



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

EXPEDIENTE N° : 7187-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con RUC
N° contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2017,
emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
- SUNAT, que declaró infundados los recursos de reclamación interpuestos contra las Resoluciones de
Determinación N° emitidas
por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 e Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y
setiembre de 2014, las Resoluciones de Multa N° emitidas por la
infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y las Ordenes de Pago N° 021-
emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta
de mayo, junio, noviembre y diciembre de 2015, enero y febrero de 2016.

CONSIDERANDO:

Que mediante Cartas de Presentación N° (fojas
1036, 1037, 2254, 2255) y Requerimientos N° notificados el 8 de
setiembre de 2015 y el 13 de julio de 2016, respectivamente (fojas 2247, 2248, 1026 a 1028), la
Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta e
Impuesto General a las Ventas, de enero a diciembre de 2014, señalando como elementos del tributo a
fiscalizar el costo de ventas, los gastos y el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y como aspectos
contenidos en dichos elementos las operaciones de compras y adquisiciones y los gastos administrativos
y de ventas. Como resultado la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por
reparos a la renta neta del ejercicio por: i) cuenta Mercadería Manufacturadas – Por adquisiciones
no acreditadas, ii) cuenta Mercadería Manufacturadas – Por registros duplicados, iii) cuenta 63521
Alquileres – Por gastos no devengados y sin sustento documental, y iv) cuenta Ferretería – Por
costos posteriores incorporados al activo (fojas 1207 a 1210).
- Resoluciones de Determinación N° por
Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y setiembre de 2014, por reparos al crédito fiscal
por operaciones no reales de acuerdo al inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las
Ventas (fojas 2515 a 2520).
- Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral
1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 2257, 2510 a 2514).
- Órdenes de Pago N° por omisiones en los
pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, noviembre y diciembre de 2015, enero y febrero
de 2016, al amparo del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario (fojas 2641 a 2648).

Que mediante recursos de reclamación¹ (fojas 1244 a 1272, 2458 a 2488, y 2656 a 2676) la recurrente

¹ Expedientes N° del 13 de octubre, 25 y 30 de noviembre de 2016,
respectivamente (fojas 2488, 1272 y 2676).



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

inició procedimientos contencioso tributarios contra los precitados valores, los que fueron acumulados y declarados infundados por la resolución apelada (fojas 2728 a 2749), la que viene en grado de apelación, de acuerdo con los aspectos discutidos en el recurso interpuesto por la recurrente (fojas 3105 a 3241).

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 1208), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria mediante PDT 692 N° en la que adicionó en la determinación de la renta neta imponible del ejercicio los siguientes conceptos: i) Cuenta Mercadería Manufacturadas – Por adquisiciones no acreditadas por S/1 733 122,00, ii) Cuenta Mercadería Manufacturadas – Por registros duplicados por S/7 611,00, iii) Cuenta Alquileres – Por gastos no devengados y sin sustento documentario por S/138 420,00 y iv) Cuenta Ferretería – Por costos posteriores incorporados al activo por S/35 306,00; esto es, adicionó un importe total de S/1 914 459,00.

Que de acuerdo con el artículo 60 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) por acto o declaración del deudor tributario o 2) por la Administración, por propia iniciativa o denuncia de terceros. Agrega que, para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Que el artículo 61 del referido código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, quien puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mismo código establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá, entre otro, la correspondiente resolución de determinación.

Que los numerales 88.1 y 88.2 del artículo 88 del Código Tributario indican que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido este, podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que de otro lado, el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, define el procedimiento de fiscalización como el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 10 del citado reglamento del procedimiento de fiscalización indica que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que: *“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha*



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.”

Que adicionalmente, la referida resolución de observancia obligatoria precisa en sus considerandos los siguientes fundamentos:

“(…) si el resultado de la fiscalización que es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.

Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como “reparos”², dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración³.

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

Cabe destacar que si se considerase que las observaciones que fueron recogidas por el administrado en su declaración rectificatoria son reparos porque la Administración las menciona o consigna al emitir la resolución de determinación, y que por ello son susceptibles de discusión en el procedimiento contencioso tributario, ello implicaría desconocer los efectos de la última declaración jurada que presentó el administrado, lo que no se encuentra previsto por el artículo 88 del Código Tributario⁴. En efecto, la comparación entre la posición de la Administración y la del administrado estaría en función a declaraciones anteriores de éste que han perdido eficacia⁵.

