



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTTOYA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/06/2024
14:46:19 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

EXPEDIENTE N° : 10716-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Ucayali
FECHA : Lima, 21 de junio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con R.U.C. N° , contra la Resolución N° , emitida el 17 de mayo de 2023 por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° , giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que cuando la Administración ejerza un poder discrecional debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación, en esa línea, alega que los auditores de la SUNAT no han ejercido sus facultades de fiscalización tributaria con discrecionalidad y objetividad, ya que se le exige tener el Registro de Inventario Permanente Valorizado a pesar de no estar obligado a llevarlo debido a que su renta anual para el año 2018 no superaba las 1 500 UIT según lo establecido en el inciso a) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la Administración adiciona sumas a su renta neta del ejercicio 2019 en la resolución de determinación impugnada basándose en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, abierto en el año 2015, cuyos datos se encontraban desactualizados.

Que, además, agrega que presentó a la auditora el reporte de inventario inicial, el reporte de compras y el reporte de inventario final que no fueron considerados para su evaluación en el procedimiento de auditoría, no obstante, sostiene que debió tomarse en cuenta ya que no estaba obligado a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado. Asimismo, indica que debe existir uniformidad en la Administración Tributaria y, basándose en la Resolución N° 04289-8-2015 del Tribunal Fiscal, sostiene que el Registro de Inventario Permanente Valorizado se lleva solamente durante el ejercicio fiscal en el cual se cumplan los requisitos que señala el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no en forma permanente; además, considera que la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y sus modificatorias no establecen que se produzca la afiliación definitiva en donde no quepa la desafiliación, cuando por primera vez se comunique a SUNAT la tenencia del Registro de Inventario Permanente Valorizado y se obtenga la constancia de recepción, siendo que lo que establece es una afiliación al Sistema y de los Libros y Registros Electrónicos.

Que, por otro lado, agrega que no puede acreditar el costo real que le exige la Administración en la medida que no está obligada a llevar Registro de Costos, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08246-8-2015 que indica que no existe la obligación de llevar Registro de Costos tratándose de empresas de servicios, comercialización u otra actividad que no implique la producción de bienes.

Que, además, afirma que, sin pruebas, la Administración desconoce una gran cantidad de comprobantes de pago que contienen operaciones reales, no obstante que cumplió con la bancarización, que no realizó un cruce de información y que es la Administración Tributaria la que debe demostrar que las operaciones sustentadas en las facturas de compras no son reales, refiere que se le ha exigido la presentación de informes de trabajos realizados, memorandos, reportes, presupuestos, órdenes de servicios y otros que los sustituyan, ante lo que aduce que no todos los trabajos requieren de informes y no se pueden enviar memos a los terceros que pueden ser usados ante la Autoridad Administrativa del Trabajo, que no puede



Firmado Digitalmente por
VELASQUEZ LOPEZ
RAYGADA Pedro Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/06/2024 12:37:24
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
VASQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2024 13:19:50
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
BAZAN INFANTE Melby
Josefina FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2024 13:11:44
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

estar celebrando contratos por montos pequeños y servicios inmediatos, entre otros y que no solicita proformas o presupuestos, precisando que se ha vulnerado el principio de razonabilidad.

Que, finalmente, señala que lo han multado sin precisar la conducta o infracción que cometió vulnerándose el principio de tipicidad, alegando que no cometió la infracción ya que la determinación de la presunta deuda se basa en el reparo que se sustenta en la presentación de un Registro de Inventario Permanente Valorizado que no se encontraba obligado a llevarlo y en el desconocimiento de sus operaciones que son reales.

Que solicita la nulidad de la resolución apelada sustentándose en los mismos argumentos mencionados precedentemente.

