturas reparadas, la recurrente proporcionó copias de los vouchers de pago o depósitos en efectivo (folios 1051, 1055, 1058, 1073, 1086, 1090, 1094, 1098, 1102, 1106, 1110, 1114, 1118, 1122, 1126, 1130, 1134, 1137, 1141, 1145, 1161, 1180, 1181 y 1174).

Que más aún, la recurrente adjunta copia del escrito de demanda laboral iniciada en su contra por su mecánico Lenoir Jiménez Sifuentes (folios 1749 y 1762) y de la Resolución Nº DOS emitida por el Primer Juzgado Laboral de la Corte Superior de Justicia de La Libertad (folio 1748), de las que se tiene que dicha persona formuló demanda por omisión al pago de sus beneficios sociales, e indicó en su demanda, que efectuó labores de mantenimiento y reparación de vehículos y maquinarias a favor de la recurrente.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente cumplió con presentar un mínimo de elementos de prueba destinados a acreditar de manera razonable y suficiente la realización de las operaciones de venta y servicios contenidos en los comprobantes de pago materia de reparo, y siendo que por su parte la Administración no llevó a cabo acciones o investigaciones adicionales a la fiscalización, tales como toma de manifestaciones, verificaciones y cruces de información con la empresa proveedora y terceros, de cuyos resultados se pudiera concluir la inexistencia de dichas operaciones, en consecuencia, el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

2.- Diferimiento de ingresos

2.1 Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, conforme se advierte del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº 024-003-0071774, así como del Anexo Nº 04 al Resultado del Requerimiento Nº 0222090004808 y Anexos Nº 01 (punto 7) y 02 al Resultado del Requerimiento Nº 0222090005941 (folios 1320, 1325, 1326, 1326, 1336, 1338, 1342, 1347 y 1447), la Administración reparó el importe de S/. 132 248,00 por concepto de diferimiento de ingresos respecto de las Facturas 0001 Nº 1485, 1487, 1452 y 1454 emitidas en enero de 2008, al considerar que no se emitieron en su debida oportunidad.

Que el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970, dispone que 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; estableciéndose en el inciso a) que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de acuerdo con lo expuesto, los ingresos de tercera categoría se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que la referida norma menciona sin definirlo expresamente, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" según su naturaleza contable, a fin de determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos³.

³ Este Tribunal en las Resoluciones Nº 08534-5-2001 y 00467-5-2003 ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica 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 monto; que asimismo en la Resolución N° 02198-5-2005, se señaló que de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar, que se haya realizado la operación que originó los ingresos y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que según la explicación contenida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad⁴: *“para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado”*, entendiéndose como tal, al reconocimiento de los efectos de las transacciones y demás sucesos cuando estos ocurran y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente a efectivo, asimismo se deben registrar en los libros contables e informar sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionen. que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que respecto a los ingresos, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 18 - Ingresos⁵, norma que debe aplicarse en la contabilización de ingresos provenientes de la venta de bienes, la prestación de servicios y por el uso por terceros de los activos de la empresa que rinden intereses, regalías o dividendos, en su párrafo 20 establece que cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, los ingresos asociados con la transacción deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha de balance general. El resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, cuando todas las siguientes condiciones se cumplan: a) el monto del ingreso pueda ser medido confiablemente, b) es probable que los beneficios económicos fluyan a la empresa, c) el grado de avance de la transacción a la fecha de balance pueda ser medido confiablemente, y d) los costos incurridos para la transacción y los costos para completar la transacción puedan ser medidos confiablemente.

Que mediante la Resolución N° 01203-2-2008 este Tribunal ha indicado qué debe entenderse por “devengado” para así determinar cuándo o en qué momento, se deben reconocer los ingresos como obtenidos, cuando se haya adquirido el derecho de percibir los ingresos por haberse producido los hechos necesarios para que se generen, y que éste tiene las siguientes características: a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, b) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, y c) 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.

Que de autos se aprecia que en base a la documentación e información proporcionadas por la recurrente durante la fiscalización en mérito al Requerimiento N° 0222090004808 (folios 583 a 585, 731, 732, 736 a 750, 1048, 1049 y 1390), la Administración observó que la recurrente había incurrido en diferimiento de ingresos por el total de S/. 132 248,00, al no haber declarado los ingresos por la prestación de servicios de transporte de carga y alquiler de maquinarias a que refieren los siguientes comprobantes de pago de venta, debido a que éstos no fueron emitidos en la oportunidad que correspondía (folios 1342, 1347, 1355 y 1356).

⁴ Vigente a partir del 1 de enero de 1994, en virtud de lo establecido mediante la Resolución del CNC N° 005-94-EF/93.01.

⁵ NIC modificada en el año 1993 y oficializada mediante la Resolución N° 007-96-EF/93-01 del Consejo Normativo de Contabilidad.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Factura 0001 N°	Emisión	Clientes	Operación	Distribución ingresos		Total
				2007	2008	
001485	31/01/08	Black Hill Company S.A.C.	Transporte de carbón (De Mina Chimú a Pacasmayo)	1 647,46	49 922,16	51 569,62
001487	31/01/08	Energoprojekt Niskogradnja S.A.	Alquiler de volquetes XG-4003, XO-8842 y XO-8843	1 566,00	22 527,22	24 093,22
001452	16/01/08	Maquinarias Andinas S.R.L.	Alquiler de volquete WGA-727	30 792,41	0,00	30 792,41
001454	16/01/08	Maquinarias Andinas S.R.L.	Alquiler de excavadora y cargador frontal CAT 330-CL y 966-G II	98 242,67	0,00	98 242,67
Total Reparación				132 248,54		

Que en tal sentido, mediante los Anexos N° 01 a 03 y 05 al Requerimiento N° 0222090005941 (folios 1333, 1335, 1336 y 1338), la Administración comunicó a la recurrente dicha observación por diferimiento de ingresos, a fin de que formulara sus descargos adjuntando la documentación sustentatoria fehaciente; dejándose constancia al cierre de dicho requerimiento (folios 1320, 1325 y 1326), que la recurrente presentó el escrito de respuesta de 9 de setiembre de 2009 (folios 42 y 43), en el que anotó que para la determinación del hecho imponible, la hipótesis de incidencia tributaria debe cumplirse en sus cuatro aspectos, no habiéndose considerado el aspecto material de la culminación del servicio, efectuándose la facturación en virtud de las valorizaciones presentadas o del visto bueno del supervisor; advirtiéndose de autos que adjuntó diversa documentación.

Que respecto de las Facturas 0001 N° 001452 y 001454 emitidas a Maquinarias Andinas S.R.L., se tiene que mediante los contratos de alquiler de volquetes scania y de equipo pesado suscritos el 7 de julio de 2007 con duración de plazo indefinido (folios 561 a 565 y 567 a 571), la recurrente se obligó a cederle en uso, el volquete de Placa WGA-727 (año 2006), el cargador frontal CAT 966-G y la Excavadora CAT 330-CL, entre otros, por el valor de la tarifa horaria de US\$ 23,00, US\$ 50,00 (valor a partir de 1 de agosto de 2007) y US\$ 56,00, respectivamente, y por su parte, que dicha empresa se obligó a pagarle el monto pactado; precisándose en la cláusula cuarta, que el monto de la tarifa horaria que se pagará en calidad de contraprestación por el uso de los bienes, se sujetará al citado valor, con la sujeción invariable de horas mínimas/mes detallados:

Equipos	HM	Valor (US\$)
Volquete WGA-727	150.00	23,00
Cargador frontal CAT 966-G (Serie ANT00201)	150.00	50,00
Excavadora CAT 330-CL (Serie DKY02884)	150.00	56,00

Que se precisó en las cláusulas quinta de los citados contratos (folios 564 y 569), que la forma de pago de los montos pactados sería dentro de los 30 días calendarios posteriores a cada fin de mes o de emitida la correspondiente valorización y facturación.

Que se verifica de la Factura 0001 N° 001454 y de los reportes de conciliación de horas equipo de 9 enero de 2008, proporcionados por la recurrente (folios 583 a 585), que dicha factura fue emitida por el uso del Cargador Frontal 966-G II durante el mes de diciembre de 2007, por un total de 220.00 horas mínimas proporcionales, y de la Excavadora CAT 330-CL durante los meses de noviembre y diciembre de 2007, por un total de 401.30 horas utilizadas.

Que asimismo, de la copia de la Factura 0001 N° 001452 y del reporte de conciliación de horas equipo de 9 enero de 2008 (folios 613, 614, y 1048 y 1049), se tiene que tal factura fue emitida por el uso del

 11



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

volquete de Placa WGA-727 durante los meses de noviembre y diciembre de 2007, por un total de 456.15 horas utilizadas.

Que por otro lado, obra de autos copia del contrato de servicios de transporte de carbón suscrito el 10 de marzo de 2006, entre la recurrente y Black Hill Company S.A.C. (BHC), cuyo plazo de duración estaba supeditado a la demanda solicitada por Cementos Pacasmayo S.A.A. (folios 578 y 579), en virtud del cual aquella se comprometió a transportar el carbón antracita de las tolvas de la Mina Chimú (asiento minero de BHC) hasta la fábrica de Cementos Pacasmayo SAA, pactándose que por el transporte de una TM de carbón, BHC pagaría la suma de US\$ 13,00, y que para tal efecto se estableció en su cláusula quinta, que el transportista entregaría su factura por el total del carbón ingresado a la planta Pacasmayo hasta el último día útil del mes, y que el pago se efectuaría dentro de los primeros 15 días del siguiente mes (folio 579).

Que en tal sentido, de la copia de la Factura 0001 N° 001485, del reporte denominado "Transporte de Carbón de la Mina Chimú a la Fabrica", así como de las respectivas guías de remisión transportistas emitidas (folios 700 a 732), se verifica que parte del importe total por el que fue girado dicha factura corresponde al transporte de 42.77 TM de carbón realizado el 28 de diciembre de 2007, hacia la fábrica o planta de Cementos Pacasmayo SAA, según Guía de Remisión Transportista 002 N° 001589 (folio 730), por el valor equivalente a S/. 1 647,46⁶.

Que finalmente, en cuanto a la Factura 0001 N° 001487 emitida a Energoprojekt Niskogradnja S.A, de la revisión de los documentos "Resumen valorización N° 02-Enero 08" y "Sustento de valorización N° 02-Enero 08" (folios 736 a 750, 1048 y 1049), se verifica que parte del valor contenido en dicha factura fue emitida por el uso de los volquetes de Placa XO-8842 y XO-8843 para la rehabilitación de la carretera Trujillo – Huamachuco tramo Alto Chicama– Huamachuco, en los días 28 y 29 de diciembre de 2007 por el valor equivalente a S/. 1 566,00 (folios 740 y 745).

Que de lo expuesto se concluye que en el ejercicio 2007 se produjeron los hechos sustanciales generadores de los ingresos, esto es, la prestación de los servicios de alquiler de volquetes y equipos pesado y servicios de transporte de carbón, por los que se generó la obligación de pago a favor de la recurrente, siendo que conforme con los términos contractuales respecto del cálculo del precio pactado de ser el caso, resultaba razonable que se tuviera certeza en cuanto a dicha obligación y su importe, por lo que al no haberse reconocido en su oportunidad los ingresos devengados por tales servicios, procede mantener el presente reparo, y confirmar la apelada en este extremo.

2.2 Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2007

Que en cuanto a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los períodos agosto a diciembre de 2007, de la revisión del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071764 a 024-003-0071768, los Anexos N° 01 (punto 3) y 04 al Resultado del Requerimiento N° 0222090004808, los Anexos N° 02 y 03 al Requerimiento N° 0222090005941 y del Anexo N° 02 a su resultado (folios 1320, 1335, 1336, 1342 a 1348, 1355, 1356 y 1450), se advierte que la Administración efectuó reparos a la base imponible del débito fiscal de dichos períodos por concepto de diferimiento de ingresos, al considerar que las siguientes facturas observadas⁷ no fueron emitidas en la oportunidad que correspondía.

Facturas 0001	Emisión	Clientes	Agosto	Setiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
0001308	11/09/07	Maquinarias Andinas S.R.L.	65,652.99	65,652.99			
0001309			86,508.30	86,508.30			
001325	29/09/07	Ingeniería y Servicios Varios S.A.C.	3,650.69	3,650.69			

⁶ El referido importe resulta de considerar las toneladas transportadas (42,77 TM), por el precio unitario establecido en dicha factura (\$ 13,00) y la aplicación del tipo de cambio de S/. 2,963.

⁷ Inicialmente, por este mismo concepto la Administración también reparó la Factura 001 N° 001357, sin embargo su reparo fue dejado sin efecto mediante la apelada, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre el particular.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

001326	29/09/07	Black Hill Company S.A.C.	10,737.45	10,737.45			
0001331	16/10/07	Maquinarias Andinas S.R.L.	10,390.55	62,448.04	72,838.59		
0001332				44,903.52	44,903.52		
0001334			16,908.50	49,251.65	66,160.16		
001345	27/10/07	Ingeniería y Servicios Varios S.A.C.		7,018.92	7,018.92		
001346	27/10/07	Black Hill Company S.A.C.		6,639.63	6,639.63		
001355	05/11/07	Productos Calcareros Trujillo S.R.L.			1,116.85	1,116.85	
001360	14/11/07	Maquinarias Andinas S.R.L.	10,762.82	45,728.23		56,491.05	
001380	21/11/07			16,240.18	95,797.06	112,037.24	
001399	29/11/07	Black Hill Company S.A.C.			5,054.91	5,054.91	
001401	30/11/07	Energoprojekt Niskograndja S.A.			4,845.41	4,845.41	
001402	01/12/07	Ingeniería y Servicios Varios S.A.C.				1,248.75	1,248.75
001422	18/12/07	Maquinarias Andinas S.R.L.			11,832.58	84,218.66	96,051.23
001423					4,579.17	5,113.07	9,692.24
001433	27/12/07	Black Hill Company S.A.C.				8,324.84	8,324.84
001442	31/12/07	Energoprojekt Niskograndja S.A.				3,241.29	3,241.29
001452	16/01/08	Maquinarias Andinas S.R.L.				3,766.78	27,025.63
001454						14,907.45	83,335.22
001485	31/01/08	Black Hill Company S.A.C.					1,647.46
001487	31/01/08	Energoprojekt Niskograndja S.A.					1,566.00

Que al respecto, de acuerdo con el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentra gravada con dicho impuesto, la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, se entiende por prestación de servicios, 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, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero; y de acuerdo con el inciso b) del artículo 13°, en el caso de la prestación o utilización de servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución.

Que asimismo, el inciso c) del artículo 4° de la misma ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, referido al nacimiento de la obligación tributaria, establece que en la prestación de servicios, ésta nace en la fecha en que se emite 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.

Que por su parte, el inciso d) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 136-96-EF y 130-2005-EF, establece que se entiende por fecha en que se emita el comprobante de pago a la fecha en que de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

 13



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que al respecto, el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, aplicable al caso de autos, señalaba que, los comprobantes de pago debían ser emitidos y otorgados en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- i) La culminación del servicio,
- ii) La percepción de la retribución, parcial o total debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido,
- iii) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que de lo expuesto se tiene para el caso de prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria se produce en la fecha en que se percibe la retribución, la fecha en se emite efectivamente el comprobante de pago, o la fecha en que éste debe ser emitido de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que ocurriera primero.

Que por otro lado, de acuerdo con la normatividad del Código Civil, por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida (artículo 1666°), cuyo pago puede pactarse por períodos vencidos o adelantados, y a falta de estipulación, se entiende que se ha convenido por períodos vencidos (artículo 1676°); encontrándose el arrendatario obligado, a pagar puntualmente la renta en el plazo y lugar convenidos y, a falta de convenio, cada mes, en su domicilio (artículo 1681°, numeral 2).

Que asimismo, el referido código señala que el arrendamiento puede ser de duración determinada o indeterminada (artículo 1687°); y concluye en el primer caso, al vencimiento del plazo establecido por las partes, sin que sea necesario aviso previo de ninguna de ellas (artículo 1699°), y en el segundo, dándose aviso judicial o extrajudicial al otro contratante (artículo 1703°).

Maquinarias Andinas S.R.L.

Que en el caso de autos, tratándose de las Facturas 0001 N° 001308, 001309, 001331, 001332, 001334, 001360, 001380, 001422, 001423, 001452 y 001454 emitidas a Maquinarias Andinas S.R.L. (folios 585, 966, 969, 985, 988, 1007, 1009, 1012, 1030, 1033 y 1049), se advierte que éstas corresponden a los servicios de alquiler de las excavadoras CAT 330-BL y CAT 330-CL, de los volquetes de Placa N° XO-8842, XO-8843 y WGA-727, y del cargador frontal CAT 966-G prestados por la recurrente a dicha empresa.

Que como se indicó anteriormente, mediante los contratos de alquiler de volquetes scania y equipos pesados suscritos el 7 de julio de 2007 (folios 561 a 565 y 567 a 571), la recurrente se obligó a ceder en alquiler por un tiempo indefinido, los volquetes de Placa WGA-727, XO-8842 y XO-8843, el cargador frontal CAT 966-G y las excavadoras CAT 330-CL y CAT 330-BL, y por su parte, la citada empresa se obligaba a pagarle en contraprestación el monto de la tarifa horaria pactada en la forma y oportunidad convenida.

Que en tal sentido, las partes acordaron en sus respectivas cláusulas quinta, que la forma de pago de los montos pactados serían dentro de los treinta (30) días calendarios posteriores a cada fin de mes o de emitida la correspondiente valorización y facturación (folios 564 y 569).

Que en tal sentido, tratándose de contratos de servicios de duración indeterminada, y no siendo materia de discusión en el presente caso la fecha de culminación del servicio ni de la percepción de la retribución, a efecto de determinarse el momento del nacimiento de la obligación tributaria correspondiente a los servicios de alquiler observados, correspondía verificar la fecha de vencimiento de los plazos convenidos para el pago de dichos servicios (específicamente al vencimiento de los 30 días calendarios posteriores a cada fin de mes) y la de emisión efectiva de las citadas facturas, lo que ocurra primero.

 14



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que en el presente caso, de acuerdo con los reportes de conciliación de horas equipo adjuntos a las referidas facturas (folios 964, 965, 986, 987, 1001 a 1006, 1027 a 1029 y 1048), se tiene que éstas fueron emitidas por los servicios de alquiler prestados en los meses de julio a diciembre de 2007, conforme con el siguiente detalle:

Factura 0001	Emisión	Períodos del servicio		Folios
0001308	Setiembre	Julio	Agosto	1031 a 1033
0001309	Setiembre	Julio	Agosto	1027 a 1030
0001331	Octubre	Agosto	Setiembre	1010 a 1012
0001332	Octubre	Setiembre	---	1008, 1009
0001334	Octubre	Agosto	Setiembre	1001 a 1007
001360	Noviembre	Setiembre	Octubre	986 a 988
001380	Noviembre	Setiembre	Octubre	983 a 985
001422	Diciembre	Noviembre	Octubre	967 a 969
001423	Diciembre	Octubre	Noviembre	964 a 966
001452	Enero	Noviembre	Diciembre	613, 614
001454	Enero	Diciembre	Noviembre	583 a 585

Que en tal sentido, respecto de tales facturas reparadas, y atendiendo a los términos contractuales pactados por la recurrente y Maquinarias Andinas SRL, se desprende que el vencimiento del pago de la contraprestación por los servicios de alquiler prestados se produjo, en unos casos, en el mismo mes de emisión de las respectivas facturas, y en otros, con posterioridad, por lo que no se encuentra acreditado que la obligación tributaria hubiera operado en un período distinto al declarado por la recurrente, debiéndose dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Energoprojekt Niskogradnja S.A.

Que con relación al referido cliente, de autos se tiene que la Factura 0001 N° 001401, fue emitida por el servicio de alquiler de la excavadora CAT 330-BL, y las Facturas 001 N° 001442 y 001487 por concepto de alquiler de los volquetes de Placa N° WGA-727, XO-8842 y XO-8843 (folios 736, 961 y 980).

Que obra de autos, copia del Contrato de Alquiler de Equipo N° MQP-010/2007 suscrito por la recurrente con Energoprojekt Niskogradnja S.A el 6 de agosto de 2007 (folios 548 a 550), según el cual, aquélla se comprometía a arrendar a dicha empresa el equipo de construcción Excavadora Oruga Marca Caterpillar Model CAT 330 BL, año 2005, por el período que se iniciaría el 6 de agosto de 2007 y con una vigencia mínima de seis (6) meses, previéndose en su cláusula tercera en cuanto a la forma de pago, que el cálculo de las horas trabajadas del equipo se computarían en forma mensual, los días 26 de cada mes, con excepción de la primera valorización, que la recurrente presentaría al cliente valorizaciones mensuales debidamente elaboradas en base a los partes diarios de trabajo de los equipos hasta el quinto día del mes siguiente del trabajo realizado, y que por su parte, el cliente se comprometía a revisar, certificar o rechazar la valorización mensual elaborada en un plazo de cinco (5) días siguientes a su presentación y a efectivizar el pago del 100% del monto mensual aprobado a los treinta (30) días siguientes de la fecha de certificación de la valorización.

Que de la revisión de la Factura 001 N° 001401 así como de la valorización y sustento adjuntos (folios 978 y 979), se tiene que aquélla fue emitida el 30 de noviembre de 2007 por el uso de la excavadora CAT 330-BL, durante el período del 26 de octubre al 25 de noviembre de 2007.

Que en atención a los términos contractuales pactados por las partes, se tiene que siendo que el vencimiento del pago de la contraprestación por dicho servicio ocurrió con posterioridad a la fecha de

15



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

emisión del citado comprobante de pago, de conformidad con la normatividad del Impuesto General a las Ventas, en esta última fecha surgió la obligación tributaria correspondiente a tal servicio, como fue declarado por la recurrente, motivo por el cual procede dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que tratándose de las Facturas 001 N° 001442 y 001487, correspondientes a los servicios de alquiler de los volquetes de Placa N° WGA-727, XO-8842 y XO-8843, de la revisión de lo actuado no se advierte algún documento que acredite que la obligación tributaria haya surgido en un momento diferente al de la fecha de emisión de dichos comprobantes, por lo que toda vez que no se encuentra debidamente sustentado el reparo por diferimiento de ingresos en este extremo, procede dejarlo sin efecto, revocándose la apelada en tal extremo.

Ingeniería y Servicios Varios S.A.C., Black Hill Company S.A.C. y Productos Calcareros Trujillo S.R.L.

Que las Facturas 0001 N° 001325, 001326, 001345, 001346, 001355, 001399, 001402, 001433 y 001485 (folios 955, 972, 1000, 1026, 732, 963, 982, 998 y 1014), fueron giradas a dichas empresas por los servicios de transporte o traslados de determinadas cantidades de carbón y piedra caliza realizados por la recurrente a la fábrica de Cementos Pacasmayo, El Triunfo y Trujillo, en los meses de agosto a diciembre de 2007 y enero de 2008.

Que se verifica de los reportes sobre los servicios de transporte y las guías de remisión proporcionados por la recurrente (folios 700 a 732, 962, 963, 970, 972, 981, 982, 993 a 1000, 1013, 1014 y 1015 a 1026), que las facturas materia de reparo fueron emitidas por los diversos traslados de carbón y piedra caliza que culminaron en los períodos de agosto 2007 a enero 2008, encontrándose distribuida la valorización de dicha facturación conforme con el siguiente detalle (folios 1347 y 1348).