(…)

Por lo tanto, dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada

² Lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la declaración rectificatoria se presenta luego de emitirse la resolución de determinación pero antes de que ésta sea notificada.

³ De lo contrario, se estaría considerando como “reparo” aquello que sí estaba contenido en la determinación del administrado, lo que no sería acorde con el artículo 77 del Código Tributario, que hace referencia a la existencia de un reparo u observación, cuando se “rectifique”, esto es, se modifique la declaración tributaria, lo que no ocurre en el supuesto analizado.

⁴ Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 76 del Código Tributario, puesto que el hecho de haberse efectuado dicha presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración puede proseguir con la fiscalización y efectuar observaciones adicionales, de ser el caso. El carácter definitivo de la determinación viene dado por lo recogido por la Administración en la resolución de determinación que pone fin al procedimiento, que en este caso, es coincidente con lo declarado, siendo que dada la coincidencia, no hay reparo que pueda ser controvertido.

⁵ Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

En efecto, conforme con el criterio de la Resolución N° 12988-1-2009, de observancia obligatoria, "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Al respecto, cabe indicar que en caso de haberse presentado una declaración rectificatoria en la que se determinó una obligación tributaria mayor, a efecto de recoger las observaciones halladas por la Administración en la fiscalización, dicha declaración surtirá efectos de forma inmediata, cometiéndose la infracción mencionada. En tal sentido, si se considerase que dichas observaciones constituyen verdaderos reparos susceptibles de impugnación, se estaría desconociendo los efectos de la declaración rectificatoria presentada y por lo tanto, tampoco se consideraría cometida la mencionada infracción.

(...)

Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley⁶. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario⁷, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.

Por consiguiente, se concluye que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que según se verifica en autos, los conceptos adicionados por la recurrente en la declaración rectificatoria presentada mediante PDT 692 N° de 27 de junio de 2016 (foja 1208), constituyen observaciones efectuadas por la Administración durante el procedimiento de fiscalización en el Requerimiento N° de cuya aceptación por parte de la recurrente se dio cuenta en su respectivo resultado, ambos notificados el 26 de mayo y 28 de junio de 2016, respectivamente (fojas 975 a 1001).

Que asimismo, mediante la aludida declaración rectificatoria (fojas 819 a 821) la recurrente determinó mayor obligación tributaria, por lo que surtió efecto con su presentación, de conformidad con el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, lo que ocurrió antes de la emisión (30 de junio de 2016) y notificación de la Resolución de Determinación N° (fojas 1210 y 3288).

Que en ese sentido, al haber presentado la recurrente una declaración rectificatoria considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, la emisión del valor considera lo declarado por la propia

⁶ Esto es, que cumplan los requisitos para su presentación y se presenten dentro de los plazos establecidos o, de ser el caso, se cumplan los requisitos para la admisión de recursos extemporáneos.

⁷ Conforme con el artículo 135 del citado código, puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.

⁸ Las adiciones efectuadas en la declaración jurada original, presentada mediante PDT 692 N° ascendieron a S/324 596,00 (fojas 814, 868 y 869), mientras que las efectuadas en la declaración rectificatoria por las observaciones aceptadas ascendieron a S/1 914 459,00 (fojas 1208 y 855), dando un total de adiciones de S/2 239 055,00 (foja 819).



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

recurrente en su declaración rectificatoria y no efectúa reparo alguno respecto a ésta, por lo que no existe acotación alguna sobre el particular que pueda ser controvertida por la recurrente, habiendo sido emitida la resolución de determinación impugnada con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido por el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización antes citado; por lo que de conformidad con el criterio recogido en la Resolución N°

en el presente caso se verifica que no existe concepto alguno que constituya materia controvertida; y en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que estando a los fundamentos expuestos, no corresponde analizar los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización, aceptadas por ella mediante la presentación de su declaración rectificatoria por el ejercicio fiscalizado.

Que sin perjuicio de lo resuelto, se advierte que la recurrente presentó una segunda declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante PDT 692 N° de 29 de noviembre de 2016, determinando menor obligación tributaria (fojas 2561 a 2587).