Que, por su parte, la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, producto de la fiscalización parcial realizada a la recurrente con base en el Requerimiento N° y su resultado, toda vez que no sustentó las diferencias de inventario entre el Inventario Final en el Registro Permanente Valorizado, llevado de manera electrónica proporcionado en atención al Requerimiento N° y el Inventario Final proporcionado en atención al mismo requerimiento, lo que, conforme a la ecuación contable del costo de ventas, origina una diferencia de S/ 608 048,86 respecto del costo de ventas consignado en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019; asimismo, tampoco sustentó con la documentación fehaciente y base legal correspondiente la realización efectiva de las operaciones que ascienden a S/ 258 640,90, por lo que efectuó dos reparos a la determinación del costo de ventas por diferencias de inventario y por operaciones no fehacientes y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, en el caso de autos, se aprecia que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado la Administración efectuó dos reparos al Impuesto a la Renta a la determinación del costo de ventas por diferencias de inventario y a operaciones no fehacientes y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde establecer la legalidad de ambas.

Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2019

Costo de ventas por diferencias de inventario no sustentadas

Que en el Anexo N° 04 a la Resolución de Determinación N° (folio 726), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 por diferencias de inventario no sustentadas lo que afectó la determinación del costo de ventas, por el importe de S/ 608 048,86, fundamentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 104 a 106), la Administración indicó que de la revisión del análisis de determinación del costo de venta proporcionada en atención al Requerimiento N°, se observa el inventario final asciende a S/ 437 655,29, sin embargo, en el Registro de Inventario Permanente Valorizado proporcionado en atención al mismo requerimiento, el inventario final asciende a S/ 1 045 704,15, lo cual, genera una diferencia en la determinación del costo de venta del ejercicio 2019 por el importe de S/ 608 048,86, según el cuadro siguiente:

DETERMINACIÓN DEL COSTO DE VENTAS

Elementos del Costo	Según Contribuyente (S/.)	Según SUNAT (S/.)	Diferencia (S/.)
Inventario Inicial de Mercaderías	623 118,00	623 118,00	
Más compras de Mercaderías del Ejercicio	3 321 438,68	3 321 438,68	
Menos Inventario Final de Mercaderías	437 655,29	1 045 704,15	
Total Costo De Ventas	3 506 901,39	2 898 852,53	608 048,86

Que, en ese sentido, la Administración requirió a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones realizadas a la determinación del costo de ventas, adjuntando la documentación y/o información que sustentase fehacientemente tales descargos; indicando que de incumplirse lo requerido iba



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

a dar lugar a que se considerase para todo efecto como costo de venta del ejercicio 2019 el importe de S/ 2 898 852,53 y que se procedería a adicionar a la renta neta del ejercicio 2019 el importe de S/ 608 048,86

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 88 a 90) la Administración deja constancia que la recurrente presentó archivos "Excel" y "Pdf", proporcionando el archivo con nombre "COMPRASVENTASCR2019SUNAT.xls"¹ que incluían un reporte de inventario inicial, un reporte de compras y un reporte de inventario final indicando que este último reporte tenía un monto que ascendía en realidad a S/ 343 634,15.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que la citada norma agrega que si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que finalmente señala que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Que, por su parte, el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970 y la Ley N° 29306, señala que a los efectos de la ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, precisando en su segundo párrafo que las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que dicha norma precisa que lo establecido en su segundo párrafo será de aplicación para la imputación de los gastos, no para costos.

Que, por otro lado, según el primer párrafo del artículo 62° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

Que el segundo párrafo del citado artículo señala que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus

¹ El archivo "Excel" se encuentra en el archivo " de apelación (folio 771).