Factura 0001	Emisión	Distribución de los servicios según los períodos de culminación de los traslados				
		Período	Valor	Período	Valor	Folios
001325	Setiembre	Agosto	3650,69	Setiembre	26 046,10	2015, 1026
001326	Setiembre	Agosto	10,737.45	Setiembre	34 902,73	1013, 1014
001345	Octubre	Setiembre	7,018.92	Octubre	18 007,99	999, 1000
001346	Octubre	Setiembre	6,639.63	Octubre	53 825,32	996 a 998
001355	Noviembre	Octubre	1,116.85	---	---	993 a 995
001399	Noviembre	Octubre	5,054.91	Noviembre	54 748,50	981 a 982
001402	Diciembre	Noviembre	1,248.75	---	---	970, 972
001433	Diciembre	Noviembre	8,324.84	Diciembre	39 283,52	962, 963
001485	Enero	Diciembre	1,647.46	Enero	49 922,16	700 a 732

Que de lo expuesto, y en aplicación de la normatividad sobre el Impuesto General a las Ventas y la emisión de comprobantes de pago antes glosada, se tiene que por cada uno de los períodos en que se culminaron los diferentes servicios de transporte o traslados prestados, la recurrente debía emitir los respectivos comprobantes de pago, siendo que a su vez en dichos períodos surgió la obligación tributaria por el valor correspondiente a tales servicios.

Que en tal sentido, el reparo por concepto de diferimiento de ingresos en lo que respecta a las citadas facturas se encuentra arreglado a ley, debiéndose confirmar la apelada en este extremo.

Que el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02285-5-2005, no resulta aplicable al caso de autos, por cuanto se encuentra referido al inciso c) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

2.3.- Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio, agosto y setiembre de 2007

Que conforme se aprecia de la resolución apelada, el Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071769 a 024-003-0071773 y 024-003-0071784, los Anexos N° 01 (punto 3) y 04 al Resultado del Requerimiento N° 0222090004808, los Anexos N° 02, 03 y 06 al Requerimiento N° 0222090005941 y los Anexos N° 02 y 04 a su resultado (folios 1318, 1320, 1332, 1335, 1336, 1344, 1345, 1348, 1390 y 1445), la Administración efectuó reparos por concepto de ingresos diferidos.

Que específicamente, se tiene que los ingresos diferidos reparados corresponden a las Facturas 0001 N° 0001308, 0001309, 0001325, 0001326, 0001331, 0001334, 0001345, 0001346, 0001360 y 0001380 acotadas para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo a junio de 2007, como resultado de la fiscalización efectuada en mérito a la Orden de Fiscalización N° 070063176750 y confirmados por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054436/SUNAT (folios 1670 a 1682).

Que conforme lo antes anotado, de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que cabe indicar que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario; y que para efecto de lo dispuesto en este artículo, se considerarían ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que en tal sentido, para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, resulta aplicable la definición de "devengado" anteriormente glosada a fin de determinarse el momento en que corresponde el reconocimiento de los ingresos como obtenidos.

Facturas 0001 N° 0001308, 0001309, 0001325, 0001326, 0001331, 0001334, 0001345, 0001346, 0001360 y 0001380

Que dichas facturas fueron emitidas por la recurrente a nombre de Ingeniería y Servicios Varios S.A.C., Black Hill Company S.A.C., y Maquinarias Andinas S.R.L. (folios 585, 732, 955, 963, 966, 969, 972, 982, 985, 988, 1000, 1007, 1009, 1012, 1014, 1026, 1030, 1033 y 1049), por los servicios de alquiler de las excavadoras CAT 330-BL y CAT 330-CL, los volquetes de Placa N° XO-8842, XO-8843 y WGA-727 y el cargador frontal CAT 966-G, por los servicios de transporte de carbón.

Que estando al análisis realizado anteriormente sobre el devengamiento de los ingresos y habiéndose evaluado el diferimiento de ingresos de tales facturas con ocasión del reparo por Impuesto General a las Ventas, al dejarse sin efecto dicho reparo en cuanto a las Facturas 0001 N° 001308, 001309, 001331, 001334, 001360 y 001380, y confirmarse en lo que respecta a las Facturas 0001 N° 001325, 001326, 001345, y 001346, procede resolver en igual sentido, debiéndose revocar la apelada a fin de que la Administración proceda a la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y setiembre de 2007 a que se refieren las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071773 y 024-003-0071784.

Facturas según Orden de Fiscalización N° 070063176750

Que tratándose de las facturas materia de reparo por diferimiento de ingresos para el Impuesto General a las Ventas de marzo a julio de 2007 como resultado de la fiscalización prevista por la Orden de Fiscalización N° 070063176750, conforme se advierte de la Resolución de Intendencia N° 026-014-

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

0054436/SUNAT⁸, de las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0007018 a 064-003-0007023 y de lo actuado en el Expediente N° 3628-2011 (folios 746, 754, 755, 1026 a 1028, y 1051-vuelta a 1056), estas facturas corresponden a los servicios de alquiler de equipo pesado y transporte de carbón prestados por Maquinarias Andinas S.R.L., Black Hill Company S.A.C. e Ingeniería y Servicios Varios S.A.C., respecto de las cuales se reestructuró la distribución de los ingresos para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a junio de 2007, conforme con el siguiente detalle:

Factura	Emisión	Servicios	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Folios
0001199	19/04/07	Alquiler de Excavadoras CAT 330-CL y CAT330-BL	5 125,48				571-573
0001200	19/04/07	Alquiler de Cargador Frontal CAT 966-G	24 970,18				569-570
0001211	30/04/07	Transporte de carbón	4 367,72				567-568
0001215	08/05/07	Alquiler de Excavadora CAT 330-CL y cargador frontal CAT 966-G	15 061,94	75 162,45 64 345,88			563-566
0001225	29/05/07	Transporte de carbón		7 471,15			554-555
0001228	29/05/07	Transporte de carbón		871,59			550-551
0001227	29/05/07	Transporte de carbón		1 867,79			552-553
0001239	14/06/07	Alquiler de Excavadoras		7 902,13	86 440,45 69 567,93		541-544
0001244	27/06/07	Transporte de carbón			5 701,29		539-540
0001246	27/06/07	Transporte de carbón			7 664,19		537-538
0001254	06/07/07	Alquiler de Excavadora CAT 330-CL y cargador frontal			14 976,78	123 756,06 72 069,58	529-532
0001271	30/07/07	Transporte de carbón				14 590,34	527-528
0001272	30/07/07	Transporte de carbón				12 994,42	525-526

Que sobre el particular, de acuerdo con lo establecido en el contrato de alquiler de equipo pesado suscrito el 16 de marzo de 2007 (folios 959 a 963 del Expediente N° 3628-2011), la recurrente se obligó a ceder en alquiler el cargador frontal CAT 966-G y las excavadoras CAT 330-CL y CAT 330-BL; y por su parte, Maquinarias Andinas S.R.L. se obligaba a pagarle en contraprestación el monto de la tarifa horaria pactada según la cláusula cuarta, previéndose en la cláusula quinta, que el pago sería dentro de los treinta (30) días calendarios posteriores a cada fin de mes o de emitida la correspondiente valorización y facturación. El plazo de vigencia era de tres (3) meses computado a partir de la emisión de las órdenes de servicios y desde que los equipos empezaran a trabajar en la obra, y al término de dicho plazo, la recurrente se encontraba facultada a desmovilizar sus equipos previa comunicación por intermedio de una carta.

Que según el contrato de servicios de transporte de carbón, suscrito por la recurrente el 1 de enero de 2006 con Ingeniería y Servicios Varios S.A.C. y los suscritos el 1 de enero y 10 de marzo de 2006 con Black Hill Company S.A.C. (folios 612 a 618 del Expediente N° 3628-2011), aquélla se comprometió a transportar el carbón sub bituminoso y antracita desde las tolvas de las Minas Emboscada y Chimú hasta la fábrica de Cementos Pacasmayo S.A.A., pactándose como contraprestación, que se le pagaría por el transporte de una (1) TM de carbón, la suma de US\$ 20,00 y US\$ 13,00, respectivamente, siendo que el plazo de los contratos estaba supeditado a la demanda solicitada por esta última empresa. Asimismo, se estableció en las cláusulas quinta de dichos contratos, que la recurrente (transportista) entregaría su factura por el total del carbón ingresado a la planta Pacasmayo hasta el último día útil del mes, y que el pago se efectuaría dentro de los primeros quince (15) días del siguiente mes (folios 615 y 618 de dicho expediente).

⁸ Cuyo procedimiento contencioso tributario se sigue ante este Tribunal mediante el Expediente N° 3628-2011.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que de la revisión de los reportes de conciliación de horas equipo elaborados a fin de mes (folios 529 a 531, 541 a 544, 563 a 565, 569, 571 y 572 del Expediente N° 3628-2011), los reportes sobre el transporte de carbón y las guías de remisión transportistas emitidas (folios 525, 527, 537, 539, 550, 552, 554, y 567 del mismo expediente), proporcionadas por la recurrente durante la respectiva fiscalización, se verifica que los servicios de alquiler de equipo pesado y transporte de carbón fueron prestados efectivamente en los meses y por los respectivos ingresos detallados en el cuadro anterior, y además que esta valorización era susceptible de ser establecida en virtud de los propios términos contractuales sobre la forma de cálculo de la contraprestación.

Que así por ejemplo, respecto de la Factura 001 N° 0001199 de 19 de abril de 2007, de acuerdo con el reporte de conciliación de horas equipos de fecha 31 de marzo de 2007, se tiene que durante este período, las excavadoras materia de arrendamiento fueron utilizadas por el tiempo de 28.80 horas (folios 7571 a 573), y siendo el valor tarifario por hora de US\$ 56,00, por lo que los ingresos por los servicios prestados en marzo de 2007 ascendían al importe de US\$ 1 612,80, equivalente a S/. 5 125,48 (según el tipo de cambio aplicable).

Que en igual sentido, por ejemplo en cuanto a la Factura 0001 N° 0001272 de 30 de julio de 2007, de lo actuado se tiene que los días 26 a 30 de junio de 2007, mediante las Guías de Remisión Transportista N° 001107 a 011111, 002349 y 002363 (folios 525 y 526), se realizaron siete viajes a la fábrica de Cementos Pacasmayo S.A.A. por el transporte de 315.92 TM de carbón, por lo que habiéndose pactado como contraprestación la suma de US\$ 13,00 por una TM, resulta que los ingresos por los servicios prestados en el período junio de 2007 ascendían al total de US\$ 4 106.96, equivalente a S/. 12 994,00 (según el tipo de cambio aplicable).

Que en este orden de ideas, por tales períodos se devengaron los ingresos provenientes de los servicios de alquiler de equipo pesado y transporte de carbón, por lo que correspondía que la recurrente reconociera dichos ingresos para el cálculo de los respectivos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, conforme lo detallado en el cuadro antes anotado, motivo por el cual el presente reparo se encuentra arreglado a ley, debiéndose confirmar la apelada en este extremo.

3.- Cargas excepcionales no sustentadas

Que de la revisión del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071774, así como del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090004808 y su resultado (folios 1354, 1389 y 1447), se aprecia que la Administración reparó la diferencia de S/. 18 898,00 correspondiente a la Cuenta 66 Cargas Excepcionales del Libro Mayor, por no haber sido debidamente sustentada.

Que mediante el punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° 0222090004808, la Administración observó de la revisión de la declaración jurada y el Libro Mayor, que la recurrente había registrado en la Cuenta 66 Cargas Excepcionales del Libro Mayor el importe total de S/. 71 462,50 (folio 171), el mismo que fue considerado como "Costo de enajenación de valores y bienes del activo fijo" (Casillero 478) en su declaración jurada anual presentada mediante el Formulario PDT 0660 N° 369232 (folio 1258-vuelta), siendo que la Administración solicitó a la recurrente la sustentación correspondiente.

Que al respecto, la recurrente señaló que en el Casillero 478 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 había declarado el costo de enajenación de venta de vehículo el cual corresponde al monto de S/. 52 564,29; además precisó que la Cuenta 66 Cargas Excepcionales comprende además de dicho costo de enajenación, gastos por retraso en pago de penalidad, intereses moratorios, entre otros.

Que se advierte del Libro Mayor del período 2007 (folio 171) que la recurrente registró en la Cuenta 66 Cargas Excepcionales el importe total de S/. 71 962,50; asimismo se aprecia de la declaración jurada presentada mediante el PDT 0660 N° 369232 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (folio 1258-vuelta), que consideró en la Casilla 478 (Costo de enajenación de valores y bienes del activo fijo), el referido importe.





Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que no obstante, conforme lo señalado por la Administración, y reconoce la propia recurrente, dicha Cuenta 66 está conformada por los siguientes conceptos:

• Costo neto de enajenación:	S/. 52 564,29
• Intereses y gastos préstamos:	S/. 1 813,91
• Retraso en pago de penalidad retroexcavadora:	S/. 15 868,70
• Intereses moratorios:	<u>S/. 1 215,60</u>
	S/. 71 462,50

Que la recurrente se limita a señalar que la diferencia detectada de S/. 18 898,00 se trata de un error de clasificación de cuentas, sin embargo de autos se tiene que no cumplió con sustentar tal diferencia que fue declarada como costo de enajenación de valores y bienes del activo fijo, y siendo que dicho costo de enajenación asciende a S/. 52 564,29 el reparo por la diferencia declarada por S/. 18 898,00 se ajusta a ley, por lo que procede confirmar el presente reparo y la apelada en este extremo.

4.- Diferencias entre lo declarado y lo registrado (Cuenta 77 Ingresos Financieros, Subcuentas 771 y 772, y Cuenta 69 Costo de Venta)

Que se aprecia de la revisión del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071774 y Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071768, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas del período diciembre de 2007 (folios 1352 a 1354, 1388, 1389, 1447 y 1450), que la Administración reparó las diferencias entre lo declarado y registrado en el Libro Mayor respecto de la Cuenta 77 Ingresos Financieros, las Subcuentas 771 y 772 Ingreso sobre préstamos y cuenta por cobrar, y la Cuenta 69 Costo de Venta, por los importes de S/. 21 395,00, S/. 1 135,00, y S/. 104 308,00, respectivamente.

Cuenta 77 Ingresos Financieros

Que de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 presentada mediante el PDT 0660 N° 369232 (folio 1258-vuelta), se aprecia que la recurrente consignó por concepto de Ingresos Financieros Gravados (Casillero 473), el importe de S/. 232 209,00, mientras que en su Libro Mayor registró en la Cuenta 77 Ingresos Financieros, el importe de S/. 253 604,00, correspondientes a intereses por préstamos, intereses por cuentas por cobrar, y ganancia por diferencia de cambio, por lo que mediante el Requerimiento N° 02220090004808 de 14 de julio de 2009 (folios 1389 y 1396), la Administración le solicitó que presentara la documentación sustentatoria correspondiente, y regularizara la diferencia detectada por S/. 21 395,00.

Que mediante el escrito presentado el 31 de julio de 2009 (folio 176), la recurrente reconoce dicha diferencia detectada por ingresos financieros, pero alega que a su vez declaró menos costo o gasto al total registrado, pues si se suman las cuentas de destino, las Cuentas 94, 95 y 96, la Cuenta 66 y la Cuenta 69⁹, se obtiene la misma diferencia respecto de lo declarado por concepto de gasto o costo (esto es, por el total de S/. 21 395,80); siendo que incluso, posteriormente, mediante la declaración rectificatoria presentada con el PDT 0660 N° 750000260 de 8 de setiembre de 2009 (folios 34 a 36), modificó el aludido Casillero 473 (Ingresos Financieros Gravados) al importe de S/. 253 605,00.

Que estando a lo expuesto, el presente reparo se encuentra arreglado a ley, confirmándose la apelada en este extremo.

Subcuentas 771 y 772

Que conforme lo anotado por la Administración, en base a la revisión del Libro Mayor, Registro de Ventas y Análisis de las Clases 6 y 7 exhibidos o presentados por la recurrente en la instancia de fiscalización (folios 841, 860 y 1276), la recurrente percibió por concepto de Ingresos Financieros del período

⁹ Cuenta 94 por S/. 195 288,94, Cuenta 95 por S/. 385 634,89, Cuenta 96 por S/. 401 837,81, Cuenta 66 por S/. 71 462,50 y Cuenta 69 por S/. 2 934 414,14.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

diciembre de 2007 (Cuenta 77), adicionalmente a las ganancias por diferencias de cambio - Subcuenta 776 (por el importe de S/. 252 324,89), ingresos por intereses sobre préstamos e intereses sobre cuentas por cobrar (Subcuentas 771 y 772) por S/. 172,10 y S/. 1 107,59, respectivamente, que sumados resulta el importe de S/. 1 135,00, de manera tal que sus ingresos financieros por dicho período ascendían al monto de S/. 253 459,64.

Que en tal sentido, en base a la comparación de las citadas cuentas de ingresos del Libro Mayor, el Registro de Ventas y la declaración del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 (folios 1267 y 1276), la Administración estableció una base imponible afecta de S/. 289 264,00, y siendo que la recurrente sólo declaró el importe de S/. 288 129,00, estableció una diferencia no declarada de S/ 1. 135,00, que correspondería a los referidos intereses sobre préstamos y cuentas por cobrar.

Que así, mediante el Anexo N° 02 al Requerimiento N° 02220090004808 (folios 1389 y 1396), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria, y regularizara dicha diferencia detectada; dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento (folio 1352), que aquella se limitó a señalar que no había registrado dicho importe, y adjuntó nuevamente copia de la Cuenta 77 Ingresos Financieros del Libro Mayor (folios 170, 175 y 176); por lo que procedió a su acotación para efecto del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, conforme se advierte de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 1447 y 1450).

Que respecto del Impuesto General a las Ventas, debe indicarse que el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que tal tributo grava la prestación o utilización de servicios en el país; que el numeral 1 del literal c) de su artículo 3° dispone que para fines de este tributo se entiende por servicios a 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 efecto del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero, precisando que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Que de conformidad el inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del reglamento de dicha ley, se encontraban gravados con dicho impuesto, los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato, y que se el servicio es utilizado en el país, cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.

Que de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07842-3-2012 y 01760-1-2010, no es posible concluir sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en los libros contables, tales como el Libro Mayor (que se encuentra estrechamente vinculado al Libro Diario) y el Registro de Ventas corresponden a operaciones que debían estar gravadas con el Impuesto General a las Ventas, pues podrían corresponder a operaciones exoneradas o inafectas.

Que en el presente caso, la Administración considera que la diferencia detectada respecto de los ingresos contabilizados en las Subcuentas 771 y 772 (intereses sobre préstamos e intereses sobre cuentas por cobrar), corresponden a operaciones efectuadas por la recurrente en diciembre de 2007 que se encuentran afectas al Impuesto General a las Ventas, apreciándose además que la citada afirmación no se sustenta en comprobantes de pago u otros documentos en el que se señale el origen de dichas operaciones.

Que por lo tanto, en aplicación de la normatividad y jurisprudencia citadas, toda vez que la Administración no ha determinado en forma fehaciente que los ingresos contabilizados en las referidas Subcuentas 771 y 772 se refieran a operaciones que debían estar gravadas con el Impuesto General a las Ventas, corresponde levantar tal reparo y revocar la apelada en este extremo.

 21



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que tratándose del Impuesto a la Renta, de lo actuado se tiene que dicha diferencia detectada se encuentra comprendida dentro de la diferencia global establecida de la comparación de la Cuenta 77 Ingresos Financieros del Libro Mayor y lo declarado por la recurrente por este concepto, cuyo reparo fue materia de análisis anteriormente.

Que en tal sentido, al haber sido incluida la diferencia de S/ 1 135,00 para efecto de la determinación del citado Impuesto a la Renta (folio 1447), se evidencia una duplicidad de acotación, debiéndose dejar sin efecto el presente reparo para efecto de dicho impuesto, y revocar la apelada en este extremo.

Cuenta 69 Costo de Ventas

Que de la comparación entre lo declarado por concepto de costo de venta del ejercicio 2007 (folio 1258-vuelta), y lo registrado en el Libro Mayor del mismo año (folios 859 y 860), se estableció una diferencia de S/. 577 923,12, por lo que mediante el Requerimiento N° 02220090004808 (folios 1389 y 1396), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara en forma documentada dicha diferencia y efectuara la rectificación correspondiente.

Que como consta al cierre de dicho requerimiento (folios 1352 y 1353), la recurrente señaló en su respectivo escrito de respuesta de 15 de junio de 2009, que de su Libro Diario se puede verificar que no registró un menor importe por costo de venta, no habiéndose afectado a resultados, por lo que si rectificara su balance anual determinaría el mismo impuesto a pagar (folios 47 a 58).

Que en base a la revisión y evaluación de las fojas 204 a 207 del Libro Diario (folios 204 a 207), de las Cuentas 60.6 Compras, 61.1 Compras Mercaderías, 63 Servicios Prestados por terceros y 69 Costo de Ventas del Libro Mayor (folios 53, 55, 56 a 58) así como del "Análisis de las Clases 6 y 7" proporcionado por la recurrente (folios 859 y 860), se estableció que también formaba parte del costo de venta del ejercicio 2007, la suma de S/. 473 615,00 correspondiente a la Depreciación de Inmuebles, Maquinaria y Equipo, por lo que conforme se dejó constancia en los resultados del citado requerimiento (folios 1333, 1337 y 1447), la Administración disminuyó el importe de la diferencia detectada a S/. 104 308,00.

Que en tal sentido, la Administración procedió al reparo de dicha diferencia (S/. 104 308,00) para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, lo que se encuentra arreglado a ley, y no ha sido desvirtuado por la recurrente en la instancia de apelación, limitándose únicamente a señalar que se trata de un tema de reclasificación de cuentas que ya fueron rectificadas, verificándose inclusive de autos que mediante la declaración rectificatoria presentada con el PDT 0660 N° 7500000260 de 8 de setiembre de 2009 (folios 34 a 36), aquella disminuyó el importe del costo de venta originalmente declarado (hasta por un monto mayor a la diferencia).

Que por lo tanto, estando a lo expuesto procede mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

5.- No utilización de Medios de Pago

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071774 y la resolución apelada (folios 1447 y 1707-vuelta), se aprecia que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la Administración consideró el reparo por concepto de gastos cancelados sin la utilización de medios de pago, de acuerdo con lo verificado en mérito a la Orden de Fiscalización N° 070063176750.

Que es del caso anotar que en virtud de la Orden de Fiscalización N° 070063176750, la Administración inició a la recurrente la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de febrero a julio de 2007, y como consecuencia de ello, efectuó reparos al crédito fiscal de dichos períodos por concepto de no utilización de medios de pago, entre otros, por lo que emitió las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0007018 a 064-003-0007023 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0020689 a 064-002-00693, y dicho reparo fue mantenido en parte por la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054436/SUNAT¹⁰,

¹⁰ Cuyo procedimiento contencioso tributario se sigue ante este Tribunal con el Expediente N° 3628-2011.

(Handwritten signatures and initials)



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

específicamente en el extremo referido a las Facturas 001 N° 09662, 00742, 00747 y 00759 de 25 de marzo, 23 y 31 de mayo y 30 de junio de 2007 (folios 1669 a 1682 y 1707-vuelta).

Que al tratarse de períodos del impuesto diferentes a los que son materia de autos (Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre y diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007), la Administración no ha contravenido el procedimiento legalmente establecido al sustentarse en el reparo a tales facturas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, siendo comunicada de ello la recurrente durante la fiscalización mediante los Anexos N° 01 y 05 al Requerimiento N° 0222090005941 a fin de que cumpliera con formular sus descargos en forma documentada (folios 1333 y 1337), no siendo relevante que las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0007018 a 064-003-0007023 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0020689 a 064-002-00693 hayan sido objeto de impugnación.