Que al respecto, según el último párrafo del artículo 88 del Código Tributario, no surtirán efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que en tal sentido, la referida declaración jurada rectificatoria no surtió efectos de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario, toda vez que fue presentada después de concluido el procedimiento de fiscalización de dicho tributo y período⁹, modificando aspectos fiscalizados y determinando menor obligación tributaria (fojas 819 y 2584).

Que asimismo, respecto a la alegada nulidad del Resultado del Requerimiento N° por ser “manifiestamente inmotivado”, cabe indicar, de un lado, que la recurrente no expuso las razones del referido alegato y, de otro, en el Resultado del Requerimiento N° la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, así como de la documentación adjunta a tales escritos y de su evaluación, consignando las razones por las que consideraba válido efectuar las observaciones a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, encontrándose debidamente motivado; sin perjuicio de lo anterior, cabe mencionar que en el aludido resultado la Administración dejó constancia de la declaración jurada rectificatoria presentada por la recurrente, mediante la cual recogió las observaciones formuladas por la Administración.

Que respecto a que se reconozca la existencia de un pago indebido por los pagos efectuados en razón del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la solicitud de devolución respecto de este, debemos mencionar que en tanto se ha confirmado el valor respectivo, no corresponde reconocer lo solicitado ni dar lugar a la devolución solicitada debido a que dichos pagos han sido imputados a la deuda contenida en él, según se aprecia en el Anexo N° 1 del valor (foja 1209).

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente sostiene que los actos administrativos deben ser debidamente motivados, de lo contrario son nulos. Argumenta que los Resultados de Requerimiento N° y la resolución apelada contienen una decisión inmotivada y no fundada en derecho y, por ende, no han sido emitidas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 76 y 77 del Código Tributario.

Que indica que el Tribunal Constitucional enfatiza que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad en la medida que está señalada en la Ley N° 27444, porque una falta de racionalidad suficiente es contraria a la garantía de un debido procedimiento administrativo. Agrega que durante el procedimiento de fiscalización se ha vulnerado su derecho de petición y su derecho a la igualdad procesal.

⁹ La Resolución de Determinación N°

fue notificada el 13 de julio de 2016 (foja 3288).



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

Que indica que los supuestos de operación no real contenidos en los incisos a) y b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas son distintos y excluyentes entre sí, que al calificar una operación como no real, debe precisarse el supuesto que lo sustenta ya que en base a ello la Administración actúa o solicita los medios probatorios que acrediten la operación, que tratándose del inciso a), los medios probatorios alegados por la Administración deben estar orientados a sustentar la inexistencia del bien, mientras que tratándose del inciso b), estarán orientados a sustentar únicamente la falta de identidad del proveedor del bien consignado en el comprobante de pago.

Que sostiene que el agente fiscalizador no estableció claramente las razones, motivación y conclusión por las que las facturas emitidas por sus proveedores califican como operaciones no reales de acuerdo a lo señalado en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que cuestiona que la Administración indique que no acreditó el traslado de las mercaderías desde su local hacia sus diversos locales a nivel nacional, pues exhibió la totalidad de los comprobantes de pago del servicio de flete terrestre y aéreo de sus proveedores, entre ellos, las guías de remisión por el traslado. Agrega que debido al volumen presentó una muestra de las guías de remisión que acreditan el traslado de la mercadería adquirida, habiendo puesto a disposición del agente fiscalizador la totalidad de las mismas.

Que refiere que la norma no señala un plazo límite de tiempo para efectuar el pago a un proveedor, ni que los depósitos bancarios no puedan realizarse en otras ciudades fuera del ámbito del domicilio fiscal de la empresa, ni que no pueda realizarse depósitos bancarios en efectivo en las cuentas del proveedor; lo que vulnera la libertad de comercio y trabajo de los contribuyentes.