M0820.zip" que obra en el CD adjunto al presente expediente



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que, asimismo, el numeral 4 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben 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, por otro lado, el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF², prevé disposiciones referidas al control de inventarios y contabilización de costos, señalándose que en el caso de deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientos (1 500,00) UIT del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que el Registro de Inventarios Permanente Valorizado, se encuentra comprendido en el numeral 13 del artículo 13° de la Resolución N° 234-2006/SUNAT, Resolución de superintendencia que establece las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios, señalándose que se deberá registrar mensualmente en el Formato 13.1: "Registro de Inventario Permanente Valorizado – Detalle de Inventario Valorizado" toda información por cada tipo de existencias, proveniente de la entrada y salida al almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

Que, cabe indicar que la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, que dicta disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, modificada la Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, establece que el llevado de manera electrónica de los libros y/o registros del Anexo N° 5³ a través del Sistema de Llevado de Libros y Registros Electrónicos - Sistema es obligatorio para aquellos sujetos que la SUNAT designe como principales contribuyentes, añadiendo que los sujetos designados principales contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, además de lo señalado en el párrafo anterior, tienen la obligación de llevar de manera electrónica, a partir de enero del 2016, los libros y/o registros del Anexo N° 6⁴, siempre que se encuentren obligados a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y sus ingresos brutos, en el ejercicio anterior, sean iguales o mayores a 3 000 UIT. Para tal efecto, la UIT es la vigente en el ejercicio anterior, precisando que la incorporación al Sistema a que se refieren los párrafos anteriores surte efecto el primer día calendario del cuarto mes siguiente a aquel en que entrase en vigencia la resolución de superintendencia que los designase como principales contribuyentes, o los incorporase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, según correspondiese.

Que en su artículo 5° la citada norma, modificado por el artículo 4° de la Resolución N° 248-2012/SUNAT y 169-2015/SUNAT, señala que: 5.1 Los sujetos que no son incorporados al Sistema podrán optar por afiliarse a él siempre que cuenten con Código de Usuario y Clave SOL y cumplan con diversas condiciones y 5.2 Los sujetos que opten por afiliarse al Sistema, ejercen dicha opción al enviar por primera vez el Resumen de alguno de los libros y/o registros a que se refiere el numeral anterior. La afiliación surte efecto cuando la SUNAT emita la respectiva constancia de recepción, precisando que una vez ejercida la opción, la afiliación al Sistema tiene carácter definitivo, por lo que no procede la desafiliación.

² Vigente desde el 6 de octubre de 2004.

³ Anexo N° 5 incorporado por la Quinta Disposición Complementaria Modificatoria de la Resolución N° 379-2013/SUNAT, publicada el 29 diciembre 2013.

⁴ Anexo N° 6 aprobado e incorporado el numeral 1.4 del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 169-2015/SUNAT, publicada el 30 junio 2015, el mismo que entró en vigencia el 1 de enero de 2016. En el Anexo N° 6 consta el Registro de Inventario Permanente Valorizado.



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

Que, según el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y N° 00467-5-2003, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y/o gastos a un ejercicio determinado.

Que, según se ha indicado en la Resolución N° 07791-8-2014, la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC), reestructurada en el ejercicio 1994, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado y la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que, por tanto, este Tribunal ha indicado, en la citada resolución, que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, 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, en ese mismo orden de ideas, cabe precisar que el elemento determinante para definir el ejercicio al que se imputará el costo vinculado a una operación de venta, es el devengo de la renta gravada generada por dicha operación, criterio acorde al contenido en la Resolución N° 04004-4-2012, siendo que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01038-1-2006, el reconocimiento, tanto del ingreso como del costo de ventas asociado a él, debe efectuarse en el mismo ejercicio, lo que significa que, en caso se devengase un ingreso por venta de bienes, corresponde deducir un costo de ventas, siendo que no hay un costo de ventas si no se ha devengado un ingreso.

Que, por otro lado, en las Resoluciones N° 03559-4-2014, N° 03753-2-2012 y N° 04004-4-2012, este Tribunal también ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final y en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y N° 02664-3-2008, que los inventarios permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes, por lo que el aumento o disminución en el inventario final afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y, por ende, el cálculo del impuesto.