Que en tal sentido, procede determinar si el presente reparo a tales facturas, conforme se detallan a continuación, se encuentra arreglado a ley.

2007	Proveedor	RUC	Factura 001 N°	Fecha de emisión	de Valor de Compra	IGV	Precio de Compra
Marzo	Est. Serv. América Soler S.A.C.	20480911564	09662	25/03/2007	5 301,60	1 007,30	6 308,90
Mayo	Transportes Ruíz e Hijos S.A.C.	20440466100	00742	03/05/2007	11 569,83	2 198,27	13 768,10
Mayo			00747	31/05/2007	13 918,62	2 644,54	16 563,16
Junio			00759	30/06/2007	35 017,69	6 653,36	41 671,05

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 3° de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, según el texto vigente para el caso de autos¹¹, las obligaciones que se cumplieran mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe fuera superior a cinco mil nuevos soles (S/. 5 000,00) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1 500,00), deberían efectuarse utilizando los medios de pago referidos en el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que conforme con el citado artículo 5°, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° son depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y tarjetas de crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de "no negociables", intransferibles, "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que por su parte, el artículo 8° de la misma ley dispuso, para efecto tributario, que los pagos que se realizaran sin utilizar medios de pago no daban derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios; adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hubieran deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se debería realizar cuando se realizara el pago correspondiente a la operación que generaba la obligación.

Que en respuesta a los Requerimientos N° 0622080000076 y 0622080000117 y Anexos N° 03 adjuntos, emitidos en virtud de la aludida Orden de Fiscalización N° 070063176750 (folios 773, 777, 795, y 801 del Expediente N° 3628-2011), la recurrente presentó los escritos de 23 y 30 de enero de 2008 (folios 770 a 772 y 785 a 793 del Expediente N° 3628-2011) en los que señaló que las referidas facturas fueron canceladas con cheques del Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental depositados en las cuentas corrientes de los proveedores, además de los depósitos de detracciones del Banco de la Nación y adjuntó copia de tal documentación (folios 202, 203, 205 y 315 del Expediente N° 3628-2011).

¹¹ Texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 975.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Factura 001 N° 09662

Que tratándose de la Factura 001 N° 09662, emitida por la adquisición de 643 galones de Diesel 2 ascendente al total de S/. 6 308,90, se tiene de la revisión de lo consignado en dicha factura así como del Recibo de Egreso N° 002-000585, que fue cancelada mediante el Cheque N° 252 del Banco de Crédito del Perú, el cual fue cobrado el 12 de abril de 2007 según el Estado de Cuenta Corriente del 1 al 30 de abril de 2007 de la recurrente (folio 33 a 36 del Expediente N° 3628-2011).

Que de la revisión del citado cheque (folio 896 del Expediente N° 3628-2011), se aprecia que no contiene la cláusula "no negociables", intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente; no encontrándose acreditado que dicho cheque hubiera sido depositado directamente a cuenta corriente bancaria del proveedor de la recurrente, a fin de considerarse cumplida la obligación de pago con un medio de pago; por lo que procede confirmar el presente reparo y la resolución apelada en dicho extremo.

Facturas 001 N° 00742, 00747 y 00759

Que respecto de las Facturas 001 N° 00742, 00747 y 00759 (folios 83, 97 y 161 del Expediente N° 3628-2011), emitidas por los servicios de transporte de carbón contratados a Transportes Ruiz e Hijos SAC, se aprecia de lo consignado en las mismas que fueron canceladas con los Cheques N° 653, 673 y 694 del Banco Continental girados por los importes de US\$ 4 166,89, US\$ 5 006,50, y US\$ 12 623,61, de cuya copia se aprecia que éstos no contienen la cláusula "no negociables", intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente (folios 82, 96 y 160 del Expediente N° 3628-2011), y no es posible vincular los depósitos de las constancias de depósito de detracciones con las mencionadas facturas (folios 82 y 95 del Expediente N° 3628-2011).

Que sin embargo, de los Estados de Cuenta Corriente del Banco de Crédito del Perú del 31 de mayo de 2007 y 30 de junio de 2007 correspondiente a la Cuenta Corriente N° 570-1520927-1-82 en dólares de la empresa Transportes Ruiz e Hijos SAC, así como del voucher de depósito de 10 de julio de 2007 (folios 307, 309 y 313 del Expediente N° 3628-2011) se aprecia que los referidos cheques fueron depositados en dicha cuenta.

Que de lo expuesto, se concluye que tales facturas reparadas fueron canceladas mediante el depósito de los Cheques N° 653, 673 y 694 del Banco Continental realizado a una cuenta corriente en dólares del Banco de Crédito del Perú a nombre de la citada empresa, esto es, mediante depósitos en cuenta bancaria del proveedor de la recurrente.

Que en tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente cumplió con presentar la documentación que sustentaba fehacientemente la cancelación de dichas facturas con un medio de pago, debiéndose dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en tal extremo.

6.- Gasto que no cumple con el principio de causalidad

Que de acuerdo con el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0071774 y la resolución apelada (folios 1447 y 1707-vuelta), para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la Administración consideró el reparo de la Factura 001 N° 008712 por no cumplir con el principio de causalidad según lo verificado en mérito a la Orden de Fiscalización N° 070063176750.

Que como se indicó, la Administración reparó el gasto contenido en la Factura 001 N° 008712 de 30 de abril de 2007, emitida por Hermanos Castañeda Cueto S.A.C por la venta de 10 mini King Kong por el importe de S/. 139,00 y anotada en el respectivo Registro de Compras de abril de 2007 (folio 397 del Expediente N° 3628-2011 y 1707-vuelta del presente expediente), sustentándose en que la recurrente no habría acreditado el cumplimiento del principio de causalidad.

Que mediante los Requerimientos N° 0622080000076 y 0622080000117 y Anexos N° 03 adjuntos, emitidos en virtud de la aludida Orden de Fiscalización N° 070063176750 (folios 773, 777, 795, y 801 del Expediente N° 3628-2011), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

fehaciente, la utilización del crédito fiscal contenido en la referida factura de compra de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 18° (inciso a) y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que en igual sentido a lo señalado previamente respecto del reparo por no utilización de medios de pago vinculado con una fiscalización anterior, procede determinar si en el presente caso el mencionado reparo se encuentra arreglado a ley.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al presente caso, dispone que a fin de establecerse la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356¹², señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que al respecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07707-4-2004, N° 08318-3-2004 y N° 00692-5-2005, entre otras, se ha dejado establecido que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que además se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06072-5-2003, que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de lo actuado en el Expediente N° 3628-2011 se aprecia que en respuesta a los citados Requerimientos N° 0622080000076 y 0622080000117, la recurrente presentó los escritos de 23 y 30 de enero de 2008 (folios 770 a 772 y 785 a 793 del Expediente N° 3628-2011), sin que haya expuesto argumento u ofrecido medio probatorio alguno destinados a sustentar la adquisición a que refiere la factura observada, por lo que se procedió a su reparo para efecto de la determinación del crédito fiscal correspondiente al Impuesto General a las Ventas de abril de 2007, conforme se dejó constancia al cierre de dichos requerimientos (folios 765, 769, 779 y 784 del Expediente N° 3628-2011).

Que por otro lado, el cuestionamiento u observación a la citada factura para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, fue comunicado a la recurrente mediante el Requerimiento N° 02220900005941 y su Anexo N° 05 (folios 1333 y 1339 del presente expediente), a fin de que procediera a efectuar sus descargos en forma documentada, lo que no cumplió, no sustentando dicha causalidad, conforme se dejó constancia al cierre de dicho requerimiento (folio 1323 del presente expediente).

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no ha presentado documentación que permitiera acreditar la causalidad del gasto contenido en la Factura 001 N° 008712, corresponde confirmar el mencionado reparo y la apelada en dicho extremo.

¹² Ley que modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicada en el diario oficial "El Peruano" de 18 de octubre de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

7.- Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4.1%

Que conforme se aprecia del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071775 a 024-003-0071782 (folio 1444), la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% respecto de los reparos por concepto de operaciones no reales y gasto que no cumple con el principio de causalidad.

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, e incluye las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°, según el cual las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre las sumas a que se refiere el mencionado inciso.

Que el artículo 13°-B del reglamento de la citada norma, aprobado el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, siendo que reúnen la misma calificación, incluyéndose, entre otros, a los gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que de acuerdo con lo señalado en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, tales como la N° 05525-4-2008, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4.1%, pues la referida tasa adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, no obstante no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que conforme con lo antes señalado la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% sobre la base de los reparos por gastos sustentados en operaciones no reales y gasto que no cumple con el principio de causalidad, habiéndose dejado sin efecto en esta instancia el primer reparo y confirmado el siguiente, por lo que dado que sólo este último gasto reparado no resulta susceptible de posterior control tributario, la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta se encuentra arreglada a ley en este extremo, debiéndose revocar la apelada a fin de que se efectúe la reliquidación correspondiente en cuanto a la aplicación de la referida tasa adicional.

8.- Resoluciones de Multa

Resoluciones de Multa N° 024-002-0116347, 024-002-0116348, 024-002-0116350, 024-002-0116355, 024-002-0116356, y 024-002-0116358 a 024-002-0116360

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0116347, 024-002-0116348, 024-002-0116350, 024-002-0116355, 024-002-0116356, y 024-002-0116358 a 024-002-0116360 (folios 1559 a 1569) fueron giradas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (vigente desde el 6 de febrero de 2004), según el cual constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o

26



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dichas resoluciones de multa se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas de agosto y setiembre de 2007, el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a mayo, agosto y setiembre de 2007, contenidas en la Resolución de Determinación N° 024-003-0071764, 024-003-0071765, 024-003-0071774, 024-003-0071769 a 024-003-0071771, 024-003-0071773 y 024-003-0071784, mediante las que se efectuaron reparos por concepto de operaciones no reales, diferimiento de ingresos para el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, diferencia entre lo declarado y registrado por la Clase 7 (Ingresos Financieros), diferencias entre lo declarado y anotado en los libros contables, no utilización de medios de pago, y gastos que no cumplen el principio de causalidad.

Que en tal sentido, toda vez que en esta instancia, sólo han sido mantenidos en su integridad los reparos por diferimiento de ingresos con incidencia en el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y gasto que no cumple el principio de causalidad, dejándose sin efecto total o parcialmente los restantes reparos, como es el caso del reparo por operaciones no reales, diferimiento de ingresos con incidencia en el Impuesto General a las Ventas, diferencia entre lo declarado y registrado por la Clase 7 (Ingresos Financieros) y no utilización de medios de pago, lo cual genera la reliquidación de las determinaciones contenidas en las citadas resoluciones de determinación, procede emitir pronunciamiento en similar sentido respecto de las mencionadas resoluciones de multa, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de las respectivas sanciones contenidas en las multas impugnadas.

Resolución de Multa N° 024-002-0116351

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0116351 (folio 1506) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, al no cumplir la recurrente con presentar y/o exhibir la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0221090000972, indicándose como fecha de infracción el 15 de junio de 2009, un importe de multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos, es decir, S/. 24 259,00, al que se le aplicó el 50% de rebaja por el Régimen de Gradualidad, esto es, S/. 12 130,00, más intereses.

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite¹³.

Que en cuanto a la determinación de la sanción, la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable al presente caso¹⁴, sanciona a la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° precitado, con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos (IN), y según su Nota 10 cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que el artículo 180° del referido texto normativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que las multas se podrán determinar en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha

¹³ Este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 08975-3-2009 y 12189-3-2009, ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas, y que la infracción tipificada en el numeral 5 del mismo artículo 177°, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que la Administración le pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de aquélla.

¹⁴ Conforme con el Comprobante de Información Registrada que obra a folios 1943 y 1944.



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción; y a los Ingresos Netos (IN) de un ejercicio gravable, entre otros conceptos. Agrega que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, cabe señalar que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial.

Que de autos se observa que mediante el Requerimiento N° 0221090000972, notificado el 8 de junio de 2009 (folios 1426 a 1428), se solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación de diversa información y documentación relacionada con sus obligaciones tributarias materia de fiscalización, entre las que se encontraba el Libro de Planillas de Pago, el Libro de Retenciones y la documentación sustentatoria correspondiente (folio 1427); dejándose constancia al cierre de dicho requerimiento, ocurrido el 15 de junio de 2009 (folio 1423), que aquella exhibió el Libro de Planillas, pero no la documentación sustentatoria de dicho libro (boletas de pago de los trabajadores).

Que mediante el Requerimiento N° 0222090004126 y su Anexo N° 01, notificado el 16 de junio de 2009 (folios 1418), la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera la referida documentación sustentatoria, lo que cumplió conforme consta en el resultado de dicho requerimiento cerrado el 24 de junio de 2009 (folio 1415).

Que en tal sentido, al verificarse en autos el incumplimiento de la recurrente respecto de la exhibición de la documentación requerida, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, calculándose la multa aplicable de conformidad con la Tabla I y el artículo 180° Código Tributario, y habiéndose aplicado el Régimen de Gradualidad correspondiente al haberse subsanado dicha infracción, motivo por el cual procede confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0116352

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0116352 (folio 1469), ha sido emitida por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, por llevar el Registro de Activo Fijo sin observar la forma y condiciones establecidas, indicándose como fecha de infracción el 15 de junio de 2009, un importe de multa equivalente al 0.3% de los Ingresos Netos, es decir, S/. 12 130,00, al que se le aplicó el 50% de rebaja por el Régimen de Gradualidad, esto es, S/. 6 065,00, más intereses.

Que el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981 (publicado el 15 de marzo de 2007), señala que constituye infracción llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que en cuanto a la determinación de la sanción, la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable al presente caso, sanciona a la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 175° precitado, con una multa equivalente al 0.3% de los Ingresos Netos (IN), y según su Nota 11 cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

 28



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que conforme con el numeral 4 del artículo 87° del mismo código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, los administrados están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que de acuerdo con el numeral 16 del artículo 62° del anotado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 981, la SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia, vinculados a asuntos tributarios. El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados. Asimismo, la SUNAT mediante resolución de superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Que el artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establecía que las personas jurídicas estaban obligados a llevar contabilidad completa; y en tal sentido, el inciso f) del artículo 22° de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, preveía que las empresas deberían llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en el que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que siendo la recurrente una persona jurídica generadora de rentas de tercera categoría, se encontraba obligada a llevar un control permanente de los bienes del activo fijo, de acuerdo con lo establecido por la citada normatividad del Impuesto a la Renta.

Que en los resultados del Requerimiento N° 0221090000972, cuyo cierre ocurrió el 15 de junio de 2009 (folio 1422), en base a la revisión de los libros y registros contables presentados por la recurrente, la Administración observó que su Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo era llevado sin anotarse la fecha de ingreso del activo a la contabilidad, ni las depreciaciones, configurándose así la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario; y mediante el Requerimiento N° 0222090004126 (folio 1417), le comunicó que podía acogerse al Régimen de Gradualidad de acuerdo con lo señalado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT (esto es, subsanando dicha infracción al rehacerse dicho registro respectivo), lo que cumplió conforme se dejó constancia en el resultado de dicho requerimiento (folio 1415).

Que conforme lo expuesto, la comisión de la infracción se encuentra debidamente acreditada, y habiéndose calculado el importe de la multa aplicable conforme a ley, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0116354

Que de autos se advierte que la Resolución de Multa N° 024-002-0116354 (folios 1326, 1338, 1357, 1391, 1505), ha sido emitida por la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, al no haber cumplido la recurrente con proporcionar la información o documentos requeridos sobre la cancelación o pago de sus compras solicitadas mediante el Requerimiento N° 0222090004808, señalándose como fecha de comisión de la infracción al 28 de agosto de 2009, y la multa equivalente al 0.3% de los ingresos netos declarados por el ejercicio 2008, sin considerarse el Régimen de Gradualidad.

Que el numeral 5 del artículo 177° del referido código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que éste establezca.

29



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye una de las obligaciones de los contribuyentes, permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale éste las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos. Asimismo, el numeral 6 dispone que deberán proporcionar a la Administración la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que en tal sentido, el numeral 1 del artículo 62° del anotado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes (inciso a); su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad (inciso b); y sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (inciso c).

Que en cuanto a la determinación de la sanción, la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981, sanciona a la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° precitado, con una multa equivalente al 0.3% de los Ingresos Netos; y siendo aplicable lo dispuesto por el artículo 180° anteriormente glosado.

Que es del caso precisar, que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08975-3-2009 y 12189-3-2009, entre otras, que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, se encuentra relacionada con no proporcionar información y documentación que la Administración le pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., información que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de aquélla.

Que mediante el Requerimiento N° 0222090004808, notificado el 14 de julio de 2009 (folios 1390 y 1391), la Administración solicitó a la recurrente, respecto de la cancelación de sus compras observadas en el Anexo N° 03 adjunto, que presentara o proporcionara, en el caso de que los pagos fueran al crédito, el detalle de las fechas y plazos otorgados, las garantías exigidas, etc., en el caso que los pagos se hubieran efectuado con cheque, copia de los cheques por el anverso y reverso, de los estados de cuenta bancarios, los nombres de las personas que en su representación los entregaron y de aquéllas que los recibieron en representación de sus proveedores, entre otros; en el caso de que los pagos fueran mediante depósito o transferencia, el detalle de éstos, copia de las constancias emitidas o de los estados de cuenta bancarios en lo que consten los cargos en cuenta, entre otros.

Que conforme se dejó constancia en los resultados de dicho requerimiento, cuyo cierre se produjo el 28 de agosto de 2009 (folio 1357), la recurrente no cumplió precisar la forma de pago a sus proveedores, ni proporcionó la información y documentación requeridas, y en tal sentido, se le comunicó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en tal sentido, de autos se verifica que la recurrente no cumplió con proporcionar la información y documentos que le fueron requeridos sobre sus actividades o las de terceros con los que guardaba relación, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, sancionada con la Resolución de Multa N° 024-002-0116354, no resultando aplicable el Régimen de Gradualidad de Sanciones, al no haber subsanado la infracción, pese a que se le reiteró que proporcionara dicha información y documentación mediante el Requerimiento N° 0222090005941, lo que no cumplió (folios 1326 y 1338).

 30



Tribunal Fiscal

N° 22298-3-2012

Que por tanto, y habiéndose calculado el importe de la multa acotada de conformidad con la Tabla I y el artículo 180° del Código Tributario, procede confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0054510/SUNAT de 30 de noviembre de 2010, en el extremo referido a los reparos por operaciones no reales, diferimiento de ingresos con incidencia en el Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta respecto de las facturas emitidas a Maquinarias Andinas S.R.L. y Energoprojekt Niskograndja S.A., diferencia entre lo declarado y registrado en las Subcuentas 771 y 772, no utilización de medios de pago respecto de las Facturas 001 N° 00742, 00747 y 00759, la tasa adicional del Impuesto a la Renta del 4.1% respecto del reparo por operaciones no reales y las sanciones vinculadas con dichos reparos, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

DE POMAR SHIROTA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
CM/BV/VR/ra



ANEXO 3



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

EXPEDIENTE N° : 3962-2007
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 25 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0005945/SUNAT de 22 de enero de 2007, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 072-003-0001094 y 072-003-0001560, giradas por el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003 y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Amazonía del ejercicio 2003; y las Resoluciones de Multa N° 072-002-0001144 y 072-002-0001759, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que a fin de optimizar las actividades y organizar correctamente el funcionamiento de las empresas del grupo empresarial al que pertenece, se encarga de centralizar todos los cobros efectuados por terceros respecto de los servicios que las diferentes empresas del grupo adquieren, tales como, asesoramiento legal, marketing, servicios informáticos, entre otros; siendo que, como consecuencia de ello, los proveedores emiten la factura a por los servicios que prestan, quien registra el gasto y luego lo distribuye entre las demás empresas.

Que en ese sentido, la recurrente indica que recibió la Factura N° 568-0000063, emitida por por los gastos que le correspondía reembolsar, la que cumple con los requisitos exigidos por ley; precisando que, al no dedicarse dicha empresa a prestar el servicio de centralización de gastos a otras empresas, contrató a Macroconsult S.A. para elaborar un “Estudio de Precios de Transferencia” a fin de establecer el porcentaje que le correspondía asumir a cada una de las empresas del grupo.

Que la recurrente sostiene que el citado “Estudio de Precios de Transferencia” probaría que los servicios se prestaron efectivamente, ello teniendo en cuenta que a partir de enero de 2004 el contribuyente debía sustentar el valor de las operaciones entre partes vinculadas a través de un peritaje técnico, por lo que, pese a que para el ejercicio 2003 la norma no estaba vigente, se puede inferir que el legislador considera que el informe del perito técnico es prueba suficiente del valor de mercado de dichos servicios.

Que anota la recurrente que en la fiscalización del ejercicio 2003 a Tabacalera Nacional S.A.A., empresa vinculada, la Administración únicamente le habría solicitado los documentos que acreditaran la distribución del gasto de los servicios entre empresas vinculadas; lo que evidenciaría que la Administración ha considerado, en otras fiscalizaciones, a otros contribuyentes, que dicha documentación es la más adecuada para sustentar el gasto por servicios prestados entre empresas vinculadas.

Que en este contexto, afirma la recurrente que al haber presentado la documentación que la norma requiere que mantenga y que la Administración viene solicitando a otros contribuyentes, ésta debe ser considerada como sustento suficiente para la distribución y prestación de los servicios centralizados en por lo tanto, no considera necesario brindar mayor documentación que acredite la verosimilitud de los servicios prestados, más aún cuando la información solicitada pertenece a una empresa distinta a la fiscalizada.

Que de otro lado, menciona que los gastos refacturados por , al estar relacionados con la prestación de servicios legales, informáticos y gastos de viajes, entre otros, son



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

necesarios y relacionados a la actividad de la empresa, puesto que sin ellos no podría operar en condiciones óptimas y eficientes.

Que indica que la Administración debe tener en cuenta que en su contabilidad no ha registrado cuenta alguna por servicios legales, de informática y demás, los mismos que han sido facturados directamente por lo que evidencia que recibió efectivamente los servicios por .., pues de lo contrario habría tenido la necesidad de contratar directamente los servicios de los proveedores, anotando las correspondientes facturas en su registros contables.

Que agrega que la Administración puede corroborar fehacientemente que el monto global de los servicios prestados ha servido de base para determinar la distribución del gasto entre las diversas empresas del grupo. Según la recurrente, de no habersele trasladado los gastos, el grupo empresarial al que pertenece hubiera obtenido una ventaja tributaria no permitida por la legislación tributaria, pues la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a ella es del 10%, a diferencia de la tasa de British American Tobacco del Perú S.A.C., la que asciende a 30%, desvirtuándose de esta manera que el mecanismo del traslado del gasto tuviera como objetivo el aprovechamiento de un beneficio tributario.

Que respecto a los gastos por elaboración de planillas ejecutivos, honorarios legales, tecnología de la información, remuneración de ejecutivos extranjeros y empleados y gastos por viajes indica que su corroboración puede hacerse de los anexos presentados en su oportunidad a la Administración, proporcionados por British American Tobacco del Perú S.A.C. como información base originada en sus registros contables como fuente para el trabajo de Macroconsult.

Que con relación al gasto por concepto de "Regulación Lucha contra el contrabando de cigarrillos" sostiene que si bien no se dedica directamente a la venta de cigarrillos, proporciona la materia prima a las demás empresas que producen los cigarrillos; por lo que si el contrabando de éstos sigue creciendo, la industria del tabaco se vería perjudicada y disminuirían sus pedidos y, por tanto, los ingresos de la recurrente. En ese sentido, es un gasto necesario para la recurrente y no como indica la Administración, lo que se basa únicamente en indicar que el contrabando solo afectaría a las empresas que comercializan directamente los cigarrillos a los consumidores finales.