Que cuestiona que de forma contundente la Administración afirme que sus operaciones con Arpesca E.I.R.L. son no reales únicamente con base a una carta con firma notarial presentada por dicha empresa en respuesta a un cruce de información en la que niega haber realizado las operaciones en cuestión; agrega que el agente fiscalizador no indicó en qué fecha realizó dicho cruce de información, ni bajo qué número de orden de fiscalización, ni acreditó haber realizado alguna actuación por la que haya recibido dicha carta notarial; asimismo, señala que mediante carta notarial del 20 de setiembre de 2016, aquella empresa le manifestó que debido a un error no declaró los comprobantes de pago emitidos, por lo que rectificó sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas de febrero y abril de 2014 considerando las operaciones cuestionadas, entregándole copias de tales rectificatorias, de las guías de remisión, de las constancias de pago, de los estados de cuenta bancarios, entre otros, los cuales no fueron considerados por el agente fiscalizador ni por el órgano resolutor.

Que aduce que su proveedor Thride Mashad Imad, en respuesta a la carta simple del 19 de agosto de 2016, le proporcionó copia de los comprobantes de pago que le fueron emitidos, las constancias de presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros por el ejercicio 2014, declarando las ventas que le fueron efectuadas y copia de las declaraciones juradas rectificatorias que presentó por el Impuesto General a las Ventas de marzo y setiembre de 2014, rectificando los importes reparados.

Que refiere que se dejó sorprender por el agente fiscalizador, quien lo indujo a rectificar su declaración jurada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, al señalarle que tales observaciones serían tratadas como delito tributario.

Que por su parte, la Administración sostiene que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y setiembre de 2014 por S/311 962,00, correspondiente a las operaciones de compra y adquisiciones a las empresas considerándolas como operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento los Requerimientos N°

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1116¹⁰, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante

¹⁰ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2012, vigente a partir del 1 de agosto de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el mencionado artículo agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que 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, especificando que, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el artículo 44 de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950¹¹, preceptúa 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.

Que dicha norma agrega, que 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, 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 éste.

Que agrega el aludido artículo 44 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 en concordancia con ello, el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF¹², preceptúa que respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44 de la ley, se tendrá en cuenta, entre otros, 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;
 - II. Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago; y
 - 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.

Que el numeral 2.3.1 del artículo 6 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF¹³, establece que para sustentar el crédito fiscal el contribuyente deberá utilizar los siguientes medios de pago: i) Transferencia de fondos, ii) Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente, u iii) Orden de pago.

¹¹ Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 3 de febrero de 2004, vigente a partir del 1 de marzo de 2004.

¹² Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 7 de octubre de 2005, vigente a partir del 1 de noviembre de 2005.

¹³ Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 9 de julio de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

Que el ítem ii del numeral 2.3.2 del referido artículo 6, modificado por Decreto Supremo N° 047-2011-EF, dispone que tratándose de cheques se deben cumplir los siguientes requisitos: a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623; b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitido por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque, especificando que cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitida por el Banco; c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder; d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad; y e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Que la Resolución N° 03930-1-2015 establece que según el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se considera "operación no real" aquella 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 en la Resolución N° 05053-1-2013 este Tribunal ha indicado 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 (la adquisición de bienes y/o la prestación de servicios), el emisor que figura en el comprobante de pago no es quien la realizó verdaderamente (como vendedor o prestador).

Que conforme con las normas y jurisprudencias mencionadas, 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, se podría mantener el derecho al crédito fiscal.

Que al respecto, debe tenerse en cuenta que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02104-5-2017, entre otras, tratándose de manera específica del inciso b) del precitado artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los contribuyentes deben contar con la documentación que demuestre en forma fehaciente y razonable que las operaciones en efecto se han realizado con el emisor que figura en el comprobante de pago; previéndose en las normas antes glosadas, respecto del anotado supuesto (inciso b) del artículo 44 en mención) que si el adquirente no acredita tal circunstancia (esto es, que la operación fue realizada con aquel que figura como emisor en el comprobante de pago), éste mantendrá el derecho al crédito fiscal si hubiere cancelado la operación a dicho emisor a través de los medios de pago que señale el Reglamento.

Que de lo señalado se aprecia que en el caso del inciso a) del artículo 44 citado, la Administración desconoce la existencia de la operación gravada y en el caso del inciso b) del referido artículo 44, no se cuestiona la existencia de la operación, sino que la operación haya sido realizada con aquél que figura como emisor en el comprobante de pago, es decir, la identidad del emisor.