Que, asimismo, en atención a las normas antes expuestas, resulta claro también que una vez obtenida por primera vez la constancia de recepción emitida por la SUNAT, se tiene la obligación de continuar con el llevado del Formato 13.1 Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que, en ese contexto, en autos se verifica que la recurrente se afilió voluntariamente al Sistema el 30 de diciembre de 2015, evento que no cuestiona en su escrito, al contrario, confirma dicha afiliación al señalar que abrió su Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico en el año 2015, apreciándose además las constancias de recepción de la información del libro o registro electrónico "Registro del Inventario Permanente Valorizado" correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2019 (folios 129 a 140), es decir, no solo se afilió al Sistema en el año 2015 sino que presentó a la Administración la información correspondiente al ejercicio 2019, por lo que, al haber pasado por un proceso de validación que permite verificar la autenticidad e integridad de dicho libro, el contenido de estos se presume veraz, aun cuando la recurrente no tuviera la obligación de llevar el anota registro.

Que, en efecto, según el numeral 1 del artículo 48° del Código de Comercio, para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes, se observarán las reglas siguientes: 1) Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado, que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración los asientos relativos a la cuestión litigiosa.



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

Que, en virtud a lo expuesto, el citado valor probatorio, que debe entenderse referido también a los registros contables, como el Registro de Inventario Permanente Valorizado, también alcanza a aquellos casos en los que pese a no estar obligado, un contribuyente decide llevar voluntariamente un registro contable en particular, por lo que registro llevado por la recurrente y presentado a la Administración en la forma y condiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/, goza de efectos legales y presume la validez de la información consignada en él, aun cuando la recurrente no tuviera la obligación de llevarlo.

Que, en ese sentido, habida cuenta que la información proporcionada voluntariamente por la propia recurrente sobre el movimiento de su mercadería contiene información relevante en materia tributaria, en la medida que permite la determinación de su costo de ventas, puede ser válidamente considerada para realizarse una determinación sobre base cierta, careciendo de validez los reportes conteniendo el inventario inicial, las compras y el inventario final actualizados que se presentó con la finalidad de sustituir el Registro de Inventario Permanente Valorizado entregado a la Administración en forma electrónica, por lo que resulta arreglado a ley considerar como inventario final del ejercicio 2019 el importe de S/ 1 045 704,15 y, en ese sentido, al no haberse sustentado las diferencias de inventario establecidas por la Administración, reparar el costo de ventas en las sumas establecidas por la Administración, por lo que corresponde mantener la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado en el sentido que se le exige tener el Registro de Inventario Permanente Valorizado a pesar de no estar obligado a llevarlo debido a que su renta anual para el año 2018 no superaba las 1 500 UIT según lo establecido en el inciso a) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y que el Inventario Permanente Valorizado Electrónico abierto en el año 2015, se encontraba con datos desactualizados y que solo se lleva en el ejercicio fiscal en que se superan las 1 500 UIT y que en el año 2018 no las superó, cabe mencionar que dicho argumento carece de validez, ya que la Administración tomó los datos del inventario final proporcionados por la misma recurrente a la Administración cuando entregó su Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico y el entregado en respuesta al Requerimiento N°