Que añade que sostener que la información contable y financiera de British American Tobacco no debe ser de su exclusiva posesión resulta irracional puesto que al ser las empresas del grupo, entes separados, mal se podría asumir que la recurrente debía obtener los documentos propios de la citada empresa únicamente porque les ayuda a centralizar los gastos, siendo que los artículos 62º y 87º del Código Tributario, citados por la Administración, se refieren a documentos de la empresa que está siendo fiscalizada.

Que la Administración señala que de los Resultados de los Requerimientos Nº 00160119 y 0722050000259 el área acotadora consideró que los gastos realizados por servicios supuestamente efectuados por British American Tobacco del Perú S.A.C. no fueron debidamente sustentados por la recurrente, en el sentido de establecer su relación de causalidad.

Que indica que resulta necesario que se justifique la necesidad del gasto, ya sea que incida directa o indirectamente en la generación de renta; lo que la recurrente no acreditó tanto en la etapa de fiscalización como en la de reclamación, puesto que sólo se limitó a proporcionar la Factura Nº 568-0000063 emitida por British American Tobacco del Perú S.A.C., no obstante, era necesaria la exhibición de otra documentación que acreditara en qué medida el gasto estaba vinculado a la generación de la renta o al mantenimiento de la fuente productora.

Que indica que la documentación solicitada no fue presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, lo que impidió que la Administración pudiera comprobar fehacientemente la realización del gasto, toda vez que no se contó con los elementos necesarios para la identificación de los servicios prestados, en consecuencia, tales gastos no pueden ser considerados para efectos tributarios al no haberse acreditado la relación de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

Que añade que los documentos requeridos para sustentar el gasto corresponden a operaciones propias de la recurrente, específicamente a los servicios que afirma haber recibido de British American Tobacco del Perú S.A.C.; siendo que el hecho que los gastos del grupo se centralicen en ésta y luego se distribuya y asigne el gasto entre las empresas del mismo, no implica que la documentación fuente sea exclusiva de British American Tobacco del Perú S.A.C., debiendo compartirse tal documentación e información con las empresas involucradas, en particular la recurrente, debiéndose documentar con información fehaciente las operaciones realizadas, máxime si dicho gasto tiene incidencia tributaria no eximiéndose a la recurrente de los requisitos de vinculación y causalidad del gasto, contenidos en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación al gasto de Regulación – Lucha contra el contrabando de cigarrillos, la Administración señala que la actividad comercial de la recurrente es la venta de hoja seca de tabaco y no la venta de cigarrillos siendo deducibles los gastos en la medida que sean necesarios para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que el hecho que la recurrente pertenezca a un grupo económico dedicado a la producción, comercialización y distribución de cigarrillos no debe crear confusión respecto de los gastos que cada una de las empresas del grupo deba asumir. En ese sentido, la Administración considera que no corresponde la deducción de este gasto; pues al tratarse de un gasto de tercero configura como un acto de liberalidad; siendo que ni en la etapa de fiscalización y/o reclamación la recurrente ha aportado prueba documentaria que acredite de qué manera el gasto por Regulación – Lucha contra el contrabando de cigarrillos influyó en el mantenimiento de su fuente generadora de renta.

Que en el caso de autos se aprecia que mediante Cartas Nº 050071072030-01 SUNAT y 040071061710-01-SUNAT y Orden de Fiscalización Nº 050071072030 y 040071061710 (fojas 1197, 1198, 1201, 621 y 622), notificados el 12 de julio de 2005 y 11 de noviembre de 2004, se comunicó a la recurrente el inicio de los procedimientos de fiscalización vinculados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y del Impuesto General a las Ventas del periodo de junio de 2003 a junio de 2004, respectivamente.

Que como resultado de los referidos procedimientos de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0001560, por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Amazonía del ejercicio 2003, y 072-003-0001094 por el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003; así como las Resoluciones de Multa Nº 072-002-0001144 y 072-002-0001759, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en este contexto, es materia de controversia determinar si los referidos valores fueron emitidos con arreglo a ley.

Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0001094 y 072-003-0001560

Que a foja 1224 obra copia de la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001560, girada por el Impuesto a la Renta Amazonía del ejercicio 2003, emitida, según se indica en la misma, **“por gastos no deducibles por no sustentar la causalidad al no acreditar la fehaciencia de las operaciones”**. Asimismo, en su Anexo Nº 01 (foja 1223) se detalla el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por la suma de S/. 761 273,00, como se muestra a continuación:

Utilidad o pérdida según declaración jurada Anual Form 652 Nº 9000611	S/. 8 738 800,00
Adiciones	S/. 954 072,00
Deducciones	- S/. 205 700,00
Renta neta o pérdida del ejercicio	S/. 9 487 172,00
Pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores	
Renta neta imponible o pérdida según contribuyente	S/. 9 487 172,00
Reparos	

 3



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

Gastos no deducibles por no sustentar la causalidad	S/. 761 273,00
Renta neta imponible o pérdida según SUNAT antes del impuesto	S/. 10 248 445,00
Impuesto calculado 10%	S/. 1 024 845,00
(-) Pagos IEAN y otros créditos según SUNAT	
(-) Saldo a favor del ejercicio anterior	0
(-) Pagos a cuenta según SUNAT	S/. 1 010 563,00
Saldo por regularizar determinado	S/. 14 282,00
Saldo por regularizar actualizado determinado 1.034	S/. 14 768,00
(-) Pagos efectuados	0
Omisión al pago	S/. 14 768,00

Que del mismo modo a foja 647, obra copia de la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001094, emitida por el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003, de cuyo Anexo A (foja 645) se advierte que la Administración efectuó un reparo al crédito fiscal del mencionado mes ascendente a S/. 142 270,00, conforme al siguiente detalle:

Base imponible		Impuesto calculado S/.	Crédito fiscal del mes			Impuesto por pagar S/.	Impuesto declarado y pagado S/.	Omisión S/.
Contribuyente S/.	SUNAT S/.		Contribuyente S/.	Reparo S/.	SUNAT S/.			
1 715 393,00	1 715 393,00	325 925,00	319 554,00	142 270,00	177 284,00	148 641,00	6 371,00	142 270,00

Que el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida la Ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 27356, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que en ese sentido, las citadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente de conformidad con el criterio establecido en la Resolución Nº 03055-3-2012.

Que asimismo en las Resoluciones Nº 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 8634-2-2001, se ha establecido que el principio de causalidad es "la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa;

4



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

no obstante ello el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario, requiere que exista una relación de causalidad de gastos producidos y la renta generadas, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso, asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06072-5-2003, se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en ese sentido, según el criterio señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2439-4-96, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe demostrarse su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, lo que debe acreditarse mediante documentación fehaciente, documentos que acrediten el destino del gasto, si el monto de los gastos corresponde al volumen de operaciones del negocio, y si existe proporcionalidad y razonabilidad entre éstos y el volumen de operaciones de la empresa.

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 62º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953 establece que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros y registros contables y documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, y que sólo en el caso que por razones debidamente justificadas el deudor tributario requiera de un término para dicha exhibición, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 00780-2-2006 y 05500-4-2006, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 62º del Código Tributario, la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora está facultada para solicitar la documentación que considere pertinente.

Que por su parte, el artículo 87º del mencionado código, modificado con Decreto Legislativo Nº 953, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como, entre otros, presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas, esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal; y proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que mediante Requerimientos Nº 0722050000259 y 00160119 (fojas 1185 y 610) y sus respectivos anexos Nº 01 y 02 (fojas 1182 a 1184 y 604 a 606), notificados el 17 de octubre y 3 de marzo de 2005, respectivamente (fojas 1181 y 610), la Administración señaló que de la revisión de la documentación exhibida, observó que la empresa British American Tobacco del Perú S.A.C. emitió a la recurrente la Factura Nº 568-0000063 por US\$ 261 296.63, por concepto de “Asignación de gastos de acuerdo al estudio de valorización de precios de transferencia” con el siguiente detalle y valores de venta:

Honorarios a Terceros	US\$ 20 345,00
Tecnología de Información	US\$ 3 393,00
Remuneraciones y viajes	US\$ 195 839,00






5



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

Que asimismo la Administración indicó que tales gastos fueron asignados en virtud a un contrato privado suscrito el 7 de abril de 2003 por la recurrente la empresa citada en el considerando anterior, y otras, a través del cual British American Tobacco del Perú S.A.C. se obligó a prestar a favor de las demás partes diversos servicios integrales, y en la que se estableció que la retribución de esta última se determinaría de acuerdo a los métodos señalados en el Anexo 4 del contrato aludiéndose al Estudio de Precios de Transferencia elaborado por una empresa independiente, Macroconsult. En ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara con documentación fehaciente de soporte, la necesidad, causalidad, normalidad y razonabilidad de cada uno de los conceptos señalados en los Anexos Nº 2 de los citados Requerimientos Nº 0722050000259 y 00160119; que se detallan a continuación:

		US\$	S/.
I	Honorarios de terceros	20 345,00	70 536,00
1	Elaboración de Planillas de Ejecutivos	586,00	2 032,00
2	Regulación Lucha contra el contrabando de Cigarrillos	13 139,00	45 553,00
3	Honorarios Legales	6 620,00	22 952,00
II	Gastos en Tecnología de la Información	3 393,00	11 764,00
III	Gastos de remuneraciones y viajes	195 839,00	678 974,00
1	Remuneraciones Ejecutivos Extranjeros y Empleados	181 648,00	629 774,00
1.1	Remuneraciones Ejecutivos Extranjeros	104 109,00	360 946,00
	a) Contraloría	2 477,00	8 588,00
	b) Gerencia General	24 948,00	86 495,00
	c) Cora-Legal	10 910,00	37 825,00
	d) Finanzas para Operaciones	5 441,00	18 864,00
	e) Finanzas	3 819,00	13 240,00
	f) IT	3 934,00	13 639,00
	g) Recursos Humanos	52 579,00	182 291,00
1.2	Remuneraciones Empleados	77 539,00	268 828,00
	a) Gerencia	1 052,00	3 647,00
	b) Auditoría Interna	2 896,00	10 040,00
	c) Planning	4 829,00	16 742,00
	d) Cora y Legal Central	3 953,00	13 705,00
	e) Legal	1 332,00	4 618,00
	f) IT Infraestructures/Service	2 366,00	8 203,00
	g) IT Staff Area	14 771,00	51 211,00
	h) RRHH Central	10 139,00	35 152,00
	i) RRHH Adm. y Serv.	36 201,00	125 509,00
2	Gastos de Viaje	14 191,00	49 200,00
2.1	Gastos de Viaje Abril-Junio 2003	8 812,00	30 551,00
2.2	Gastos de Viaje Julio-Diciembre 2003	5 379,00	18 649,00
	a) Adm. y Finz. Central	1 749,00	6 064,00

M *S* *A* ⁶ *e*



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

	b) Administ. y Servicios	191,00	662,00
	c) Asuntos Public.Regul.	213,00	738,00
	d) Auditoría Interna	163,00	565,00
	e) Contab-Tax-Tesorería	1,00	3,00
	f) Cora-Legal Central	965,00	3 346,00
	g) Gerencia General	882,00	3 058,00
	h) Infraest/Service	51,00	177,00
	i) IT Central	300,00	1 040,00
	j) IT Staff Area	76,00	263,00
	k) IT Operation & Lear	6,00	21,00
	l) Legal	56,00	194,00
	m) Planning	129,00	447,00
	n) Recursos HH Central	597,00	2 070,00
TOTAL FACTURA Nº 568-0000063		219 577,00	761 273,00

Que entre la información y documentación solicitada a la recurrente, respecto de los gastos por: a) elaboración de planillas de ejecutivos, b) por concepto de "Regulación-Lucha contra el Contrabando de Cigarrillos", c) honorarios legales, d) tecnología de la información, e) remuneraciones de ejecutivos extranjeros y empleados, y f) gastos de viajes; la Administración requirió, respectivamente, el Libro de Planillas de sueldos correspondiente al registro por los periodos 2003 y 2004, nombre y apellidos de los ejecutivos extranjeros y nacionalidad peruana por quienes se incurrió en el gasto de elaboración de Planillas, balance sheet de cada uno de los ejecutivos, documentos que acreditaran el pago del servicio y las retenciones efectuadas a los sujetos no domiciliados; acreditar la vinculación del concepto reparado con el giro del negocio de la recurrente a efectos de ser considerados como costo o gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta; informar los números de expedientes y juzgados ante los cuales se interpuso los procesos legales pendientes, informes de los procesos legales, labores realizadas por los profesionales, entre otros; proyectos de trabajo, diagnóstico y/o evaluación e informes, relación de usuarios autorizados al sistema, reportes generados al usuario-cliente, así como acreditar con los mismos reportes, entre otros; nombre de los ejecutivos y empleados del staff extranjeros y de nacionalidad peruana por quienes se incurrió en el gasto, propósito, necesidad, número de días de permanencia y detalle de las labores específicas realizadas en los establecimientos o locales de la recurrente, informes, proyectos de trabajo, diagnósticos y/o evaluación respecto a las labores efectuadas, entre otros, nombres y apellidos de los ejecutivos por quienes se incurrió en el gasto, balance sheet de cada uno, número de días de permanencia y detalle de las labores específicas realizadas en los establecimientos o locales de la recurrente, informes, proyectos de trabajo, diagnósticos y/o evaluación respecto a las labores efectuadas, detalle de los gastos de viáticos y los respectivos comprobantes de pago, entre otros; siendo que respecto de cada gasto indicado, solicitó la documentación legal y fehaciente correspondiente a cada uno, respectivamente.

Que en respuesta a los Requerimientos Nº 0722050000259 y 00160119, la recurrente presentó escritos de fechas 21 de octubre y 21 de marzo de 2005 (fojas 1149 a 1156 y 495 a 503), respectivamente, en los que señaló que forma parte de un grupo de empresas que se encarga del proceso productivo y comercialización del tabaco en el país, por lo que a fin de optimizar sus actividades y organizar correctamente el funcionamiento de tales empresas, British American Tobacco del Perú S.A.C. se encarga de centralizar todos los cobros efectuados por terceros respecto de los servicios que las distintas empresas del grupo adquieren registrando el gasto en su contabilidad, el mismo que no le pertenece íntegramente, por cuanto debe efectuar la distribución del gasto entre todas las demás empresas, y que

7



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

como consecuencia de ello recibió de British American Tobacco del Perú S.A.C. la Factura Nº 568-0000063, por los gastos que le correspondía reembolsar.

Que adicionalmente, señaló que British American Tobacco del Perú S.A.C. contrató a la empresa MACROCONSULT S.A. –empresa especializada en otorgar servicios de asesoría y capacitación a empresas– para elaborar un “Estudio de Precios de Transferencia” en el que se determinó el porcentaje de gastos que le correspondía asumir a cada empresa del grupo, con el que probaría que los servicios se prestaron efectivamente. Asimismo, indicó que con el Balance de Comprobación de British American Tobacco del Perú S.A.C. que adjunta, demostraba que el gasto por los servicios de terceros estaba efectivamente registrado en su contabilidad que la factura observada no correspondía a la distribución de gastos ficticios y que el monto global registrado por dicha empresa coincidía con el señalado en el Estudio antes mencionado, el que fue distribuido entre las empresas del grupo.

Que por otro lado, luego de argumentar la necesidad de los gastos observados, manifestó respecto de los gastos por la elaboración de Planillas Ejecutivos, honorarios legales, en tecnología de la información, por remuneración de ejecutivos extranjeros y empleados, gastos por viajes y gastos diversos, que serían corroborados en los anexos que adjuntó; mientras que con relación al gasto por Regulación-Lucha contra el contrabando de cigarrillos señaló que si bien no era una empresa dedicada directamente a la venta de cigarrillos, es ésta quien proporcionaba la materia prima a las demás empresas que producen los cigarrillos, por lo que al verse perjudicada la industria del tabaco con el contrabando, también disminuirían sus ingresos.

Que adicionalmente manifestó que la Administración le estaba solicitado diversa información que no les pertenecía, toda vez que se trataba de documentos y registros contables de propiedad y en posesión de British American Tobacco del Perú S.A.C., por lo que se encontraba en la imposibilidad de entregarlos, y que si bien los contribuyentes estaban obligados a presentar la información que la Administración solicitara, dicha información debía estar relacionada con las actividades del propio administrado y respecto de los documentos y registros que le pertenezcan. No obstante agregó que a fin de acreditar el gasto anotado en la Factura Nº 568-0000063 había solicitado a British American Tobacco del Perú S.A.C. que le remitiera la documentación necesaria a efectos de demostrar que los gastos por los servicios de terceros estaban efectivamente anotados en su contabilidad, por lo que adjuntaba una carta remitida por la citada empresa.

Que conforme a los Resultados de los Requerimientos Nº 0722050000259 y 00160119 (fojas 1175 vuelta a 1179 y 607 vuelta a 609), notificados a la recurrente el 20 de diciembre y 25 de mayo de 2005, respectivamente, la Administración señaló que si bien los argumentos de la recurrente sobre la necesidad y destino del gastos eran razonables y lógicos, al no acreditar la fehaciencia de las operaciones mediante la documentación sustentatoria correspondiente, concluyó que la recurrente no acreditó la fehaciencia del gasto contenido en la Factura Nº 568-0000063.

Que respecto a los gastos por la elaboración de planillas de ejecutivos la Administración indicó que la recurrente no solo no acreditó el impacto de las labores del personal ejecutivo extranjero en la recurrente, sino que tampoco cumplió con presentar la documentación solicitada en el requerimiento por lo que no se había acreditado fehacientemente el destino de los gastos. Con relación a los gastos de honorarios legales, manifestó que la recurrente como involucrada directa de los procesos legales debía conocer el estado de cada uno, su desarrollo y su resultado, sin embargo, al no haber presentado la documentación solicitada, dicho gasto no se encontraba acreditado. En cuanto al gasto en tecnología de la información aseveró que la recurrente debía tener conocimiento y contar con la información que acreditara la necesidad del soporte y mantenimiento de sus equipos y/o redes de información, del desarrollo de nuevas tecnologías de información, por lo que al no haber presentado la documentación solicitada, no había sustentado el gasto. En lo relativo a los gastos por remuneraciones de ejecutivos extranjeros y empleados y gastos de viaje, indicó que según el Estudio de Precios de Transferencia, los ejecutivos extranjeros y empleados de British American Tobacco del Perú S.A.C. realizaban labores en beneficio de las vinculadas, por lo que al ser la recurrente usuaria de dichos servicios, debía contar con los nombres de los ejecutivos y empleados, información del propósito, desarrollo y resultado de las visitas efectuadas por



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

dichos ejecutivos y empleados, comunicaciones de reuniones, coordinaciones, entre otros, por lo que al no haber cumplido con presentar la información solicitada, no se había sustentado fehacientemente el gasto.

Que finalmente en relación a los gastos por "Regulación-Lucha contra el contrabando de cigarrillos, la Administración señaló que si bien la recurrente, TANASA y British American Tobacco del Perú S.A.C. formaban parte de un mismo grupo económico que participa en toda la cadena desde la producción hasta la distribución de cigarrillos, no debía confundirse los gastos que cada empresa debía asumir y podía deducir, puesto que para efectos tributarios, entre otros, cada empresa es independiente de las demás y que la fuente generadora de rentas gravadas no se extiende a la aplicación conjunta del capital y trabajo de un tercero, ni a los ingresos que éste le genere por la venta de hoja seca de tabaco aún cuando éste sea su cliente y/o pertenezca al mismo grupo económico, ya que la fuente de la recurrente está constituida por su propio capital y trabajo, cuya aplicación le generará ingresos gravados periódicos, por lo que los gastos asumidos resultan una liberalidad de la recurrente.

Que en ese sentido, de acuerdo a los citados Resultados de los Requerimientos Nº 0722050000259 y 00160119, la Administración procedió a reparar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003; por cuanto al no haberse acreditado la fehaciencia de la operación, el importe contenido en la Factura Nº 568-0000063 no constituye gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, no tiene derecho a gozar del crédito fiscal correspondiente.

Que en el caso de autos, se aprecia que si bien la Administración ha sustentado sus reparos en los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de las resoluciones de determinación impugnadas y de los requerimientos y sus resultados antes detallados, se aprecia que la Administración requirió información y documentación que demostrara la fehaciencia del gasto y de las operaciones. Asimismo, de la resolución apelada (foja 1266 vuelta) se aprecia que la Administración indica que para determinar que existe una relación causal es necesaria la existencia de, entre otros elementos, la documentación que acredite fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, su beneficiario, lo que según indica, implica sustentar si realmente existió la operación y presentarse documentación sustentatoria adicional respecto al destino del gasto. En ese sentido, resulta necesario realizar un análisis el caso de autos en el marco de lo indicado.

Que sobre el particular, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en diversas resoluciones, para tener derecho a la deducción de gastos o derecho al crédito fiscal, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que éstas efectivamente se realizaron. Similar criterio han establecido las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00057-3-2000, 01218-5-2002, 01807-4-2004 y 01923-4-2004.

Que asimismo, en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, se ha dejado establecido que a fin de sustentar el reparo por operaciones no reales y/o no fehacientes la Administración debe actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración lleve a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de éstas sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 en el diario oficial "El Peruano", como jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha interpretado que una operación es inexistente, ya sea porque no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos.



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

Que a foja 1074, obra copia de la Factura Nº 568-0000063, emitida por British American Tobacco del Perú S.A.C. por concepto de Asignación de gastos de acuerdo al estudio de valorización de los precios de transferencia: Honorarios de terceros, Tecnología de la Información y Remuneraciones y viajes; por un valor de venta de US \$ 219 577,00 y un Impuesto General a las Ventas de US \$ 41 719,00.

Que a fojas 1063 a 1068, obra copia del Contrato Privado celebrado entre British American Tobacco del Perú S.A.C. el 7 de abril de 2003, la recurrente y otras empresas, por medio del cual la primera se obliga a prestarle a la recurrente, y demás empresas del grupo, servicios integrales, que incluyen el pago de i) servicios profesionales de terceros en diferentes asuntos profesionales, corporativos y legales, ii) servicios de soporte tecnológico (IT – Information Technology), y iii) remuneraciones al personal ejecutivo y empleado que pertenece a la planilla de British American Tobacco del Perú S.A.C., para la realización de actividades gerenciales, administrativas y financieras, así como, gastos de viaje, viáticos y otros derivados del normal desarrollo de dichas actividades.

Que en la cláusula cuarta del citado contrato, las partes acordaron que la prestación del servicio equivaldría a un monto que se determinaría de acuerdo a lo establecido en el Anexo Nº 4 del mismo contrato y que la retribución aplicable para cada uno de los usuarios del servicio sería determinada a través de un estudio de precios de transferencia que sería encargado por British American Tobacco del Perú S.A.C. anualmente a una empresa independiente, siendo que la retribución sería facturada semestralmente, con excepción del año 2003 que se facturaría al mes de diciembre de 2003.

Que según el Anexo Nº 4 del contrato (foja 1059), las partes establecieron los siguientes criterios de asignación:

- Servicios profesionales de terceros en temas de asuntos corporativos y legales: De acuerdo a la distribución del tiempo de cada abogado, número de empresas operando y volumen de ventas acumuladas al cierre de cada ejercicio.
- Servicios de soporte tecnológico: De acuerdo al número de usuarios con acceso al sistema.
- Remuneraciones y otros ingresos a personal ejecutivo y empleado; y gastos de viajes derivados del normal desarrollo de las operaciones: Para el caso de las remuneraciones en función a las ventas, el número de personal o el número de usuario IT (Tecnología de la Información – Soporte Tecnológico); siendo que en el caso de los ejecutivos extranjeros en las áreas comerciales y de marketing, solo se asignaría entre las distribuidoras, y durante el tiempo en que estuvieron activas. La asignación de los gastos de viaje se efectuaría en función a las ventas de cada una.