Que por otro lado, el punto 1.2 del numeral 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁴, contempla el principio del debido procedimiento, según el cual, los administrados gozan de los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que los numerales 2 y 4 del artículo 3 de la citada ley, señalan como requisitos de validez del acto administrativo: el objeto o contenido, conforme al cual, los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física

¹⁴ Aplicable al caso de autos. Similar redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación (numeral 2), así como la motivación, que implica que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico (numeral 4).

Que de conformidad con el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del aludido código, prevé que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2515 a 2520), fueron emitidas reparando el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y setiembre de 2014 por S/311 962,00, por las operaciones de compra y adquisiciones a las empresas considerándolas como operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y como sustento los Requerimientos N°

Que mediante el Punto 1 del Anexo 1 del Requerimiento N° (fojas 2236 a 2239 y 2241), la Administración solicitó a la recurrente sustentar, entre otros, la realización, naturaleza y cuantía de las operaciones soportadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 adjunto, emitidos por las empresas (foja 2235).

Que además le solicitó indicar por escrito, entre otros, si solicitó a otras empresas o personas y a cada uno de los proveedores las valorizaciones de los bienes adquiridos; si las compras se efectuaron –únicamente– sobre la base de órdenes de compra; las cualidades y/o aspectos que evaluó de los proveedores para determinar su contratación; quiénes en su representación y en representación de cada proveedor pactaron las operaciones de compra; si se firmaron contratos o adendas con los proveedores; cómo se realizó el traslado de los bienes, si fue por cuenta de los proveedores o por cuenta de ella; dónde se encontraban almacenados o depositados los bienes adquiridos; dónde se recibieron los bienes adquiridos, indicando si son propios o alquilados; quiénes se encargaron de verificar que las facturas de los proveedores coincidían con las órdenes de compra; cómo se estableció el pago a cada proveedor y en función a qué criterios (efectivo o contado, crédito, cheques, contra entrega u otros); detalle de los comprobantes de pago pendientes de cancelación. Para acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra observadas debía presentar: cotizaciones, proformas y presupuestos; correspondencia comercial; órdenes de compra; guías del transportista que acredite el traslado de los bienes hacia el local de la recurrente, indicando qué vehículo realizó el transporte, datos del chofer, datos de la empresa responsable del traslado, así como del pago; partes de ingreso o boletas de recepción al almacén u otro similar que acredite el ingreso de los bienes; cualquier otra documentación pertinente que acredite la fehaciencia de las operaciones.

Que adicionalmente hizo referencia al procedimiento de fiscalización realizado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, precisando que en esta se formularon reparos a la renta neta imponible por las mismas operaciones de compra, debido a que no acreditó su fehaciencia; asimismo, dejó constancia de la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta, presentada mediante PDT 692 N° 750620213 de 27 de junio de 2016, aceptando los referidos reparos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2226 a 2232 y 2234), la Administración dejó constancia del escrito (fojas 1999 a 2003) y documentos (1358 a 1998) presentados por la recurrente, de cuya valoración concluyó que si bien la recurrente presentó los comprobantes de pago observados, los registros contables (Registros de Compras, Libros Diario, Libro Mayor y Registro de Inventario Permanente Valorizado) y las fotocopias de las cancelaciones con depósitos en efectivo, no presentó documentación adicional que permita sustentar las adquisiciones de los bienes registrados y declarados en su contabilidad, no aportando un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan sustentar dichas adquisiciones. Añadió que con motivo del Cruce de Información que llevó a cabo a la empresa esta no presentó la documentación e información solicitada para que sustente las operaciones comerciales realizadas con la recurrente; por el contrario, mediante un



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

escrito con firma notarial, obtuvo como respuesta que no realizó operaciones comerciales con la recurrente.

Que en tal sentido, concluyó que los comprobantes de pago observados, detallados en el Anexo N° 2 adjunto (foja 2226), correspondían a operaciones no reales, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al no haber presentado la recurrente un mínimo de elementos de prueba que permita conocer la existencia e importes de las facturas observadas y ante la ausencia de documentación fehaciente que permita probar la cuantía y veracidad de las adquisiciones.