Que en relación a lo sostenido sobre la Resolución N° 04289-8-2015 del Tribunal Fiscal en el sentido que señala que el Registro de Inventario Permanente Valorizado se lleva solamente durante el ejercicio fiscal en el cual se cumplan los requisitos que establece el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no en forma permanente, cabe precisar que el reparo efectuado no se sustenta en la atribución a la recurrente de la obligatoriedad de llevar el indicado registro, sino en la veracidad de la información que contiene el Registro de Inventario Permanente Valorizado que ella decidió llevar y entregar voluntariamente, siendo importante recalcar, en todo caso, que la Resolución N° 04289-8-2015 establece como precedente de observancia obligatoria que "Las exigencias formales previstas por el artículo 35 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales", pero no que el Registro de Inventario Permanente Valorizado solo se lleva durante el ejercicio fiscal en el cual se cumplan los requisitos que señala el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, por otro lado, no tiene sustento lo afirmado por la recurrente cuando indica que no puede acreditar el costo real que le exige la Administración en la medida que no está obligada a llevar Registro de Costos, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08246-8-2015 que, según él, indicaría que no existe la obligación de llevar Registro de Costos tratándose de empresas de servicios, comercialización u otra actividad que no implique la producción de bienes; habida cuenta que el hecho que una empresa no este obligada a llevar Registro de Costos no implica que no esté obligada a determinar su costo de ventas y porque, en el caso materia de autos, la presente controversia gira en torno a la legalidad de la determinación del costo de ventas hecha por la Administración en virtud a que la recurrente no sustentó las diferencias de inventario halladas entre el inventario final consignado en su Registro de Inventario Permanente Valorizado Electrónico y el inventario final proporcionado a la Administración en atención al Requerimiento N° , no teniendo relación alguna con la existencia o no de un Registro de Costos, sin perjuicio de lo cual cabe precisar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08246-8-2015 citada por la recurrente, señala que: "(...) tanto el Registro de Costos como el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Valorizadas, a que hace mención el reglamento de la Ley del



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

Impuesto a la Renta, son uno de los tantos medios utilizados dentro de un Sistema de Contabilidad de Costos, para proporcionar información de costos, refiriéndose cada uno de estos a cuestiones específicas" y que: "el Registro de Costos no tiene vinculación alguna con el Registro de Inventario Permanente en Unidades, lo que descarta cualquier interdependencia entre los mencionados registros".

Operaciones No Fehacientes

Que el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, prescribe 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por dicha ley.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y Nº 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 19094-2-2011 y Nº 09247-10-2013 que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 04832-3-2005 y Nº 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado; asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006, este colegiado ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen 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.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si no se aportan elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folios 102 a 105), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión del Libro Diario proporcionado en atención del



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

Requerimiento N° se observaban operaciones (Anexo N° 2 del Requerimiento N°), que fueron cargadas a resultados en el ejercicio 2019, por lo que se le solicitó sustentar la realización efectiva de las operaciones que se detallaron en el citado anexo, que en suma ascendían a S/ 258 640,90, en cuyo caso se le solicitó proporcionar en formato PDF la documentación y/o información vinculada a cada una de las operaciones tales como escrito en el cual explicase la necesidad de la adquisición de los bienes y/o servicios consignados en los comprobantes de pago, comprobantes de pago de los bienes y servicios recibidos, Guía de Remisión - Remitente, Guía de Remisión - Transportista, documentos que sustentasen el pago de las operaciones y/o adquisiciones que constituyesen costo y/o gasto y/o crédito de acuerdo a lo establecido en los artículos 4, 5, 8 de la Ley N° 28194 "Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía y normas modificatorias", contratos y adendas de fecha cierta, proformas, presupuestos y otros, órdenes de servicios u otros que los sustituyesen, documentos de conformidad del servicio o conformidad de entrega y recepción de bienes, informes de los trabajos realizados, memorandos, reportes, actas de entrega correspondencia y demás documentación emitida relacionada con la prestación del servicio y/o bien recibido, en cuya oportunidad se le indicó que de no proporcionar la documentación y/o información vinculada a cada una de las operaciones que sustentasen la realización efectiva de las operaciones detalladas en el referido a anexo, se procedería a adicionar a la base imponible del impuesto a la Renta del ejercicio 2019 los importes no sustentados de acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el 19 setiembre de 2022 la recurrente presentó los Escritos N° y N° , donde manifestó que al tratarse de compras efectuadas en la misma jurisdicción no necesitaba guías de remisión ni otros documentos y que sus operaciones estaban sustentadas con los comprobantes de pago y sus respectivos medios de pago (folio 771).