Que de fojas 968 a 1058 obra la “Valorización de los Precios de Transferencia originados por la compra de Tabacalera Nacional S.A.A. y afiliadas”, de diciembre de 2003, elaborado por Macroconsult, documento que según indica la recurrente habría servido de sustento a la empresa British American Tobacco del Perú S.A.C. para la asignación de los gastos centralizados en ella a sus empresas vinculadas.

Que en el citado documento se establece como objetivo determinar la razonabilidad de los precios de transferencia originados por los gastos operativos que British American Tobacco del Perú S.A.C. había incurrido durante el ejercicio 2003 que correspondían a la operación de las empresas adquiridas en abril de ese año.

Que asimismo, se caracteriza a cada empresa del grupo de acuerdo al giro de su negocio, indicándose respecto de la recurrente que su negocio es la producción de insumos (cultivo de la hoja de tabaco y fabricante de cigarrillos en la Selva).

Que en el punto *Universo de las transacciones*, se indica que dicho informe no pretendía realizar una auditoría sobre los estados financieros de British American Tobacco del Perú S.A.C. ni de sus afiliadas, ni evaluaba el universo de transacciones entre todas las empresas vinculadas a la ya citada; y que dado que el mismo se emitía antes del cierre del ejercicio 2003, se habían estimado *ciertos datos correspondientes al mes de diciembre de 2003*, entre los que destacaban las cuentas de remuneraciones de ejecutivos y

10



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

empleados de British American Tobacco del Perú S.A.C. y las ventas de cada una de las empresas vinculadas.

Que señala que de las coordinaciones con la gerencia y de la evaluación conjunta sobre la materialidad de los montos, las transacciones sujetas a distribución entre las afiliadas fueron:

- Adquisición de servicios profesionales de terceros en temas de asuntos corporativos y legales.
- Adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de actividades de mercadeo de los productos y la organización.
- Adquisición de bienes y servicios de soporte tecnológico.
- Pago de remuneraciones y otros ingresos a personal ejecutivo y empleado que realizan labores con impacto directo o indirecto a todas las empresas afiliadas de British American Tobacco del Perú S.A.C.
- Gasto de viajes.

Que en la parte de "Análisis de comparabilidad y método de valoración seleccionado" (foja 1037), se indica que se realizaron una serie de reuniones de trabajo con personal de British American Tobacco del Perú S.A.C. para determinar el universo de las transacciones a ser analizadas, y que según lo manifestado por la gerencia de la empresa aludida, *la mayor parte de los acuerdos para la realización de los gastos por cuenta de afiliadas se tomó a nivel de directorio, faltando formalizar tales acuerdos en contratos de locación de servicios entre las afiliadas.* Asimismo se dejó constancia que para la evaluación de cada una de las transacciones se había revisado un conjunto de comprobantes de pago (facturas, vouchers contables, órdenes de compra), que permitieron validar las operaciones seleccionadas.

Que igualmente, en la parte relacionada a los "Métodos de valoración utilizados" (foja 1001), se aprecia que del cuadro Remuneración mensual neta de los ejecutivos extranjeros se precisa que los datos a diciembre de 2003 son estimados. Asimismo, en el Anexo Parámetros Generales de Asignación de gastos (fojas 982 y 983) se indica que las cifras que corresponden al mes de diciembre son estimadas.

Que del contenido del documento "Valorización de los Precios de Transferencia originados por la compra de Tabacalera Nacional S.A.A." se tiene que el universo de operaciones que serían analizadas se determinó luego de una serie de reuniones con personal de British American Tobacco del Perú S.A.C., y que el mismo habría sido elaborado sobre la base de la contabilidad de las empresas vinculadas y un conjunto de comprobantes de pago, lo que constituyó el sustento de las operaciones analizadas, esto es, los servicios prestados a la recurrente los que habrían generado los gastos atribuidos a través de la Factura Nº 568-0000063, emitida por British American Tobacco del Perú S.A.C., materia de reparo.

Que por otro lado, según Acta suscrita por British American Tobacco del Perú S.A.C. la recurrente y otros, el 22 de diciembre de 2003 (fojas 1069 a 1073), se observa que la recurrente y otras empresas vinculadas, tras la aplicación de los métodos señalados en el Anexo 4 del Contrato, conforme al Estudio de Precios de Transferencia realizado por la Macroconsult, determinaron los montos a ser abonados por cada una de las partes a British American Tobacco del Perú S.A.C., correspondiéndole a la recurrente la suma de US \$ 219 577,00, conforme al siguiente detalle:

Servicios profesionales de terceros	Servicios de soporte tecnológico	Remuneraciones de ejecutivos	Remuneraciones de empleados	Gastos de viajes	Total
20 345,00	3 393,00	104 109,00	77 539,00	14 191,00	219 577,00

Que de otro lado, a fojas 497 y 1147 obra la Carta de 16 de marzo de 2005, remitida por British American Tobacco del Perú S.A.C. a la recurrente, en la que le señala que, en respuesta a su solicitud de la documentación que sirvió como soporte al Estudio de precios de Transferencias elaborado por Macroconsult de los gastos atribuibles a las empresas del grupo del ejercicio 2003 en base al cual se emitió la Factura Nº 568-0000063, solicitó a la referida empresa la documentación y sustento de los montos que sirvieron de base para el citado estudio, la cual se la adjuntaba en la referida carta y que según se indicó, la documentación contable estaba clasificada en seis anexos, con los que se podía



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

cruzar los totales de cada uno de los conceptos por Honorarios con terceros, marketing (brand expenses), Information Technology, viajes, remuneraciones de ejecutivos y remuneraciones de empleados, de cuya revisión se aprecia lo siguiente.

Que de fojas 488 a 496 y 1138 a 1146 obra copia del detalle de las cuentas 9410 – FEES (AUDITORS/LEGAL) y 9411 – CORPORATE AFFAIRS, y divisionarias, de British American Tobacco del Perú S.A.C. por concepto de servicios de terceros. Asimismo, de fojas 449 a 487 y 1099 a 1137 consta el detalle elaborado por British American Tobacco del Perú S.A.C. de los gastos de marketing (*branded expenses*) que habrían efectuado; a fojas 445 a 448 y 1095 a 1098, obra el detalle de los desembolsos que British American Tobacco del Perú S.A.C. habría realizado por concepto de Tecnología de la Información de fojas 425 a 444 y 1078 a 1094, obra un cuadro y el detalle de los gastos que British American Tobacco del Perú S.A.C. habría efectuado por concepto de viajes abril – junio 2003 y julio a diciembre de 2003; de fojas 1076 a 1077 y 1075, constan cuadros con información sobre el costo laboral por ejecutivos extranjeros de abril a diciembre de 2003 y costo empresa de remuneraciones de ejecutivos extranjeros, así como una hoja denominada Planilla de Empleados abril – diciembre de 2003 donde no se identifican a los empleados y se aprecia adicionalmente un cuadro en el que se detalla información sobre el costo laboral por empleados abril – diciembre de 2003.

Que de lo actuado se tiene que el 7 de abril de 2003, la empresa British American Tobacco del Perú S.A.C., la recurrente y otros, habrían celebrado un contrato mediante el cual la primera se comprometió a brindar diferentes servicios a sus empresas vinculadas, entre ellas la recurrente, para lo cual habría contratado directamente con los proveedores, los que le habrían facturado; para luego distribuir el gasto entre las empresas que suscribieron el contrato, en atención a los parámetros establecidos en dicho documento y al Estudio de precios de transferencia que para tal efecto habría mandado elaborar British American Tobacco del Perú S.A.C.

Que también se advierte de autos que British American Tobacco del Perú S.A.C. habría realizado una serie de adquisiciones en el marco del mencionado contrato por la suma de US \$ 1 621 573,00, asignándole a la recurrente la suma de US \$ 219 577,00.

Que de lo expuesto, se tiene que si bien la documentación ofrecida por la recurrente acreditaría la existencia de un acuerdo entre ésta y British American Tobacco del Perú S.A.C para que esta última realice una serie de adquisiciones cuyo costo sería trasladado a sus empresas vinculadas, entre ellas la recurrente, no se acredita el sustento de dichos gastos ni que los servicios y adquisiciones por los que British American Tobacco del Perú S.A.C. emitió la Factura Nº 568-0000063 sean fehacientes, máxime, si según se desprende del mismo documento "*Valorización de los Precios de Transferencia originados por la compra de Tabacalera Nacional S.A.A. y afiliadas*" las operaciones analizadas fueron determinadas en las reuniones con personal de British American Tobacco del Perú S.A.C. que a su vez habrían sido acordadas en el Directorio y que a la fecha en que se realizó el estudio (diciembre de 2003) no habían sido formalizadas, lo que demuestra que no existe una fecha cierta para establecer cuándo se pactaron los servicios que motivan el gasto reparado. Asimismo, se ha dejado constancia en el mismo informe de precios de transferencia que éste fue elaborado en función a la contabilidad de las empresas vinculadas y a un conjunto de comprobantes de pago, indicándose expresamente que dicha documentación habría sido la que validó las operaciones, lo que quiere decir que el citado informe no se realizó sobre la base de documentación fehaciente que sustente efectivamente el gasto y que las operaciones que estarían detrás de dicho gasto fueran fehacientes, siendo que conforme al criterio establecido por este Tribunal, los registros contables y los comprobantes de pago no son suficientes para tener derecho a la deducción de gastos o derecho al crédito fiscal.

Que cabe advertir, además, que si bien se indica que el informe de precios de transferencia se habría basado en comprobantes de pago, en autos no se aprecia los comprobantes de pago que habrían sido girados a British American Tobacco del Perú S.A.C. por los servicios supuestamente prestados a la recurrente y en base a los cuales se habría efectuado la asignación de gastos a la misma, debiendo acotar que tratándose de un reembolso de gastos por parte de la recurrente a su vinculada, constituye un

 12



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

acto diligente y razonable que quien reembolse exija o requiera a modo de control, el sustento de tales gastos, debiendo solicitar como mínimo los comprobantes que dan origen al reembolso de gastos.

Que a mayor abundamiento, conforme se ha indicado precedente, en el mismo informe *Valorización de los Precios de Transferencia originados por la compra de Tabacalera Nacional S.A.A. y afiliadas* se dejó constancia que en tanto fue emitido antes del cierre del ejercicio 2003, los *datos correspondientes al mes de diciembre de 2003 eran estimados*, entre los que se destacó las cuentas de remuneraciones de ejecutivos y empleados de British American Tobacco del Perú S.A.C. y las ventas de cada una de las empresas vinculadas, situación con la cual los valores en función a los cuales se determinaron los gastos por servicios profesionales de terceros, las remuneraciones y otros ingresos a personal ejecutivo y empleado, gastos de viajes, no serían fehacientes, habida cuenta que según el Anexo Nº 4 del contrato privado antes reseñado, uno de los criterios para su asignación habrían sido las ventas de cada empresa vinculada.

Que en ese sentido, con relación al argumento de la recurrente respecto a que no le corresponde tener la documentación solicitada por la Administración, sino a British American Tobacco del Perú S.A.C., debe indicarse, que del tenor de la carta de fecha 16 de marzo de 2005 antes descrita, se aprecia que, según lo afirma la misma empresa, la documentación que sirvió como soporte al Estudio de Precios de Transferencias de los gastos atribuibles a las empresas en base al cual se emitió la Factura Nº 568-0000063, estaba constituida por la documentación contable clasificada en los seis (6) anexos que se han descrito considerando arriba, ninguno de los cuales sustenta de manera fehaciente los gastos por los servicios contenidos en la citada factura.

Que asimismo, en el supuesto negado que British American Tobacco del Perú S.A.C. hubiera poseído la documentación sustentatoria fehaciente y pertinente para acreditar el gasto, al tratarse de operaciones cuyo gasto y/o costo pretende deducir la recurrente para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003; si correspondía a ésta contar con la información que acreditara la fehaciencia del gasto y su vinculación con su actividad generadora de renta o el mantenimiento de su fuente. Adicionalmente, cabe precisar que, de acuerdo con el artículo 196° del Código Procesal Civil, la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho, siendo el citado precepto aplicable supletoriamente en materia tributaria en virtud a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que precisa que en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. En consecuencia, siendo que en el presente caso es la recurrente quien ha considerado como deducibles los gastos materia de reparo, es a ésta a quien corresponde acreditar que dichos gastos son deducibles, lo que no fue acreditado. Por lo tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que por otro lado, respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que en otras fiscalizaciones la Administración únicamente consideró como sustento la presentación del Estudio Técnico de Precios de Transferencia, cabe señalar que cada procedimiento de fiscalización tiene condiciones y/o circunstancias particulares y las conclusiones a las que se llega a su término son propias de cada procedimiento en virtud al análisis de una serie de pruebas e información que se actúan en su conjunto; razón por la que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente.

Que con relación al gasto "Regulación – Lucha contra el contrabando de cigarrillos", debe indicarse que si bien la variación de la demanda de cigarrillos como consecuencia del contrabando de estos últimos repercutiría en los ingresos de la recurrente, siendo que a menor demanda sus ingresos pueden verse menguados, pues los requerimientos de mercadería que le efectúe su cliente dependerá de la demanda que tengan los productos elaborados por este último, de autos no se advierte cuáles habrían sido las medidas de prevención que generaron dicho gasto, ni de qué forma la recurrente habría intervenido en las mismas, por lo que dicho gasto no resulta fehaciente y, por tanto, no resulta deducible para efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que en este orden de ideas, dado que la recurrente no presentó documentación fehaciente como la que fue solicitada por la Administración o aquella que demuestre que las operaciones contenidas en la Factura Nº 568-0000063 eran fehacientes, no resulta posible corroborar el destino del gasto ni



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

comprobar, por tanto, su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que el gasto sustentado en la mencionada factura no resulta deducible para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por lo que corresponde confirmar la apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001560.

Que en la misma línea, toda vez que el gasto contenido en la Factura Nº 568-0000063 no resulta deducible para efectos del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el Impuesto General a las Ventas consignado en dicha factura no otorga el derecho al crédito fiscal, por lo que procede confirmar la apelada también en el extremo de la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001094, emitida por el Impuesto General a las Ventas del periodo diciembre de 2003.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que el traslado del gasto no persigue ningún beneficio tributario indebido, cabe indicar que tal situación no es materia de análisis del presente procedimiento, siendo además que ello no desvirtúa el reparo efectuado, en tanto no demostraría, *per se*, la fehaciencia del gasto.

Que finalmente, con relación a lo indicado por la recurrente en el sentido que al ser las empresas del grupo entes separados, mal se puede asumir que ésta debía obtener los documentos propios de British American Tobacco del Perú S.A.C., pues los artículos 62º y 87º del Código Tributario se referirían a documentos de la empresa que está siendo fiscalizada, debe señalar que de acuerdo a las normas antes citadas, es obligación de los deudores tributarios presentar toda la documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias precisando de manera expresa, que deben presentar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación.

Resolución de Multa Nº 072-002-0001759

Que a foja 1225 obra copia de la Resolución de Multa Nº 072-002-0001759, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003; por la suma de S/. 38 087,00, tomando como base de referencia la suma de S/. 76 174,00.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo Nº 953, aplicable a personas y entidades que perciban rentas de tercera categoría, como la recurrente, la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º es el 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisando la Nota 15 que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio y que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

14



Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

Que la citada Nota 15 agrega que en caso que se declare un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo, el monto de la multa será el 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar.

Que toda vez que la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001560 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, a la cual se encuentra vinculada la Resolución de Multa Nº 072-002-0001759 ha sido confirmada por esta instancia, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Intendencia apelada en este extremo.

Que en cuanto al cálculo de la sanción de la *Cédula de Determinación del Impuesto a la Renta – Ejercicio 2003* (foja 1170) se tiene que la Administración determinó la sanción contenida en la Resolución de Multa Nº 072-002-0001759 según el siguiente detalle:

SUNAT S/.	Contribuyente S/.	Base Referencial		Multa S/.
		Tributo omitido S/.	Saldo a favor indebido S/.	
1 024 845,00	948 717,00			
0,00	0,00			
1 010 563,00	1 010 609,00			
14 282,00	-61 892,00	14 282,00	61 892,00	38 087,00

Que en este contexto, se advierte de autos que la multa impuesta a la recurrente ha sido calculada conforme a ley.

Resolución de Multa Nº 072-002-0001144

Que los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, según texto vigente para el caso de autos, establecen que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1) No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y 2) Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por la Ley Nº 27335, establece como sanción aplicable a las citadas infracciones, una multa equivalente al 50% del tributo omitido o el saldo a favor determinado indebidamente, entre otros conceptos.

Que la Resolución de Multa Nº 072-002-0001144 (foja 646), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por el monto de S/. 71 135,00, más intereses, como consecuencia del reparo al crédito fiscal y al tributo omitido por el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003, consignado en la Resolución de Determinación Nº 072-003-0001094.

Que atendiendo a que el reparo al Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 2003 se ha mantenido en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la sanción vinculada, procediendo confirmar la apelada en éste extremo.

Que con relación al cálculo de la sanción de la *“Cédula de Determinación de Multas del IGV – Ejercicio 200306 – 200406”* (foja 599) se observa que la sanción ha sido calculada sobre la base del tributo omitido ascendente a S/. 142 270,00, aplicándole a la recurrente una sanción de S/. 71 135,00, equivalente al 50% del tributo omitido, lo que se ajusta a ley.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.





Tribunal Fiscal

Nº 10673-1-2013

RESUELVE:

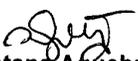
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 025-014-0005945/SUNAT de 22 de enero de 2007.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


RAMÍREZ MJO
VOCAL


Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
AC/FQ/CV/YQ/rmh



ANEXO 4



Tribunal Fiscal

Nº 11400-1-2013

EXPEDIENTE Nº : 8981-2013
 INTERESADO :
 ASUNTO : Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 11 de julio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia Nº 0250150001246/SUNAT de 27 de marzo de 2013, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01573-1-2013, declaró fundada en parte la reclamación interpuesta y, en consecuencia, rectificó y prosiguió con la cobranza de la Resolución de Determinación Nº 022-003-0001857 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y la Resolución de Multa Nº 022-002-0002154 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración pretende sustentar los reparos en la existencia de una supuesta simulación al sostener que se trata de operaciones no reales, sin basarse en alguna prueba plena y haberse efectuado sin tomar cuenta las circunstancias y naturaleza de los bienes y/o servicios adquiridos, así como la normativa pertinente, sino solo manifestaciones y cruces de información a terceros, lo que contraviene lo dispuesto en el artículo 125º del Código Tributario, en los artículos 162º y 63º de la Ley de Procedimiento Administrativo General y 197º del Código Procesal Civil. Asimismo, invoca lo establecido en la Resolución Nº 05688-1-2003.

Que agrega que no le resulta aplicable el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas al no haber probado la Administración que se trate de operaciones falsas, siendo que la Administración no ha probado cuál sería el acto simulado que supondría que sus operaciones no son reales, y que el hecho que los proveedores no hayan atendido los requerimientos de la Administración no implica simulación alguna.

Que entre otros, aduce irregularidades en la notificación de los valores impugnados, por cuanto señala que los mismos no habrían surtido efectos y no resultan exigibles. Cita al respecto las Resoluciones Nº 2099-2-2003, 1087-5-97 y 54-4-95.

Que solicita que de acuerdo a lo establecido en el inciso b), numeral 1 del artículo 119º del Código tributario y en la Resolución Nº 00914-2-2001 se suspenda la cobranza coactiva de los valores.

Que la Administración indica que al haber levantado el Tribunal el reparo por no exhibir la Factura Nº 001-000001 del mes de enero de 2002, debía efectuarse la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2002, luego de lo cual determinó como omisión S/. 324 355,00, importe al que corresponde rectificar la Resolución de Determinación Nº 022-003-0001857.

Que asimismo, en relación a la Resolución de Multa Nº 022-002-0002154, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificó el importe de la sanción a la suma de S/. 161 693,00.

Que de conformidad con el artículo 156º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración, bajo responsabilidad.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02648-1-2012 y Nº 04987-4-2010, en la vía de apelación de una resolución de cumplimiento, sólo se puede discutir si la Administración ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal y no a impugnar lo establecido por éste.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01573-1-2013 de 25 de enero de 2013 (fojas 1084 a 1097), se revocó la Resolución de Intendencia Nº 025-014-0006878/SUNAT de 14 de junio de 2007, en el



Tribunal Fiscal

Nº 11400-1-2013

referido a la Resolución de Multa Nº 022-002-0002154, disponiéndose que la Administración procediera de conformidad con lo señalado en dicha resolución; y la confirmó en lo demás que contenía.

Que en la anotada resolución se aprecia respecto del reparo "por no exhibir comprobante de pago en el mes de enero 2002", que tuvo incidencia tanto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por el importe de S/. 78 434,00, como también en el Impuesto General a las Ventas del periodo enero 2002, siendo que este Tribunal lo mantuvo en relación al último impuesto, mientras que sobre el primero señaló que la Administración no había verificado ni sustentado en el procedimiento de fiscalización que el importe de la factura anulada materia de reparo hubiera sido considerado por la recurrente como gasto del ejercicio 2002, por lo que al no haberse acreditado o verificado que efectivamente el importe de la referida factura hubiera sido deducido como gasto por la recurrente a efecto de determinar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, determinó que no correspondía que se adicionara tal importe para efectos de dicha determinación, por lo que revocó la apelada en este extremo.

Que asimismo, en cuanto a la Resolución de Multa Nº 022-002-0002154, emitida con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, este Tribunal estableció que dado que la sanción contenida en dicho valor se sustentaba en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 022-003-0001857, los que habían sido parcialmente confirmados y revocados, revocó la resolución apelada en dicho extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en cumplimiento de lo establecido en la Resolución Nº 01573-1-2013, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº 0250150001246/SUNAT de 27 de marzo de 2013 (fojas 1111 y 1112), de la que se aprecia que reliquidó la omisión del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, excluyendo del importe total de los reparos consignados en el Anexo Nº 01 a la Resolución de Determinación Nº 022-003-0001857 (fojas 1070 y 1071), ascendente a S/. 1 276 155,00, el importe del reparo por no exhibir comprobantes de pagos de S/. 78 434,00 lo que dio como resultado un total de renta neta imponible de S/. 1 197 721,00 y un Impuesto a la Renta de S/. 323 384,67¹, que actualizado², asciende a S/. 324 355,00, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que asimismo, se aprecia que estando a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 antes detallada, procedió a la reliquidación de la Resolución de Multa Nº 022-002-0002154, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en relación a la omisión del Impuesto a la Renta del 2002 contenida en la Resolución de Determinación Nº 022-003-0001857, la Administración procedió a su reliquidación en la forma siguiente:

Periodo	Detalle	Según SUNAT	Según contribuyente	Tributo omitido Multa 178º 1 C.T.	Importe de la Multa (50%)
13-2002	Impuesto calculado	323 385,00	0,00		
	Pagos a cuenta mensuales	0,00	0,00		
	Tributo omitido	323 385,00	0,00	323 385,00	161 693,00

Que como se aprecia del cuadro precedente la Administración reliquidó la sanción aludida aplicando el 50% a la omisión del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 determinada, lo que de conformidad a la

¹ Cabe precisar que la omisión determinada en la Resolución de Determinación anotada, luego del procedimiento de fiscalización, ascendía a S/. 345 596,00.