Que el 16 de setiembre de 2016, la recurrente presentó un escrito y documentos signados bajo el Expediente N° (fojas 2004 a 2177), señalando, entre otros que el auditor no se pronunció acerca de la denuncia policial y su ampliación por la pérdida de las guías de remisión emitidas por los proveedores observados, que en respuesta a la carta notarial y carta simple que envió el 1 y 19 de agosto de 2016 a sus proveedores y mad, respectivamente, estos le proporcionaron copia de las guías de remisión que le fueron emitidas por el traslado de los bienes desde los almacenes de dichas empresas hasta el almacén de la recurrente, apreciándose que fueron recibidos por los encargados; asimismo, le proporcionó copia de las declaraciones juradas rectificatorias que presentó por el Impuesto General a las Ventas de febrero y abril de 2014, rectificando los importes reparados; Thride Mashad Imad le proporcionó –además de las guías de remisión– copia de todos los comprobantes de pago que le fueron emitidos, las constancia de presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros por el ejercicio 2014, declarando las ventas que le fueron efectuadas por S/631 427,00 y copia de las declaraciones juradas rectificatorias que presentó por el Impuesto General a las Ventas de marzo y setiembre de 2014, rectificando los importes reparados. Agregó que realizó el pago de los comprobantes de pago observados con los medios de pago señalados en el artículo 5 de la Ley N° 28194 y presentó las guías de remisión por el traslado de las mercaderías de su local hacia sus diversos locales a nivel nacional, las cuales vuelve a presentar.

Que mediante el Punto 1 del Anexo 1 del Requerimiento N° , notificado el 21 de setiembre de 2016 (fojas 2220 a 2223 y 2225), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración dejó constancia del escrito y documentos presentados el 16 de setiembre de 2016 por la recurrente, comunicándole las conclusiones del proceso de fiscalización a efectos que de considerarlo pertinente presente sus descargos a las conclusiones descritas.

Que mediante escrito de 28 de setiembre de 2016 (fojas 2181 a 2186), la recurrente se pronunció acerca de las observaciones indicadas en el Requerimiento N° indicando, entre otros, que no existe ley que prohíba que los depósitos bancarios a proveedores se realicen en ciudades fuera del domicilio de la empresa, ni que no puedan realizarse depósitos bancarios en las cuentas de los proveedores, ni que los pagos tengan que realizarse dentro de un plazo determinado, pues ello vulnerarían libertades de comercio y trabajo, siendo, en todo caso, que la Administración tendría que demostrar que dichos pagos no son válidos; que deslegitimar las operaciones con Imad por que labora en una empresa vinculada, vulnera el derecho al libre trabajo y comercio de y demuestra el abuso de las facultades de fiscalización; presentó fotocopia de la carta de respuesta de a la carta notarial remitida y fotocopia del estado de cuenta corriente en soles del Banco Continental de enero de 2016 de

Que en el Punto 1 del Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2206 a 2216 y 2218), la Administración concluyó que en cuanto a la realización de las operaciones observadas, la recurrente no demuestra de forma indubitable la fehaciencia ni la realización de las operaciones comerciales, por lo que constituyen operaciones no reales, denotándose que la emisión de estos comprobantes contienen la intención de beneficiar al contribuyente con la obtención de un crédito fiscal para efectos del IGV producto de una operación simulada, añadiendo que este hecho imponible no ocurrió en la realidad, por tanto se trata de una simulación y no de un acto efectivamente realizado (hecho imponible), buscando con la simulación de un acto gravado, se le otorgue ventajas a la recurrente sobre un crédito fiscal que busca disminuir o deducir el monto de los impuestos, añadiendo que la bancarización no desvirtúa la operación no real (acto simulado) sino que por el contrario esta forma parte del acto simulado y contribuyen a la determinación del mismo. Concluye que al no comprobarse la realidad de las operaciones de adquisición de bienes descritos en los comprobantes de pago, estos son considerados por la



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

Administración como operaciones no reales de acuerdo al inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. A continuación, cita diversas resoluciones y termina señalando que, de emitirse y utilizarse comprobantes por operaciones no reales para sustentar operaciones, lleva a presumir que las operaciones de ventas que afirman haber recibido no ocurrieron efectivamente en la realidad, por lo que no tiene derecho a hacer uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por lo que mantiene el reparo.