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 86 a 88), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, procediendo a señalar que esta limitó a proporcionar los comprobantes de pago de cada una de las operaciones registradas en las cuentas del Libro Diario proporcionado por ella y respecto de los medios de pagos que señaló haberlos proporcionado, pese a que ello no se ajustaba a la verdad, afirmando que la recurrente no proporcionó ningún medio de pago ni los otros documentos que le fueron solicitados, tales como informes de los trabajos realizados, memorandos, reportes, actas de entrega, contratos y adendas de fecha cierta, proformas, presupuesto, órdenes de servicios u otros que las sustituyesen, con los que se acreditase la realización efectiva de las operaciones contenidas en los mencionados comprobantes de pago, por lo que concluyó que la recurrente no sustentó la realización efectiva de las operaciones detalladas en el Anexo N° 02 y, por consiguiente, procedería a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019.

Que según se aprecia en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 82), la recurrente tiene como actividad económica principal la correspondiente al CIU⁵ N° 4540 – Venta Mantenimiento y Reparación de Motocicletas y de sus Partes, Piezas Y Accesorios.

Que los comprobantes de pago listados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 84 y 85)⁶, corresponden a la adquisición de servicios de asesorías, publicidad, mantenimiento de unidades y compras efectuadas por la recurrente como polos, gasolina, refrigeradora, aceite, casos y banastas navideñas, entre otros.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 01807-4-2004 y N° 01145-1-2005, entre otras, las copias o escaneados de los comprobantes de pago⁷ (folio 771) y su anotación en sus registros contables, no bastan para sustentar la fehaciencia de las operaciones que consignan, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que en autos se advierte que la recurrente únicamente presentó recibos por honorarios y facturas emitidas por los proveedores

⁵ Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas de las Naciones Unidas.

⁶ Facturas y Recibos por Honorarios.

⁷ Archivos "632203-A.pdf", "632901-A.pdf", "6371017-A.pdf" "6371019-A.pdf", "639909-A.pdf", y "6599094-A.pdf" comprimidos en el Archivo "M0820.zip" que integra el expediente electrónico de fiscalización y se pueden apreciar en CD adjunto (folio 771).



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

y
, entre otros, detallados en el Anexo N° 2, siendo que la sola presentación de tales comprobante de pago no permite verificar la realidad de las operaciones observadas y, en tal sentido, su fehaciencia.

Que habida cuenta que la recurrente no proporcionó ningún otro documento donde se apreciara el ingreso de la mercadería adquirida a los proveedores observados, tales como partes de almacén que acreditaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, comunicaciones, informes de los trabajos realizados, memorandos, reportes, actas de entrega, contratos y adendas de fecha cierta, proformas, presupuestos, órdenes de servicios u otros que las sustituyesen o cualquier otro documento que demostrase que, en efecto, los bienes y servicios que se alega, se adquirieron a los citados proveedores en la forma y condiciones señaladas.

Que, conforme con lo expuesto, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera realizado la compra de polos, llantas, gasolinas, aceites, cascos y/o contratado servicios de publicidad, asesorías, mantenimiento de sus unidades, entre otros, para la realización de sus actividades de venta, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones observadas, en los términos contenidos en los respectivos comprobantes de pago, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su fehaciencia.

Que, en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 84 y 85)), correspondieran a operaciones fehacientes, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración le desconoce comprobantes de pago, no obstante que cumplió con la bancarización, cabe indicar que el reparo efectuado se sustenta en el hecho que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones cuestionadas, no en la falta de acreditación del uso de medios de pago en su cancelación, no obstante, cabe precisar que en el punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó constancia que la recurrente no había presentado ningún medio de pago.

Que respecto a lo alegado en el sentido que es la Administración la que debe demostrar que las operaciones sustentadas en las facturas de compras no son reales y efectuar los correspondientes cruces de información con sus proveedores, no resulta amparable, pues conforme se ha señalado precedentemente la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de una operaciones corresponde al contribuyente que pretende otorgarle efectos jurídicos, no a la Administración acreditar que no existieron, ni le corresponde suplir la falencia probatoria del contribuyente tratando de acreditar que no existieron.