² Aplicando un factor de ajuste de 1.003 de S/. 970,00



Tribunal Fiscal

Nº 11400-1-2013

Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Ley N° 27335³, aplicable al caso de autos, se encuentra arreglado a ley.

Que en relación a los argumentos de la recurrente, relacionados al reparo de operaciones no reales, cabe señalar que dicho reparo fue materia de pronunciamiento por este Tribunal en la Resolución N° 01573-1-2013, sobre lo cual se estableció lo siguiente: *“de la revisión de la documentación citada, se aprecia que ésta no resulta suficiente para acreditar la realidad de la prestación de servicios pues únicamente se trata de planos y fotografías que no permiten verificar que correspondan a los servicios supuestamente prestados por parte de las empresas observadas, y que inclusive parte de la documentación presentada corresponde a otros ejercicios, no habiéndose presentado contrato alguno entre la recurrente y las empresas Constrec S.A. y Consymaq S.A.C., detalle de la forma de pago, condiciones pactadas, reportes y/o liquidación del avance de las supuestas obras, relación del personal encargado de la supervisión de la obra, movimientos de sus cuentas bancarias en las que se evidencie el retiro de dinero para la cancelación de los servicios, o algún reporte diario de caja que acredite la salida de dinero para el pago de tales servicios, por lo que ésta no acredita de forma fehaciente que los servicios consignados en las facturas reparadas correspondan a operaciones reales.*

Que en ese sentido, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los argumentos y cuestionamientos expuestos por la recurrente respecto del reparo mencionado en el considerando precedente, toda vez que en la Resolución N° 01573-1-2013, materia de cumplimiento, este Tribunal ya lo hizo, manteniendo el reparo, por lo que constituye materia ya decidida.

Con los vocales Ramírez Mío, Izaguirre Llampasi, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

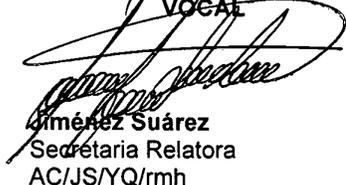
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0250150001246/SUNAT de 27 de marzo de 2013.

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
AC/JS/YQ/rmh

³ De acuerdo a la Tabla citada, la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario es el 50% del tributo omitido, y conforme lo señalado en la Nota 7 de esta Tabla, para el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido será la diferencia entre el "tributo resultante" del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como "tributo resultante" de dicho período o ejercicio, en caso que no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido será el obtenido de la verificación o fiscalización.



ANEXO 5



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

EXPEDIENTE N° : 15126-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de diciembre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0260140051120/SUNAT emitida el 12 de agosto de 2010 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 y 024-003-0071824, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, así como contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115920 y 024-002-0116376, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas se sustentan en el desconocimiento del crédito fiscal y el gasto derivado de comprobantes de pago correspondientes al contrato de alquiler y mantenimiento de local que celebró con Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. durante el año 2007, las cuales deben ser anuladas en virtud de lo dispuesto por el numeral a) del artículo 109° y el numeral 7 del artículo 77° del Código Tributario.

Que indica que si bien el servicio de arrendamiento o alquiler está sujeto a detracción, sin embargo, en el presente caso el precio del alquiler mensual asciende a S/. 595,00 y de acuerdo al inciso a) del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 940, no se aplica el Sistema de Deduciones cuando el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700,00; y que el servicio de mantenimiento de local que básicamente consiste en el riego de la playa del grifo donde se encuentran instalados los surtidores para asentar el polvo y de este modo evitar el deterioro acelerado de los equipos y atraer a los clientes, por un precio ascendente a S/. 4 205,00, es un servicio que no está dentro del ámbito del referido sistema.

Que alega que respecto al servicio de mantenimiento, durante la fiscalización se explicó que el grifo se encuentra ubicado al costado de la Carretera Panamericana Norte, a la altura del Km. 753.9, en un desierto y es una zona en la que en forma permanente corren fuertes vientos y al no estar asfaltada la playa del grifo da lugar a que se levante una nube de polvo que genera la deserción de los clientes y el deterioro acelerado de los equipos, por lo que para la empresa era necesario incurrir en este costo; sin embargo, la Administración insiste en considerar al servicio de alquiler de local y al servicio de riego de la playa del local o mantenimiento, como una sola operación sujeta al Sistema de Deduciones; y que la empresa contrata y paga a Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. a suma alzada por este servicio por lo que no está enterado de los pormenores de los costos del servicio ni cómo ni con quién lo hace, supervisando únicamente el resultado del servicio de mantenimiento. Agrega que es falso que los comprobantes de pago en original se hayan presentado recién con su recurso de reclamación, toda vez que en el procedimiento de fiscalización no se ha dejado constancia que no se exhibieran los referidos comprobantes de pago, siendo que por error se adjuntaron a la reclamación los comprobantes originales debiendo haberse presentado copia de los mismos.

Que añade que las multas impuestas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, no han sido determinadas conforme a ley, toda vez que ha tomado como base la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuando debió considerar la información del Registro de Compras; y que respecto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del código aludido, alega que el Requerimiento N° 0221090000919 fue cerrado sin conocimiento del representante

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

legal de la empresa, y que al final de la fiscalización cumplió con presentar toda la documentación solicitada.

Que la Administración señala que ha formulado reparo al crédito fiscal y al gasto, al no haber acreditado la recurrente la detacción del Impuesto General a las Ventas que correspondía; que siendo la operación materia de controversia el arrendamiento de un bien inmueble está comprendido en el numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que contiene los servicios sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT o Sistema de Deduciones.

Que refiere que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325, se detectaron operaciones sujetas al SPOT específicamente por el arrendamiento del inmueble ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90 del distrito de Ciudad Etén, provincia de Chiclayo – Lambayeque por un área aproximada de 10 000 m2 y un área construida de 100 m2 con instalaciones de surtidores en 6 islas, además de 3 grupos electrógenos marca Perkins, respecto del cual la recurrente no exhibió los depósitos por concepto de deducciones, ni ha sustentado los motivos que acrediten la razón por la cual no efectuó los depósitos respectivos; que en lo concerniente al servicio de mantenimiento del local, ello simplemente constituye el regado del referido local alquilado más aún cuando la recurrente no ha presentado medio probatorio alguno sobre la recepción conforme, guías de remisión, documentos de control del producto trasladado con cisterna, y que además este servicio de regado no constituye el eje de carácter necesario e indispensable para poder realizar sus actividades comerciales, pues ello no impedía la comercialización de los productos que vende a sus clientes.

Que indica que es evidente que el servicio de arrendamiento es el predominante dado que se refiere al uso y usufructo del inmueble, el cual en términos de realidad económica es de mayor importancia que el servicio de mantenimiento; que no existe razón técnica o lógica que acredite que un servicio “accesorio” sea de mayor valor que el servicio “principal”. Precisa que si bien la recurrente proporcionó un informe técnico elaborado el 14 de setiembre de 2009, éste no desvirtúa el reparo efectuado, siendo además que no fue elaborado oportunamente, y que su única finalidad es justificar el mayor valor que se consigna en los comprobantes de pago emitidos por la empresa vinculada Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. por el servicio de riego del terreno.

Que señala que valiéndose de la vinculación económica entre ambas empresas la recurrente decidió celebrar un contrato de subarrendamiento que comprendía una prestación de mantenimiento (regado) al local con la finalidad de justificar el hecho que ambas operaciones (subarrendamiento del inmueble y regado del local como mantenimiento) eran independientes y recargar así el mayor valor en el servicio de mantenimiento, teniendo en cuenta que por el importe asignado al arrendamiento esta operación no se encontraría sujeta al Sistema de Deduciones, y de este modo evitar el depósito correspondiente. Asimismo, refiere que los comprobantes de pago emitidos por Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. fueron presentados en original recién con el recurso de reclamación, medio probatorio que no es admitido en virtud del artículo 141° del Código Tributario.

Que refiere en cuanto a las multas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, que éstas se sustentan en el mencionado reparo. Adicionalmente, la multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se basa en el Resultado del Requerimiento N° 0221090000919, y que el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04794-1-2005 no es aplicable al presente caso.

Que mediante la Carta N° 090023258546-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0221090000919 (folios 880, 881 y 891), notificados el 29 de mayo de 2009, la Administración dio inicio a la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta por comprobantes de pago falsos que consignan operaciones no reales, por contabilizar gastos financieros sin el sustento documentario respectivo y por haber deducido gastos



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

sustentados en comprobantes de pago por los que no se efectuó el depósito del Sistema de Detracciones. Asimismo, efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no haber cumplido con el depósito del Sistema de Detracciones.

Que en base a los reparos formulados la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 y 024-003-0071824 giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, así como las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115920 y 024-002-0116376, por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que cabe precisar que la recurrente aceptó los reparos por comprobantes de pago falsos que consignan operaciones no reales y por contabilizar gastos financieros sin el sustento documental respectivo, tal como se aprecia de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 presentada mediante el Formulario PDT 660 N° 0750001215 de 24 de octubre de 2009 (folios 921 a 924), habiendo impugnado las citadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa únicamente en el extremo del reparo al gasto y al crédito fiscal por no haber efectuado el depósito del Sistema de Detracciones, así como las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que en tal sentido, corresponde a este Tribunal analizar si los reparos en mención y las multas impuestas a la recurrente, han sido determinados con arreglo a ley.

Reparos por no haber cumplido con el depósito del Sistema de Detracciones del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con los Anexos N° 3 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 (folios 1234 y 1235), y los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0071824 (folios 1239 y 1241), la Administración formuló reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y al gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, al no haberse efectuado el depósito del Sistema de Detracciones por operaciones realizadas con la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C., de conformidad con el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325 y con los artículos 3°, 5°, 7°, 12° y Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, y los artículos 12° a 16° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/EF.

Que de conformidad con el numeral 2.2 del artículo 2° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias 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 la citada ley.

Que el inciso a) del artículo 3° del citado decreto legislativo, dispone que se entenderá por operaciones sujetas al Sistema, entre otras, a la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° de la referida norma establece que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el usuario del servicio, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3°; que 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°; que cuando el prestador del servicio 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

 3



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio; y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que el artículo 7° de la mencionada norma prescribe que el depósito 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 el inciso b) del numeral 7.1 señala que en el caso de la prestación de servicios dicho depósito se efectuará: 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; y b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Que el numeral 1 de la Primera Disposición Final del mencionado decreto legislativo, sustituida por Ley N° 28605², dispone que en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del Impuesto General a las Ventas, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo con las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°, siendo que en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que por su parte, el numeral 2 de la Primera Disposición Final en referencia, aplicable al caso de autos³, establece que podrán deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta. Dicha deducción no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, aún cuando se acredite o verifique la veracidad de éstas. Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable sin perjuicio de los intereses y las sanciones correspondientes. En caso el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos y/o costos o ellos se tornen en indebidos, deberán rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 940, vigente a partir del 15 de setiembre de 2004, señala que estarán sujetos al Sistema los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo 3.

Que el Anexo 3 de la citada resolución, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT, incluye en su numeral 2 al arrendamiento, subarrendamiento o cesión de bienes de bienes muebles o inmuebles, correspondiendo efectuar un depósito equivalente al 12% del importe de la operación.

Que el inciso a) del artículo 13° de la resolución aludida, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 032-2006/SUNAT, vigente desde el 25 de febrero de 2006, dispone que el Sistema no se aplicará, tratándose de las operaciones indicadas en el artículo 12°, cuando el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700,00.

Que asimismo, el artículo 15° de la citada resolución de superintendencia, según texto aplicable al presente caso, señala que en los servicios indicados en el artículo 12°, los sujetos obligados a efectuar el

² Vigente desde el 26 de setiembre de 2005.

³ El numeral 2 de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 fue derogado por la Ley N° 29173, que entró en vigencia el 1 de enero de 2008.

4



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

depósito son: a) El usuario del servicio; y b) El prestador del servicio, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al usuario del servicio que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0222090006325 (folios 833 a 842), notificado el 11 de setiembre de 2009, la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los registros contables y comprobantes de pago de compras exhibidos, se ha observado que anotó en su Registro de Compras comprobantes de pago por concepto de servicios de alquiler y mantenimiento del local comercial donde se realiza la actividad económica, el cual se encuentra ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90 del distrito de la Ciudad Etén, provincia de Chiclayo, departamento de Lambayeque; que dicho local es de propiedad de su proveedor vinculado Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. y que el monto de la base imponible por concepto de alquiler del local asciende a S/. 595,00 y que el mantenimiento del mismo asciende a S/. 4 205,00.

Que señala que la recurrente exhibió copia de un contrato de subarrendamiento suscrito el 1 de enero de 2007, celebrado con su proveedor Estación Multiservicios San Andrés S.A.C., en el cual se observa que el proveedor alquila parte del inmueble mencionado por un área aproximada de 10,000 m2 y un área construida de 100 m2 con instalaciones de surtidores en 6 islas; que se compromete a entregar 3 grupos electrónicos marca Perkins; y que la renta a pagar es por alquiler y mantenimiento.

Que por tanto, solicita a la recurrente que señale los motivos o razones técnicas y la base legal por los cuales no realizó el depósito de las deducciones que corresponden a los servicios recibidos, y que presente los medios probatorios que sustenten sus argumentos.

Que en escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 688 y 689), la recurrente manifiesta que no ha recibido en alquiler un edificio o una construcción con todos los servicios básicos y acabados, sino que el bien alquilado es una amplia playa polvorienta de 10,000 m2 aproximadamente que no está cimentada ni asfaltada con surtidores usados, una pequeña oficina y servicios higiénicos para los clientes, ubicada al costado de la Carretera Panamericana Norte a la altura del Km. 753.90 en un desierto; que por esta razón es que sólo paga S/. 595,00 mensuales de alquiler; que respecto al mantenimiento del local prestado por la arrendadora consiste en regar 2 veces por semana toda la playa para asentar el polvo que levantan los fuertes vientos que corren en la zona, cargando agua en un camión cisterna que tiene capacidad para 9 000 galones, es decir, que se trata de una actividad diferente a la "limpieza de edificios". Adjunta a su escrito fotos y el Informe Técnico N° 007-2009 elaborado por el Ingeniero Civil Ángel Alva Vargas (folios 648 a 657).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325, notificado el 20 de octubre de 2009 (folios 826 a 832), la Administración señala que la principal fuente de ingresos que tiene la contribuyente es el inmueble donde realiza sus actividades comerciales, inmueble compuesto por una oficina pequeña para labores administrativas, de control y/o trámite documentario, surtidores usados con los que opera y genera sus ventas y servicios higiénicos que son utilizados por los clientes y por el personal de la empresa; que el mantenimiento del local constituye simplemente el regado 2 veces por semana del local alquilado, siendo que la recurrente no ha evidenciado con medio probatorio alguno la recepción conforme, traslado (guías de remisión), documentos de control del producto trasladado con la cisterna; que este servicio de regado no es el eje de carácter necesario o indispensable para poder realizar sus actividades comerciales, pues ello no impediría la comercialización de los productos que vende a sus clientes; que el servicio de alquiler es el predominante en los términos de realidad económica, por lo que no existe razón técnica o lógica para que el servicio accesorio como es el mantenimiento del local, sea de mayor costo que el principal.

Que añade que la recurrente proporcionó un informe técnico elaborado el 14 de setiembre de 2009, el mismo que no desvirtúa lo señalado puesto que no fue elaborado oportunamente con el fin de sustentar ante la gerencia de la empresa la implicancia de incurrir en gastos de mantenimiento; por tanto, dicho informe ha sido efectuado sólo para justificar el mayor valor asignado al servicio de mantenimiento y consignados en los comprobantes de pago emitidos por Estación Multiservicios San Andrés S.A.C.



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Que indica que dado que se trata de una sola operación de arrendamiento, ésta se encuentra sujeta al Sistema de Deduciones del Impuesto General a las Ventas con el 12%; sin embargo, el contribuyente no ha acreditado los depósitos respectivos por lo que formula reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y al costo o gasto contabilizados como deducibles de la renta neta imponible. Los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras exhibido por la recurrente, materia de reparo, se detallan en el siguiente cuadro:

Período Tributario	Fecha de emisión	Factura N°	Proveedor	Descripción de servicio	Base Imponible	IGV	REPARO AL CRÉDITO FISCAL
Enero 2007	31/01/2007	0001-0174191	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/01/2007	0001-0174192	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Febrero 2007	28/02/2007	0001-0174196	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	28/02/2007	0001-0174197	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Marzo 2007	31/03/2007	0001-0174201	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/03/2007	0001-0174202	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Abril 2007	30/04/2007	0001-0174205	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/04/2007	0001-0174206	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Mayo 2007	31/05/2007	0001-0174209	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/05/2007	0001-0174210	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Junio 2007	30/06/2007	0001-0174213	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/06/2007	0001-0174214	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Julio 2007	31/07/2007	0001-0174217	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/07/2007	0001-0174218	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Agosto 2007	31/08/2007	0001-0174221	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/08/2007	0001-0174222	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Setiembre 2007	29/09/2007	0001-0174225	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	29/09/2007	0001-0174226	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Octubre 2007	31/10/2007	0001-0174229	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/10/2007	0001-0174230	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Noviembre 2007	30/11/2007	0001-0174236	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/11/2007	0001-0174237	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Diciembre 2007	31/12/2007	0001-0174241	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/12/2007	0001-0174242	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
TOTAL REPARO AL IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2007					48 403,32		

Que de la revisión de los papeles de la fiscalización y de la resolución apelada se advierte que el reparo materia de examen se sustenta principalmente en la falta de fehaciencia del servicio de mantenimiento que habría sido prestado por el arrendador, de lo que la Administración infiere que el total de la retribución pactada (S/. 4 800,00) corresponde al arrendamiento del inmueble, y en ese sentido, la recurrente estaba obligada a efectuar el depósito del 12% por el Sistema de Deduciones.

Que con relación a las operaciones no fehacientes o no reales en general, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01923-4-2004, 01807-4-2004 y 0325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos.

Que conforme lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 06276-4-2002, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de la revisión del expediente se advierte que -durante la fiscalización- los únicos medios probatorios presentados por la recurrente a fin de acreditar el servicio de mantenimiento del inmueble fueron un contrato de subarrendamiento y un informe técnico denominado "Informe Técnico del costo para riego del patio de maniobras de la estación".

Que según la copia del contrato de subarrendamiento con firmas legalizadas de 2 de enero de 2007 (folios 658 a 660) éste fue celebrado entre la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. en calidad de arrendadora, y la recurrente en calidad de arrendataria el 1 de enero de 2007, indicándose que el inmueble objeto del contrato es de 20,000 m² y está ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90, distrito de Ciudad Etén, Provincia de Chiclayo, Departamento de Lambayeque, siendo de propiedad de Sandro Greggio Ochoa y conducido por la arrendadora (cláusula primera); que la arrendadora se obliga a ceder a título de arrendamiento una parte del inmueble y darle mantenimiento permanente a favor de la arrendataria, para su uso comercial, que la parte del inmueble cedido en uso es un área aproximada de 10,000 m² y un área construida de 100 m², con instalaciones de surtidores para expendio de combustible en 6 islas, que dicho local no cuenta con servicios básicos de luz eléctrica, agua y desagüe y que la arrendadora entrega 3 grupos electrónicos marca Perkins (cláusula segunda).

Que asimismo, se pactó una renta mensual por el arrendamiento del inmueble ascendente a S/. 595,00 incluido impuestos, y un pago por mantenimiento del local comercial y el consumo de las llamadas de los equipos RPM y Nextel que son de propiedad de la arrendadora, por el importe de S/. 4 205,00 incluido impuestos (cláusula tercera); que el plazo de duración del contrato es de un año, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007 (cláusula cuarta); y que la arrendataria declara que recibe el local comercial sin ningún servicio de luz eléctrica, agua y desagüe en funcionamiento (cláusula séptima).

Que respecto al Informe Técnico (folios 650 a 657), se observa que fue elaborado el 14 de setiembre de 2009 por el Ingeniero Civil Ángel Alva Vargas en el cual se indica que su objetivo es la sustentación técnica del costo de riego del patio de maniobras de un área de 10 000 m²; que la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. tiene el compromiso de hacer el mantenimiento del patio de maniobras a través del regado, para dejarlo libre de tierra y polvo, puesto que la referida estación no cuenta con asfalto ni la cobertura de techos necesaria; que en esta zona desértica y producto de fuertes vientos se levantan nubes de polvo. Agrega que el costo del servicio de riego del terreno es de S/. 230,00 por viaje, por lo que dado que se prestan dos veces por semana, el costo total del mes asciende a S/. 3 680,00.

Que sobre el particular debe indicarse que el referido informe fue elaborado casi dos años después del ejercicio fiscalizado y con posterioridad al inicio de la fiscalización, lo cual le resta fehaciencia⁴.

⁴ Criterio aplicado en casos similares ventilados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03244-5-2005 y 13703-4-2009, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Que estando a que los únicos documentos exhibidos por la recurrente a fin de desvirtuar el reparo materia de análisis son el contrato y el informe aludidos, se tiene que la recurrente no ha acreditado el servicio de mantenimiento del inmueble que habría sido prestado por el arrendador, con medios probatorios tales como documentos expedidos sobre la conformidad del servicio y el control efectuado durante la ejecución del mismo, la supervisión del resultado del servicio, el ingreso y salida de los camiones cisterna que contenían el agua para el riego, entre otros indicios razonables de la efectiva prestación del servicio que señala haber recibido.

Que con relación a los originales y copia SUNAT de los comprobantes de pago materia de reparo, que la recurrente adjunta a su recurso de reclamación (folios 1003 a 1050), es del caso indicar que aún cuando se hubiera admitido dicho medio probatorio no tendría mayor relevancia toda vez que contiene la misma información plasmada en el Registro de Compras exhibido en fiscalización.

Que en este orden de ideas, habiéndose arribado a la conclusión que el servicio de mantenimiento del inmueble -alegado por la recurrente- carece de fehaciencia, se infiere que el total de la retribución pactada en el contrato de subarrendamiento ascendente a S/. 4 800,00, correspondía al servicio de arrendamiento de inmueble, operación que no ha sido cuestionada en el presente caso; en tal sentido, por el tipo de servicio y el importe dicha operación estaba sujeta al Sistema de Deduciones del Impuesto General a las Ventas, de conformidad con los artículos 12°, 13° y el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificada por las Resoluciones de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT y 032-2006/SUNAT, respectivamente.

Que por tanto, dado que la recurrente no cumplió con efectuar las deducciones correspondientes al arrendamiento de inmueble, no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas ni a la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, vinculados a los comprobantes de pago objeto de observación, en aplicación de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 antes glosada. Por consiguiente, el reparo formulado por la Administración se encuentra conforme a ley y, en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0115909 a 024-002-0115920

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115909 a 024-002-0115920 (folios 1170, 1171 y 1188 a 1209) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 12.2 del artículo 12° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, toda vez que la recurrente no cumplió con realizar el depósito correspondiente por servicios sujetos al Sistema de Deduciones, vinculado al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007.

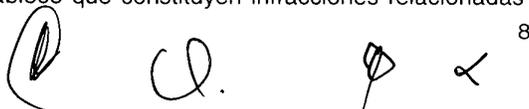
Que el acápite 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, dispone que constituye infracción que el sujeto obligado incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema de Deduciones, en el momento establecido, a la que corresponde una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que atendiendo a que las referidas sanciones se sustentan en la omisión del depósito de las deducciones, el cual ha sido analizado y ratificado en esta instancia, procede emitir pronunciamiento en igual sentido, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376 (folios 1210 a 1221) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

 8



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aprobada por el Decreto Legislativo N° 953⁵, la sanción aplicable a la infracción antes mencionada es el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisando la Nota 15 de la referida tabla que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981⁶, la sanción por la infracción antes señalada es el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución, precisando la Nota 21 que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que de lo anotado se aprecia que a fin de calcular la multa por la infracción materia de análisis, se toma en cuenta la declaración jurada del contribuyente, por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido que debía tenerse en consideración la información del Registro de Compras, carece de sustento.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376 tienen su sustento en los reparos al crédito fiscal y al gasto por no haber efectuado el depósito de las deducciones⁷ anteriormente analizados, que han sido confirmados en esta instancia, y considerando además que las multas han sido determinadas de conformidad con la Tabla I del Código Tributario, procede emitir pronunciamiento en el mismo sentido, por lo que se confirma la apelada en dicho extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0115908

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0115908 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, específicamente por no exhibir los libros y registros al cierre del Requerimiento N° 0221090000919, indicándose como fecha de infracción al 5 de junio de 2009, una multa equivalente al 50% de 25 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) ascendente a S/. 44 375,00 más

⁵ Vigente del 6 de febrero de 2004 al 31 de marzo de 2007.

⁶ Vigente desde el 1 de abril de 2007.

⁷ En el caso de la Resolución de Multa N° 024-002-0116376, en el cálculo de la multa se ha tenido en cuenta el pago de S/. 7 820,00 abonado el 24 de octubre de 2009 (folios 917 y 1210).



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

intereses, y la aplicación del Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT (folio 1169).

Que el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el numeral 1 del artículo 177° del citado código, sustituido por el referido decreto legislativo, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante ella, el no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha interpretado que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto, sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial.

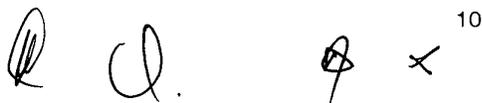
Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981, establece que la referida infracción se sanciona con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos. La Nota 10 de la citada tabla añade que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los ingresos netos anuales no podrá ser menor a 10% de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) ni mayor a 25 UIT.

Que el inciso b) del artículo 180° del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, prescribe que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos (IN), es decir, al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda; y si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual, la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Que por su parte, el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, dispone que si se subsana la mencionada infracción de manera inducida, esto es, dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación en la que se comunica al contribuyente que ha incurrido en la infracción, éste tiene derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que la pague, mientras que la rebaja será del 50% si no la paga.

Que mediante el requerimiento inicial de la fiscalización materia de autos, Requerimiento N° 0221090000919, notificado el 29 de mayo de 2009, se solicitó a la recurrente que exhiba los Registros de Compras, Ventas, Auxiliar de Control de Activo Fijo, los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances, Balance de Comprobación Analítico y Libro de Planillas, entre otros documentos e informes, con fecha 5 de junio de 2009 (folios 880 y 881).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0221090000919, cerrado el 5 de junio de 2009, se dejó constancia que la recurrente no presentó diversa documentación solicitada, entre ellos el Registros de

 10



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Compras, Ventas, Auxiliar de Control de Activo Fijo, los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances, Balance de Comprobación Analítico y Libro de Planillas, por lo que se le informó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario (folios 875 a 879).

Que conforme lo expuesto anteriormente, habiéndose verificado que la recurrente no exhibió los registros y libros contables solicitados dentro del plazo otorgado para ello, se encuentra acreditada la infracción bajo examen.

Que cabe precisar que el segundo requerimiento de la fiscalización, Requerimiento N° 0222090003947, fue notificado el 8 de junio de 2009, esto es, después del cierre del requerimiento inicial, por lo que no se produjo una prórroga tácita del plazo en los términos expuestos en la citada Resolución N° 04794-1-2005.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que no incurrió en la infracción bajo análisis puesto que durante la fiscalización presentó la documentación requerida, carece de sustento, debido a que se ha corroborado que al cierre del requerimiento inicial incumplió con presentar la documentación solicitada, sin que el hecho que posteriormente hubiese cumplido con exhibir lo requerido no desvirtúa la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que con relación a la determinación de la sanción, se observa que la Administración ha calculado el importe de la multa considerando el tope de 25 UIT establecido en la Nota 10 de la Tabla I (folio 774), dado que los ingresos netos del ejercicio 2008 declarados por la recurrente ascienden a S/. 17 329 416,00 (folio 731), con lo cual el 0.6% resultaba en un monto mayor al monto máximo establecido, y ha aplicado la rebaja del 50% por el Régimen de Gradualidad.

Que en tal sentido, la multa ha sido calculada en función a la Tabla I y al artículo 180° del Código Tributario, en concordancia con la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT antes glosados, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140051120/SUNAT de 12 de agosto de 2010.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

DE POMAR SHIOTA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
QD/BV/FC/ra



ANEXO 6



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

EXPEDIENTE N° : 14118-2009
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 7 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140040141/SUNAT emitida el 16 de julio de 2009 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0047665 a 024-003-0047675 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0096584 a 024-002-0096594, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo de 2006 a enero de 2007, y por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en el año 2006 incursionó en el mercado de minerales, adquiriendo lingotes de plomo de las empresas

_____, los cuales posteriormente fueron vendidos a la empresa _____, obteniendo en dicho trading un margen de ganancia en su condición de intermediario del circuito; sin embargo, como resultado de la fiscalización se desconocen estas operaciones de compra en base al inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, conforme se consigna en las resoluciones de determinación impugnadas.

Que agrega que la Administración reconoce las ventas de plomo de los citados proveedores y luego la compra por parte de _____, por lo que la discusión se centra en si dichas adquisiciones corresponden a dos ventas sucesivas; y que aún en el supuesto negado que se determine que se ha incurrido en la situación prevista en el inciso b) del artículo 44° precitado, no procede reparar el crédito fiscal toda vez que se han cancelado las operaciones a través de medios de pago (cheques con cláusula "no negociable").

Que indica que es imposible que las operaciones observadas califiquen bajo lo dispuesto en el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que de las manifestaciones de los proveedores y del principal comprador existe plena coincidencia que ambos mantenían relaciones comerciales con _____ y que se recibían las mercaderías en los almacenes ubicados en _____ surgió ante una situación de mercado consistente en la provisión de plomo a _____, quien deseaba contar con proveedores con un historial fiscal sin problemas; de esta manera, revendía el plomo a un precio mayor al de compra, y justamente, en ese diferencial radicaba la ganancia, declarando todo el circuito ante el fisco.

Que en escrito de alegatos precisa que el argumento de la Administración reside en desconocer la existencia jurídica de _____ para efectos de las operaciones observadas, estableciendo que la relación de compra de plomo alzado se configuraba directamente entre los proveedores y _____ sin que existiese una real intervención por parte de _____; que no se ha tenido en consideración que la empresa cumplió con cancelar las obligaciones a través de los medios de pago autorizados, habiendo exhibido los cheques con cláusula no negociable; que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, no autorizaba a verificar supuestos de fraude a la ley; y que en instancia de reclamación la Administración pretende cambiar la justificación de la acotación inicial.

¹ Hoy, Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

Que la Administración señala que durante la fiscalización la recurrente no proporcionó las órdenes de compra, presupuestos y/o cotizaciones con la constancia de haber sido recepcionadas por sus proveedores; que de la documentación sustentatoria del control y peso, se aprecia que llevan el sello de , principal cliente de la recurrente, no existiendo ningún registro de control de ingreso ni de salida de la mercadería por parte de ; que las labores de control de ingreso y pesaje de los lingotes de plomo fueron efectuadas por personal de que las guías de remisión - remitente señalan como punto de destino la dirección de la empresa , la cual se encuentra ubicada en la misma dirección donde se encuentran las instalaciones de la recurrente, habiéndose verificado que no existe licencia de funcionamiento a nombre de la recurrente; por lo tanto, no se encuentra acreditada la recepción de los bienes por parte de la recurrente.

Que agrega que el gerente general de , ha aceptado que todos los proveedores los contactó a través de ; que el asistente de pagos del área de contabilidad de manifestó que se encargaba del llenado de las facturas y guías de remisión emitidos por los proveedores de que no existen documentos que prueben la tercerización de las labores de ; en consecuencia, concluye que no actuó en la práctica en función a la actividad que se reservó de acuerdo a su objeto social, consistente en la fabricación, distribución, comercialización, compra, venta, importación y exportación de productos metálicos, no existiendo fehaciencia sobre su participación en la adquisición de lingotes de plomo aleado a los proveedores

, a pesar de contar con los comprobantes de pago de las adquisiciones y el registro contable de los mismos.

Que de autos se aprecia que como resultado de un procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0047665 a 024-003-0047675, por el Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo de 2006 a enero de 2007, al efectuarse reparos al crédito fiscal, así como las Resoluciones de Multa N° 024-002-0096584 a 024-002-0096594 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Resoluciones de Determinación N° 024-003-0047665 a 024-003-0047675

Que de la revisión de los Anexos N° 1 y 2 de las citados valores (folios 2251 y 2252), se advierte que la Administración efectuó reparos al crédito fiscal por operaciones no reales, en base a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que cabe precisar que el reparo al crédito fiscal corresponde al registro de las operaciones de compra de lingotes de plomo en los meses de meses de marzo de 2006 a enero de 2007 a los proveedores

, cuyos comprobantes de pago se encuentran detallados en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0222070004196 (folios 1994 a 2011).

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950², sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

² Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

Que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, establece que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, siendo que aquel que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción; y b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiendo empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal, para lo cual deberá cumplir con lo dispuesto en el reglamento.

Que dicho artículo añade que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señala que se tendrá en cuenta respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44° de la ley, que son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

Que al respecto, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 05053-1-2013, que el supuesto establecido en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, corresponde a los casos en los que, habiéndose efectuado la operación, el emisor que figura en el comprobante no es quien la realizó verdaderamente la operación; no resultando aplicable a los supuestos en los que no se ha acreditado que la operación se haya realizado.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15868-3-2013, se ha señalado que cuando las operaciones de compra son realizadas a sujetos distintos a los que emitieron los comprobantes de pago, se tiene que el reparo por operaciones no reales es determinado conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo que dicha norma, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria.

Que asimismo, en la Resolución N° 03930-1-2015, este Tribunal ha mencionado que de acuerdo con el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se considera "operación no real" aquélla situación en que se determina que nunca se efectuó la adquisición, es decir no se cuestiona al emisor del comprobante de pago como el verdadero proveedor, sino que la discusión se centra en la existencia misma de la operación.

Que de la norma citada y los criterios expuestos, se advierte que se considera como operación no real a dos situaciones distintas, esto es: a) Cuando nunca se efectuó la operación, y b) Existiendo una operación, el emisor que figura en el comprobante de pago no ha realizado verdaderamente la operación, siendo que en esta última situación, en caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria, se podría mantener el derecho al crédito fiscal.

    3



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

Que de otro lado, es preciso anotar que el artículo 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, disponía que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y el artículo 77° del mismo código, establecía que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará el deudor tributario, el tributo y período al que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 232-3-2000 y 4881-3-2003, ha dejado establecido que conforme con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 77° del Código Tributario, entre los requisitos que debe contener una resolución de determinación están los motivos determinantes del reparo, cuyo conocimiento por parte del recurrente resulta fundamental para que éste ejerza adecuadamente su derecho de defensa.

Que tal como se ha indicado anteriormente, en los valores impugnados la Administración ha señalado como sustento del reparo al inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de lo cual se tiene que estableció como motivo determinante del reparo que las personas jurídicas y naturales que giraron las facturas observadas no fueron las reales proveedoras de los productos descritos en dichas facturas, es decir que las operaciones de compra fueron realizadas a sujetos distintos a los que emitieron los comprobantes de pago.

Que mediante el Requerimiento N° 0222070004196 se solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente y por escrito, la adquisición de bienes a los proveedores I

facturas detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 1994 a 2011) y que respondiera las preguntas consignadas en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (folios 2012 a 2020).

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 2053 a 2065), respondiendo el listado de preguntas, entre otros, y adjuntando diversa documentación.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222070004196 la Administración señala que del análisis y verificación de la documentación e información presentada por la recurrente, así como de las manifestaciones brindadas a la Administración del representante legal y del socio de

respectivamente, y de los cruces de información con los referidos proveedores, se determina que la recurrente no ha efectuado operación de compra alguna con los indicados proveedores (folio 1983), asimismo afirma que en realidad la operación económica es realizada por los proveedores de lingotes de plomo aleado con la empresa , lo que implica una simulación de operaciones de compra con por consiguiente, en la realidad sólo ha ocurrido una operación de compra (la realizada entre los citados proveedores y), estableciéndose que el *modus operandi* tenía por finalidad no efectuar la retención a los proveedores de lingotes de plomo aleado debido a la informalidad del mercado de la chatarra; en consecuencia, concluye que la empresa no efectuó operación de compra alguna y en aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, procede a reparar el crédito fiscal de marzo de 2006 a enero de 2007 (folios 1978 a 1983).

Que asimismo en la apelada la Administración concluye que no actuó en la práctica en función a la actividad que se reservó de acuerdo con su objeto social, consistente en la fabricación, distribución, comercialización, compra, venta, exportación, importación de todo tipo de bienes y/o productos metálicos, no existiendo fehaciencia respecto de su participación en la adquisición de lingotes de plomo aleado a los proveedores, a pesar de contar con los comprobantes de pago emitidos en sustento de las adquisiciones realizadas y el registro contable de los mismos.

4



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

Que de lo expuesto, se tiene que durante todo el procedimiento la Administración ha sustentado sus observaciones en la inexistencia de las operaciones de compra por parte de la recurrente, toda vez que los citados proveedores habrían vendido los lingotes de plomo aleado directamente a la empresa ; no obstante como se ha expuesto anteriormente de los valores emitidos se aprecia que contienen como sustento del reparo al crédito fiscal por operaciones no reales al inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo que de acuerdo con dicha norma, se considera "operación no real" aquella situación en que el emisor que figura en el comprobante de pago no ha realizado verdaderamente la operación, es decir, el motivo determinante del reparo es que las personas jurídicas y naturales que giraron las facturas observadas no fueron las reales proveedoras de los productos descritos en dichas facturas.

Que en tal sentido, al amparo del citado dispositivo legal no se discute la existencia o realidad de la operación de compra propiamente, sino que se cuestiona que el emisor del comprobante de pago que respalda el crédito fiscal, sea el verdadero proveedor o vendedor de los bienes o servicios.

Que sin embargo, de la revisión de lo actuado se desprende que la Administración no cuestiona a los emisores de los comprobantes de pago objeto de análisis,

, sino que por el contrario, se verifica que en la fiscalización, la Administración reconoce que éstos fueron los proveedores de los lingotes de plomo aleado materia de las operaciones observadas, cuestionando únicamente la participación de la recurrente en su calidad de adquirente de la referida mercadería, puesto que según su análisis la mercadería fue adquirida directamente por

Que en tal sentido, no está acreditado en autos el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que los emisores de los comprobantes de pago observados fueran sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones; en consecuencia, corresponde levantar el reparo al no estar sustentando conforme a ley, y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas.

Que por otro lado, atendiéndose a que el reparo por operaciones no reales, conforme con lo dispuesto en las resoluciones de determinación impugnadas, se ampara en el inciso b) del artículo 44° antes citado, en el que no se discute la realidad de las operaciones de compra ni su naturaleza o características, se concluye que no aplica al presente caso la citada Norma VIII, en los términos expuestos por la Administración.

Que estando a la conclusión arribada, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0096584 a 024-002-0096594

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0096584 a 024-002-0096594 (folios 2238 a 2248), fueron emitidas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2006 a enero de 2007.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, dispone que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

    5



Tribunal Fiscal

N° 03078-3-2017

Que estando a que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas ha sido levantado en esta instancia, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto de las sanciones de multa que se sustentan en aquél, por lo que se revoca la apelada en este extremo, dejándose sin efecto las resoluciones de multa impugnadas.

Que es preciso señalar que del escrito de apelación materia del presente caso (folios 2293 a 2314) se aprecia que la recurrente también cuestiona la Resolución de Intendencia N° 0260140040142/SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 024-018-0302789/SUNAT sobre devolución de retenciones del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007, por lo que corresponde que la Administración le dé el trámite respectivo en tal extremo, teniendo en cuenta lo dispuesto por los artículos 145°, 146° y 163° del Código Tributario.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 0326-2013-EF/TF que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140040141/SUNAT de 16 de julio de 2009, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0047665 a 024-003-0047675 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0096584 a 024-002-0096594, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrefa Vásquez
Secretaria Relatora
QD/BV/FC/ra



ANEXO 7



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

EXPEDIENTE N° : 15126-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de diciembre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0260140051120/SUNAT emitida el 12 de agosto de 2010 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 y 024-003-0071824, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, así como contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115920 y 024-002-0116376, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas se sustentan en el desconocimiento del crédito fiscal y el gasto derivado de comprobantes de pago correspondientes al contrato de alquiler y mantenimiento de local que celebró con Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. durante el año 2007, las cuales deben ser anuladas en virtud de lo dispuesto por el numeral a) del artículo 109° y el numeral 7 del artículo 77° del Código Tributario.

Que indica que si bien el servicio de arrendamiento o alquiler está sujeto a detracción, sin embargo, en el presente caso el precio del alquiler mensual asciende a S/. 595,00 y de acuerdo al inciso a) del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 940, no se aplica el Sistema de Deduciones cuando el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700,00; y que el servicio de mantenimiento de local que básicamente consiste en el riego de la playa del grifo donde se encuentran instalados los surtidores para asentar el polvo y de este modo evitar el deterioro acelerado de los equipos y atraer a los clientes, por un precio ascendente a S/. 4 205,00, es un servicio que no está dentro del ámbito del referido sistema.

Que alega que respecto al servicio de mantenimiento, durante la fiscalización se explicó que el grifo se encuentra ubicado al costado de la Carretera Panamericana Norte, a la altura del Km. 753.9, en un desierto y es una zona en la que en forma permanente corren fuertes vientos y al no estar asfaltada la playa del grifo da lugar a que se levante una nube de polvo que genera la deserción de los clientes y el deterioro acelerado de los equipos, por lo que para la empresa era necesario incurrir en este costo; sin embargo, la Administración insiste en considerar al servicio de alquiler de local y al servicio de riego de la playa del local o mantenimiento, como una sola operación sujeta al Sistema de Deduciones; y que la empresa contrata y paga a Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. a suma alzada por este servicio por lo que no está enterado de los pormenores de los costos del servicio ni cómo ni con quién lo hace, supervisando únicamente el resultado del servicio de mantenimiento. Agrega que es falso que los comprobantes de pago en original se hayan presentado recién con su recurso de reclamación, toda vez que en el procedimiento de fiscalización no se ha dejado constancia que no se exhibieran los referidos comprobantes de pago, siendo que por error se adjuntaron a la reclamación los comprobantes originales debiendo haberse presentado copia de los mismos.

Que añade que las multas impuestas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, no han sido determinadas conforme a ley, toda vez que ha tomado como base la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuando debió considerar la información del Registro de Compras; y que respecto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del código aludido, alega que el Requerimiento N° 0221090000919 fue cerrado sin conocimiento del representante

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

legal de la empresa, y que al final de la fiscalización cumplió con presentar toda la documentación solicitada.

Que la Administración señala que ha formulado reparo al crédito fiscal y al gasto, al no haber acreditado la recurrente la detracción del Impuesto General a las Ventas que correspondía; que siendo la operación materia de controversia el arrendamiento de un bien inmueble está comprendido en el numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que contiene los servicios sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT o Sistema de Deduciones.

Que refiere que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325, se detectaron operaciones sujetas al SPOT específicamente por el arrendamiento del inmueble ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90 del distrito de Ciudad Etén, provincia de Chiclayo – Lambayeque por un área aproximada de 10 000 m2 y un área construida de 100 m2 con instalaciones de surtidores en 6 islas, además de 3 grupos electrógenos marca Perkins, respecto del cual la recurrente no exhibió los depósitos por concepto de deducciones, ni ha sustentado los motivos que acrediten la razón por la cual no efectuó los depósitos respectivos; que en lo concerniente al servicio de mantenimiento del local, ello simplemente constituye el regado del referido local alquilado más aún cuando la recurrente no ha presentado medio probatorio alguno sobre la recepción conforme, guías de remisión, documentos de control del producto trasladado con cisterna, y que además este servicio de regado no constituye el eje de carácter necesario e indispensable para poder realizar sus actividades comerciales, pues ello no impedía la comercialización de los productos que vende a sus clientes.

Que indica que es evidente que el servicio de arrendamiento es el predominante dado que se refiere al uso y usufructo del inmueble, el cual en términos de realidad económica es de mayor importancia que el servicio de mantenimiento; que no existe razón técnica o lógica que acredite que un servicio “accesorio” sea de mayor valor que el servicio “principal”. Precisa que si bien la recurrente proporcionó un informe técnico elaborado el 14 de setiembre de 2009, éste no desvirtúa el reparo efectuado, siendo además que no fue elaborado oportunamente, y que su única finalidad es justificar el mayor valor que se consigna en los comprobantes de pago emitidos por la empresa vinculada Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. por el servicio de riego del terreno.

Que señala que valiéndose de la vinculación económica entre ambas empresas la recurrente decidió celebrar un contrato de subarrendamiento que comprendía una prestación de mantenimiento (regado) al local con la finalidad de justificar el hecho que ambas operaciones (subarrendamiento del inmueble y regado del local como mantenimiento) eran independientes y recargar así el mayor valor en el servicio de mantenimiento, teniendo en cuenta que por el importe asignado al arrendamiento esta operación no se encontraría sujeta al Sistema de Deduciones, y de este modo evitar el depósito correspondiente. Asimismo, refiere que los comprobantes de pago emitidos por Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. fueron presentados en original recién con el recurso de reclamación, medio probatorio que no es admitido en virtud del artículo 141° del Código Tributario.

Que refiere en cuanto a las multas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, que éstas se sustentan en el mencionado reparo. Adicionalmente, la multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se basa en el Resultado del Requerimiento N° 0221090000919, y que el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04794-1-2005 no es aplicable al presente caso.

Que mediante la Carta N° 090023258546-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0221090000919 (folios 880, 881 y 891), notificados el 29 de mayo de 2009, la Administración dio inicio a la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta por comprobantes de pago falsos que consignan operaciones no reales, por contabilizar gastos financieros sin el sustento documentario respectivo y por haber deducido gastos



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

sustentados en comprobantes de pago por los que no se efectuó el depósito del Sistema de Detracciones. Asimismo, efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no haber cumplido con el depósito del Sistema de Detracciones.

Que en base a los reparos formulados la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 y 024-003-0071824 giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, así como las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115920 y 024-002-0116376, por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que cabe precisar que la recurrente aceptó los reparos por comprobantes de pago falsos que consignan operaciones no reales y por contabilizar gastos financieros sin el sustento documentario respectivo, tal como se aprecia de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 presentada mediante el Formulario PDT 660 N° 0750001215 de 24 de octubre de 2009 (folios 921 a 924), habiendo impugnado las citadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa únicamente en el extremo del reparo al gasto y al crédito fiscal por no haber efectuado el depósito del Sistema de Detracciones, así como las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y en el numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que en tal sentido, corresponde a este Tribunal analizar si los reparos en mención y las multas impuestas a la recurrente, han sido determinados con arreglo a ley.

Reparos por no haber cumplido con el depósito del Sistema de Detracciones del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con los Anexos N° 3 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0071314 a 024-003-0071325 (folios 1234 y 1235), y los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0071824 (folios 1239 y 1241), la Administración formuló reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y al gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, al no haberse efectuado el depósito del Sistema de Detracciones por operaciones realizadas con la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C., de conformidad con el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325 y con los artículos 3°, 5°, 7°, 12° y Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, y los artículos 12° a 16° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/EF.