Que, en efecto, según los criterios jurisprudenciales antes glosados, la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de una operación de compra recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, en consecuencia, le correspondía a la recurrente exhibir todo aquello que, según su posición, sustentara las operaciones observadas, habida cuenta que, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes citado, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito para cuestionar la realidad de una operación y, que si bien ésta puede realizar actuaciones necesarias a efectos de verificar la realidad de una operación, esto ocurre sobre la base de la información que los contribuyentes mínimamente deben presentar, siendo que en el presente caso,



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

como se ha concluido, la recurrente no ha presentado base probatoria suficiente que sustente la realidad de sus operaciones.

Que además se advierte que la Administración ha efectuado la evaluación conjunta de la documentación aportada por la recurrente, sustentando la no fehaciencia de las operaciones de compra no solo en el simple desconocimiento de los comprobantes de pago, como aquella afirma, sino en que no aportaron elementos probatorios que acreditasen su realidad.

Resolución de Multa N° Código Tributario

- Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, dispone 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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios 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 a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a personas y entidades generadora de renta de tercera categoría, como es el caso del recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 723), la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido.

Que toda vez que la mencionada resolución de multa (folios 733 a 735), fue girada sobre la base de los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, los cuales se han mantenido en la presente instancia, procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que, carece de sustento el argumento expuesto por la recurrente respecto a que la tipificación de la infracción es genérica, ambigua e imprecisa, pues en el Anexo N° 01 a la Resolución de Multa N°

(folio 733), se ha señalado que *"se emiten las resoluciones de multa por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en la declaración, que influyen en la determinación de la obligación tributaria (...) ver resolución de determinación del impuesto a la renta de tercera categoría (...)"*, siendo que en la Resolución de Determinación N° y sus anexos, la Administración ha dejado constancia que los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 se efectuaron por una fiscalización parcial determinándose reparos a la base imponible por diferencias en el costo de ventas y operaciones no fehacientes, según el Resultado del Requerimiento N° lo que acarreo la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, en virtud de lo expuesto y, contrariamente a lo alegado por la recurrente, la Administración, al emitir las citada resolución de multa, sí identificó y precisó la conducta infractora, la cual consistió en la declaración de cifras o datos falsos u omitido circunstancias en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, como lo son la diferencia de inventario que originó una diferencia respecto del costo de venta consignado en su la declaración jurada anual del mismo ejercicio y en que no sustentó la fehaciencia de las operaciones que se detallaron en el Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación y Anexo N° 02 del Requerimiento N°.

Que respecto a que la multa impuesta vulnera los principios de razonabilidad y objetividad, debe anotarse que la multa materia de análisis se ajusta a la normatividad vigente en lo referente a su imposición, asimismo, conforme con lo dispuesto en la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016, las decisiones de este Tribunal solo se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario y, en ese sentido, no resulta amparable lo argumentado por el recurrente; cabe agregar, adicionalmente, a título ilustrativo que, en todo caso, los principios invocados por el recurrente, así como el de tipicidad son exigibles al momento de definirse las sanciones a nivel normativo y cuando su determinación específica depende de la autoridad encargada de su aplicación,



Tribunal Fiscal

Nº 05859-13-2024

siendo que esto último no se presenta en el caso de la sanción materia de análisis.

Que, finalmente, cabe señalar que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, las resoluciones de determinación y de multa antes analizadas, se encuentran debidamente motivadas, habiendo sido emitidas cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 77º del Código Tributario, por lo que la nulidad invocada por aquellas no resulta atendible.

Con los vocales Vásquez Rosales y Bazán Infante, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 17 de mayo de 2023.

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

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL PRESIDENTE

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

BAZÁN INFANTE
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
VLR/SM/MB/frv.

Nota: Documento firmado digitalmente