Que de conformidad con el numeral 2.2 del artículo 2° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias 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 la citada ley.

Que el inciso a) del artículo 3° del citado decreto legislativo, dispone que se entenderá por operaciones sujetas al Sistema, entre otras, a la prestación de servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° de la referida norma establece que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el usuario del servicio, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3°; que 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°; que cuando el prestador del servicio 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





Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio; y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que el artículo 7° de la mencionada norma prescribe que el depósito 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 el inciso b) del numeral 7.1 señala que en el caso de la prestación de servicios dicho depósito se efectuará: 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; y b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Que el numeral 1 de la Primera Disposición Final del mencionado decreto legislativo, sustituida por Ley N° 28605², dispone que en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del Impuesto General a las Ventas, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo con las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°, siendo que en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que por su parte, el numeral 2 de la Primera Disposición Final en referencia, aplicable al caso de autos³, establece que podrán deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta. Dicha deducción no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, aún cuando se acredite o verifique la veracidad de éstas. Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable sin perjuicio de los intereses y las sanciones correspondientes. En caso el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos y/o costos o ellos se tornen en indebidos, deberán rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 940, vigente a partir del 15 de setiembre de 2004, señala que estarán sujetos al Sistema los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo 3.

Que el Anexo 3 de la citada resolución, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT, incluye en su numeral 2 al arrendamiento, subarrendamiento o cesión de bienes de bienes muebles o inmuebles, correspondiendo efectuar un depósito equivalente al 12% del importe de la operación.

Que el inciso a) del artículo 13° de la resolución aludida, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 032-2006/SUNAT, vigente desde el 25 de febrero de 2006, dispone que el Sistema no se aplicará, tratándose de las operaciones indicadas en el artículo 12°, cuando el importe de la operación sea igual o menor a S/. 700,00.

Que asimismo, el artículo 15° de la citada resolución de superintendencia, según texto aplicable al presente caso, señala que en los servicios indicados en el artículo 12°, los sujetos obligados a efectuar el

² Vigente desde el 26 de setiembre de 2005.

³ El numeral 2 de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 fue derogado por la Ley N° 29173, que entró en vigencia el 1 de enero de 2008.

 4



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

depósito son: a) El usuario del servicio; y b) El prestador del servicio, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al usuario del servicio que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0222090006325 (folios 833 a 842), notificado el 11 de setiembre de 2009, la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los registros contables y comprobantes de pago de compras exhibidos, se ha observado que anotó en su Registro de Compras comprobantes de pago por concepto de servicios de alquiler y mantenimiento del local comercial donde se realiza la actividad económica, el cual se encuentra ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90 del distrito de la Ciudad Etén, provincia de Chiclayo, departamento de Lambayeque; que dicho local es de propiedad de su proveedor vinculado Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. y que el monto de la base imponible por concepto de alquiler del local asciende a S/. 595,00 y que el mantenimiento del mismo asciende a S/. 4 205,00.

Que señala que la recurrente exhibió copia de un contrato de subarrendamiento suscrito el 1 de enero de 2007, celebrado con su proveedor Estación Multiservicios San Andrés S.A.C., en el cual se observa que el proveedor alquila parte del inmueble mencionado por un área aproximada de 10,000 m2 y un área construida de 100 m2 con instalaciones de surtidores en 6 islas; que se compromete a entregar 3 grupos electrónicos marca Perkins; y que la renta a pagar es por alquiler y mantenimiento.

Que por tanto, solicita a la recurrente que señale los motivos o razones técnicas y la base legal por los cuales no realizó el depósito de las deducciones que corresponden a los servicios recibidos, y que presente los medios probatorios que sustenten sus argumentos.

Que en escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 688 y 689), la recurrente manifiesta que no ha recibido en alquiler un edificio o una construcción con todos los servicios básicos y acabados, sino que el bien alquilado es una amplia playa polvorienta de 10,000 m2 aproximadamente que no está cimentada ni asfaltada con surtidores usados, una pequeña oficina y servicios higiénicos para los clientes, ubicada al costado de la Carretera Panamericana Norte a la altura del Km. 753.90 en un desierto; que por esta razón es que sólo paga S/. 595,00 mensuales de alquiler; que respecto al mantenimiento del local prestado por la arrendadora consiste en regar 2 veces por semana toda la playa para asentar el polvo que levantan los fuertes vientos que corren en la zona, cargando agua en un camión cisterna que tiene capacidad para 9 000 galones, es decir, que se trata de una actividad diferente a la "limpieza de edificios". Adjunta a su escrito fotos y el Informe Técnico N° 007-2009 elaborado por el Ingeniero Civil Ángel Alva Vargas (folios 648 a 657).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222090006325, notificado el 20 de octubre de 2009 (folios 826 a 832), la Administración señala que la principal fuente de ingresos que tiene la contribuyente es el inmueble donde realiza sus actividades comerciales, inmueble compuesto por una oficina pequeña para labores administrativas, de control y/o trámite documentario, surtidores usados con los que opera y genera sus ventas y servicios higiénicos que son utilizados por los clientes y por el personal de la empresa; que el mantenimiento del local constituye simplemente el regado 2 veces por semana del local alquilado, siendo que la recurrente no ha evidenciado con medio probatorio alguno la recepción conforme, traslado (guías de remisión), documentos de control del producto trasladado con la cisterna; que este servicio de regado no es el eje de carácter necesario o indispensable para poder realizar sus actividades comerciales, pues ello no impediría la comercialización de los productos que vende a sus clientes; que el servicio de alquiler es el predominante en los términos de realidad económica, por lo que no existe razón técnica o lógica para que el servicio accesorio como es el mantenimiento del local, sea de mayor costo que el principal.

Que añade que la recurrente proporcionó un informe técnico elaborado el 14 de setiembre de 2009, el mismo que no desvirtúa lo señalado puesto que no fue elaborado oportunamente con el fin de sustentar ante la gerencia de la empresa la implicancia de incurrir en gastos de mantenimiento; por tanto, dicho informe ha sido efectuado sólo para justificar el mayor valor asignado al servicio de mantenimiento y consignados en los comprobantes de pago emitidos por Estación Multiservicios San Andrés S.A.C.



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Que indica que dado que se trata de una sola operación de arrendamiento, ésta se encuentra sujeta al Sistema de Deduciones del Impuesto General a las Ventas con el 12%; sin embargo, el contribuyente no ha acreditado los depósitos respectivos por lo que formula reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y al costo o gasto contabilizados como deducibles de la renta neta imponible. Los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras exhibido por la recurrente, materia de reparo, se detallan en el siguiente cuadro:

Período Tributario	Fecha de emisión	Factura N°	Proveedor	Descripción de servicio	Base Imponible	IGV	REPARO AL CRÉDITO FISCAL
Enero 2007	31/01/2007	0001-0174191	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/01/2007	0001-0174192	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Febrero 2007	28/02/2007	0001-0174196	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	28/02/2007	0001-0174197	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Marzo 2007	31/03/2007	0001-0174201	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/03/2007	0001-0174202	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Abril 2007	30/04/2007	0001-0174205	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/04/2007	0001-0174206	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Mayo 2007	31/05/2007	0001-0174209	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/05/2007	0001-0174210	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Junio 2007	30/06/2007	0001-0174213	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/06/2007	0001-0174214	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Julio 2007	31/07/2007	0001-0174217	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/07/2007	0001-0174218	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Agosto 2007	31/08/2007	0001-0174221	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/08/2007	0001-0174222	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Setiembre 2007	29/09/2007	0001-0174225	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	29/09/2007	0001-0174226	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Octubre 2007	31/10/2007	0001-0174229	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/10/2007	0001-0174230	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Noviembre 2007	30/11/2007	0001-0174236	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	30/11/2007	0001-0174237	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
Diciembre 2007	31/12/2007	0001-0174241	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Alquiler de local	500,00	95,00	766,39
	31/12/2007	0001-0174242	Estación Multiservicios San Andrés SAC	Mantenimiento de local	3 533,61	671,39	
TOTAL REPARO AL IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2007					48 403,32		

Que de la revisión de los papeles de la fiscalización y de la resolución apelada se advierte que el reparo materia de examen se sustenta principalmente en la falta de fehaciencia del servicio de mantenimiento que habría sido prestado por el arrendador, de lo que la Administración infiere que el total de la retribución pactada (S/. 4 800,00) corresponde al arrendamiento del inmueble, y en ese sentido, la recurrente estaba obligada a efectuar el depósito del 12% por el Sistema de Deduciones.

Que con relación a las operaciones no fehacientes o no reales en general, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01923-4-2004, 01807-4-2004 y 0325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos.

Que conforme lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 06276-4-2002, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de la revisión del expediente se advierte que -durante la fiscalización- los únicos medios probatorios presentados por la recurrente a fin de acreditar el servicio de mantenimiento del inmueble fueron un contrato de subarrendamiento y un informe técnico denominado "Informe Técnico del costo para riego del patio de maniobras de la estación".

Que según la copia del contrato de subarrendamiento con firmas legalizadas de 2 de enero de 2007 (folios 658 a 660) éste fue celebrado entre la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. en calidad de arrendadora, y la recurrente en calidad de arrendataria el 1 de enero de 2007, indicándose que el inmueble objeto del contrato es de 20,000 m² y está ubicado en la Carretera Panamericana Norte Km. 753.90, distrito de Ciudad Etén, Provincia de Chiclayo, Departamento de Lambayeque, siendo de propiedad de Sandro Greggio Ochoa y conducido por la arrendadora (cláusula primera); que la arrendadora se obliga a ceder a título de arrendamiento una parte del inmueble y darle mantenimiento permanente a favor de la arrendataria, para su uso comercial, que la parte del inmueble cedido en uso es un área aproximada de 10,000 m² y un área construida de 100 m², con instalaciones de surtidores para expendio de combustible en 6 islas, que dicho local no cuenta con servicios básicos de luz eléctrica, agua y desagüe y que la arrendadora entrega 3 grupos electrónicos marca Perkins (cláusula segunda).

Que asimismo, se pactó una renta mensual por el arrendamiento del inmueble ascendente a S/. 595,00 incluido impuestos, y un pago por mantenimiento del local comercial y el consumo de las llamadas de los equipos RPM y Nextel que son de propiedad de la arrendadora, por el importe de S/. 4 205,00 incluido impuestos (cláusula tercera); que el plazo de duración del contrato es de un año, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2007 (cláusula cuarta); y que la arrendataria declara que recibe el local comercial sin ningún servicio de luz eléctrica, agua y desagüe en funcionamiento (cláusula séptima).

Que respecto al Informe Técnico (folios 650 a 657), se observa que fue elaborado el 14 de setiembre de 2009 por el Ingeniero Civil Ángel Alva Vargas en el cual se indica que su objetivo es la sustentación técnica del costo de riego del patio de maniobras de un área de 10 000 m²; que la empresa Estación Multiservicios San Andrés S.A.C. tiene el compromiso de hacer el mantenimiento del patio de maniobras a través del regado, para dejarlo libre de tierra y polvo, puesto que la referida estación no cuenta con asfalto ni la cobertura de techos necesaria; que en esta zona desértica y producto de fuertes vientos se levantan nubes de polvo. Agrega que el costo del servicio de riego del terreno es de S/. 230,00 por viaje, por lo que dado que se prestan dos veces por semana, el costo total del mes asciende a S/. 3 680,00.

Que sobre el particular debe indicarse que el referido informe fue elaborado casi dos años después del ejercicio fiscalizado y con posterioridad al inicio de la fiscalización, lo cual le resta fehaciencia⁴.

⁴ Criterio aplicado en casos similares ventilados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03244-5-2005 y 13703-4-2009, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Que estando a que los únicos documentos exhibidos por la recurrente a fin de desvirtuar el reparo materia de análisis son el contrato y el informe aludidos, se tiene que la recurrente no ha acreditado el servicio de mantenimiento del inmueble que habría sido prestado por el arrendador, con medios probatorios tales como documentos expedidos sobre la conformidad del servicio y el control efectuado durante la ejecución del mismo, la supervisión del resultado del servicio, el ingreso y salida de los camiones cisterna que contenían el agua para el riego, entre otros indicios razonables de la efectiva prestación del servicio que señala haber recibido.

Que con relación a los originales y copia SUNAT de los comprobantes de pago materia de reparo, que la recurrente adjunta a su recurso de reclamación (folios 1003 a 1050), es del caso indicar que aún cuando se hubiera admitido dicho medio probatorio no tendría mayor relevancia toda vez que contiene la misma información plasmada en el Registro de Compras exhibido en fiscalización.

Que en este orden de ideas, habiéndose arribado a la conclusión que el servicio de mantenimiento del inmueble -alegado por la recurrente- carece de fehaciencia, se infiere que el total de la retribución pactada en el contrato de subarrendamiento ascendente a S/. 4 800,00, correspondía al servicio de arrendamiento de inmueble, operación que no ha sido cuestionada en el presente caso; en tal sentido, por el tipo de servicio y el importe dicha operación estaba sujeta al Sistema de Detracciones del Impuesto General a las Ventas, de conformidad con los artículos 12°, 13° y el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, modificada por las Resoluciones de Superintendencia N° 258-2005/SUNAT y 032-2006/SUNAT, respectivamente.

Que por tanto, dado que la recurrente no cumplió con efectuar las detracciones correspondientes al arrendamiento de inmueble, no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas ni a la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, vinculados a los comprobantes de pago objeto de observación, en aplicación de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 antes glosada. Por consiguiente, el reparo formulado por la Administración se encuentra conforme a ley y, en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0115909 a 024-002-0115920

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115909 a 024-002-0115920 (folios 1170, 1171 y 1188 a 1209) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 12.2 del artículo 12° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004/EF, toda vez que la recurrente no cumplió con realizar el depósito correspondiente por servicios sujetos al Sistema de Detracciones, vinculado al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007.

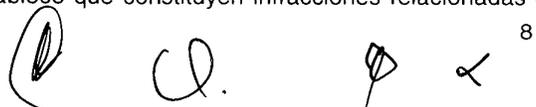
Que el acápite 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, dispone que constituye infracción que el sujeto obligado incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema de Detracciones, en el momento establecido, a la que corresponde una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que atendiendo a que las referidas sanciones se sustentan en la omisión del depósito de las detracciones, el cual ha sido analizado y ratificado en esta instancia, procede emitir pronunciamiento en igual sentido, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376 (folios 1210 a 1221) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2007 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

 8



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aprobada por el Decreto Legislativo N° 953⁵, la sanción aplicable a la infracción antes mencionada es el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisando la Nota 15 de la referida tabla que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981⁶, la sanción por la infracción antes señalada es el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución, precisando la Nota 21 que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que de lo anotado se aprecia que a fin de calcular la multa por la infracción materia de análisis, se toma en cuenta la declaración jurada del contribuyente, por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido que debía tenerse en consideración la información del Registro de Compras, carece de sustento.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0115896 a 024-002-0115907 y 024-002-0116376 tienen su sustento en los reparos al crédito fiscal y al gasto por no haber efectuado el depósito de las deducciones⁷ anteriormente analizados, que han sido confirmados en esta instancia, y considerando además que las multas han sido determinadas de conformidad con la Tabla I del Código Tributario, procede emitir pronunciamiento en el mismo sentido, por lo que se confirma la apelada en dicho extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0115908

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0115908 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, específicamente por no exhibir los libros y registros al cierre del Requerimiento N° 0221090000919, indicándose como fecha de infracción al 5 de junio de 2009, una multa equivalente al 50% de 25 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) ascendente a S/. 44 375,00 más

⁵ Vigente del 6 de febrero de 2004 al 31 de marzo de 2007.

⁶ Vigente desde el 1 de abril de 2007.

⁷ En el caso de la Resolución de Multa N° 024-002-0116376, en el cálculo de la multa se ha tenido en cuenta el pago de S/.

7 820,00 abonado el 24 de octubre de 2009 (folios 917 y 1210).

9



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

intereses, y la aplicación del Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT (folio 1169).

Que el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el numeral 1 del artículo 177° del citado código, sustituido por el referido decreto legislativo, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante ella, el no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha interpretado que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto, sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, sustituida por el Decreto Legislativo N° 981, establece que la referida infracción se sanciona con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos. La Nota 10 de la citada tabla añade que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los ingresos netos anuales no podrá ser menor a 10% de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) ni mayor a 25 UIT.

Que el inciso b) del artículo 180° del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, prescribe que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos (IN), es decir, al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda; y si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual, la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Que por su parte, el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, dispone que si se subsana la mencionada infracción de manera inducida, esto es, dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación en la que se comunica al contribuyente que ha incurrido en la infracción, éste tiene derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que la pague, mientras que la rebaja será del 50% si no la paga.

Que mediante el requerimiento inicial de la fiscalización materia de autos, Requerimiento N° 0221090000919, notificado el 29 de mayo de 2009, se solicitó a la recurrente que exhiba los Registros de Compras, Ventas, Auxiliar de Control de Activo Fijo, los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances, Balance de Comprobación Analítico y Libro de Planillas, entre otros documentos e informes, con fecha 5 de junio de 2009 (folios 880 y 881).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0221090000919, cerrado el 5 de junio de 2009, se dejó constancia que la recurrente no presentó diversa documentación solicitada, entre ellos el Registros de

 10



Tribunal Fiscal

N° 20134-3-2012

Compras, Ventas, Auxiliar de Control de Activo Fijo, los Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances, Balance de Comprobación Analítico y Libro de Planillas, por lo que se le informó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario (folios 875 a 879).

Que conforme lo expuesto anteriormente, habiéndose verificado que la recurrente no exhibió los registros y libros contables solicitados dentro del plazo otorgado para ello, se encuentra acreditada la infracción bajo examen.

Que cabe precisar que el segundo requerimiento de la fiscalización, Requerimiento N° 0222090003947, fue notificado el 8 de junio de 2009, esto es, después del cierre del requerimiento inicial, por lo que no se produjo una prórroga tácita del plazo en los términos expuestos en la citada Resolución N° 04794-1-2005.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que no incurrió en la infracción bajo análisis puesto que durante la fiscalización presentó la documentación requerida, carece de sustento, debido a que se ha corroborado que al cierre del requerimiento inicial incumplió con presentar la documentación solicitada, sin que el hecho que posteriormente hubiese cumplido con exhibir lo requerido no desvirtúa la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que con relación a la determinación de la sanción, se observa que la Administración ha calculado el importe de la multa considerando el tope de 25 UIT establecido en la Nota 10 de la Tabla I (folio 774), dado que los ingresos netos del ejercicio 2008 declarados por la recurrente ascienden a S/. 17 329 416,00 (folio 731), con lo cual el 0.6% resultaba en un monto mayor al monto máximo establecido, y ha aplicado la rebaja del 50% por el Régimen de Gradualidad.

Que en tal sentido, la multa ha sido calculada en función a la Tabla I y al artículo 180° del Código Tributario, en concordancia con la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT antes glosados, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140051120/SUNAT de 12 de agosto de 2010.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

DE POMAR SHIOTA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
QD/BV/FC/ra



ANEXO 8



Anexo 3. Fichas de análisis normativa

Ficha de análisis normativo	
Nº de ficha:	01
Autor:	DAVID BRAVO SHEEN
Referencia Bibliográfica:	BRAVO SHEEN, D, (2018). SIMULACIÓN, ELUSIÓN Y FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA.
Palabras clave de búsqueda:	SIMULACIÓN
Ubicación electrónica y/o ubicación física:	www.ebsibogrados.com/vploads/simulacion-elusion-y-fraude-a-la-ley-pdf
Descripción del aporte al tema seleccionado:	DAVE LOS ACTOS DE SIMULACION Y SUPUESTOS DE ELUSION, HA DEFINIDO DE FORMA INTERFERENTE, LA NORMA XVI, SITUACION QUE GENERA CONFLICTOS DE INTERPRETACION ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACION, CONSIDERADA COMO ATENTATORIA DE LA SEGURIDAD JURIDICA Y PRECISIBILIDAD QUE REQUIERE TODO SISTEMA TRIBUTARIO MODERNO.
Análisis:	ESTA NORMA ES IMPORTANTE, PARA PODER DEFINIR CON CLARIDAD LOS CONCEPTOS DE SIMULACION, ELUSION, Y TERCEROS CONCEPTOS PARA TENER SEGURIDAD JURIDICA.



ANEXO 9



Anexo 4. Fichas de análisis doctrinal

Ficha de análisis doctrinal	
N° de ficha:	03
Autor:	ANIBAL TORRES VASQUEZ
Referencia Bibliográfica:	ACTO JURÍDICO. LINA; IDENSA
Palabras clave de búsqueda:	SIMULACIÓN DEL ACTO JURÍDICO
Ubicación electrónica y/o ubicación física:	LP DERECHO. PE / SIMULACIÓN - ACTOS - JURÍDICOS - DERECHO - CIVIL / UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO.
Descripción del aporte al tema seleccionado:	EL ACTO JURÍDICO ES SIMULADO CUANDO LAS PARTES, CON EL FIN DE ENGAÑAR A TERCEROS, SE HAN PUESTO DE ACUERDO (ACUERDO SIMULATIVO) PARA CREARLO O REDUCIRLO, CON UN VALOR EXTERIOR APARENTE DESTINADO A NO PRODUCIR EFECTOS ENTRE ELAS, YA PORQUE NO QUIEREN REALIZAR ACTO JURÍDICO REAL ALGUNO. YA PORQUE CON LA APARIENCIA QUIEREN OCULTAR LA VERDADERA NATURALEZA.
Análisis:	CON EL ACTO JURÍDICO SIMULADO, SE PUEDE INICIAR NUESTRO ESTUDIO Y DIFERENCIAR EL ACTO DE SIMULACIÓN RELATIVA. Y EN QUE CASO E CONTIENE ACTA DE BUENA FE, Y SUSTENTAR ASÍ LA VIGENCIA DE LOS COMPROMISOS DE PAGO.



ANEXO 10



Anexo 5. Fichas de análisis jurisprudencial

Ficha de análisis jurisprudencial	
N° de ficha:	02
Autor:	ROBERTO CASANOVA REGIS ALBI
Referencia Bibliográfica:	OPERACIONES NO REALES Y SU REGULACION EN LA LEY GENERAL DEL IMPUESTO A LAS RENTAS
Palabras clave de búsqueda:	OPERACIONES NO REALES.
Ubicación electrónica y/o ubicación física:	dato online, gaceta juridica.com.pe/ REVISTA ID TAX Y LEGAL.
Descripción del aporte al tema seleccionado:	DEFINICION DE OPERACIONES NO REALES DE LA SIGUIENTE MANERA: "UNA OPERACION NO REAL ES AQUELLA NEGOCIACION O CONTRATO SOBRE VALORES O MERCADERIAS OBJETO DE TRANSACCION NO EXISTEN O EXISTEN DO AQUELLOS, ESTA NUNCA FUE REALIZADA". TIPICIDADES: - OPERACION INEXISTENTE O SIMULADA - OPERACION EXISTENTE PERO CON UN TERCERO.
Análisis:	A LA DEFINICION JURISPRUDENCIAL DE OPERACIONES NO REALES Y SUS CONSECUENCIAS ADMINISTRATIVAS Y PENALES, TIPIFICADA EN EL INCISO 1° DEL ARTICULO 178 DEL CODIGO TRIBUTARIO, E IMPLICANCIAS PENALES MEDIANTE EL DECRETO LEGISLATIVO 813 DEL 19 DE ABRIL DE 1919, QUE SE OBEA LA LEY PENAL TRIBUTARIA.