Que de lo expuesto se tiene que, conforme consta en los Requerimientos N° y , sus resultados, así como en las Resoluciones de Determinación N° a , como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y setiembre de 2014, correspondiente a las operaciones de compra y adquisiciones a las empresas considerándolas como operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo cual implica aceptar la realización de las operaciones pero cuestionar a los participantes de las mismas, sin embargo, en los referidos documentos, la Administración centra sus cuestionamientos en desconocer la efectiva realización de las operaciones observadas, en tal sentido, sustentar los reparos el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, contradice su análisis y sus conclusiones antes abordadas.

Que por lo tanto, al señalarse como sustento del reparo por operaciones no reales el inciso b) del aludido artículo 44, pero cuestionarse la existencia de las operaciones referidas en los comprobantes de pago observados, se evidencia una clara contradicción en el fundamento plasmado en el Resultado de Requerimiento N° y posteriormente recogido en las Resoluciones de Determinación N°

Que en consecuencia, se evidencia que el referido Resultado del Requerimiento N° no ha sido debidamente motivado en cuanto a su contenido, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos, siendo su motivación contradictoria e incongruente entre su parte fáctica y legal, por lo que en aplicación de lo dispuesto por los artículos 3, 5 y 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, y los artículos 103 y 129 y numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de dicho Resultado; y en virtud, del numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual, la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° así como de la resolución apelada en el extremo referido a tales valores¹⁵.

Que estando a lo expuesto, no resulta pertinente emitir pronunciamiento acerca de la procedencia del reparo y su incidencia en la determinación del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y setiembre de 2014 ni sobre los argumentos expuestos por las partes, ya que al haberse declarado la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° no existe pronunciamiento formal de la Administración sobre el aludido reparo.

Que finalmente, con relación a lo solicitado por la recurrente respecto a la suspensión de la cobranza coactiva de la deuda contenida en los valores impugnados, debe indicarse que no corresponde que tal pretensión sea planteada ni dilucidada en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiere iniciado, y en caso este no se siguiera conforme a ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2257, 2510 a 2514) fueron giradas por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, abril y

¹⁵ Similar criterio en las Resoluciones N°



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

setiembre de 2014, respectivamente.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 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 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 dado que las citadas resoluciones de multa se sustentan en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ y que dichos valores han sido declarados nulos en la presente instancia, en virtud del numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Multa N° _____ y de la resolución apelada en el extremo referido a tales valores.

ÓRDENES DE PAGO N°

Que la recurrente sostiene que cumplió con sustentar adecuadamente la causalidad, necesidad y la realidad de las compras de los comprobantes de pago observados, añadiendo que la deuda contenida en la declaración determinativa del Impuesto a la Renta que dio origen a las órdenes de pago impugnadas deviene en inexigible, toda vez que se sustenta en una determinación incorrecta de la deuda tributaria.

Que la Administración señala que emitió las órdenes de pago impugnadas debido a que mediante declaración jurada rectificatoria presentada el 27 de junio de 2016 la recurrente adicionó las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que en aplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta se modificaron los coeficientes de los pagos a cuenta de mayo, junio, setiembre y diciembre de 2015, y enero y febrero de 2016.

Que de conformidad con el numeral 3 del artículo 78 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421¹⁶, procede la emisión de una orden de pago por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, siendo que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera error: a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente; y, b) Tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida: i. Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida; y ii. Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.

Que según el numeral 2 del artículo 88 del citado código, vencido el plazo de presentación de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efecto si en un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio de su derecho de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el artículo 34 del Código Tributario indica que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la

¹⁶ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

obligación principal, y que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que por su parte, el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999¹⁷, prescribe que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente, y b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que dicho artículo agrega que, para efecto de lo dispuesto en él, se consideran 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, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55 de la ley.

Que asimismo, el numeral 2 del inciso a) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 155-2012-EF¹⁸, señala que para efecto de lo dispuesto en el artículo 85 de la ley, los contribuyentes deberán abonar como pago a cuenta del Impuesto, el monto que resulte mayor de comparar la cuota que se obtenga de aplicar a los ingresos netos del mes el coeficiente determinado de acuerdo a lo previsto en el inciso b) de este artículo, con la cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. No se efectuará dicha comparación de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior. En tal supuesto, los contribuyentes abonarán como pago a cuenta del Impuesto, la cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mes.

Que por su parte, el numeral 1 del inciso b) del aludido artículo, modificado también por el citado decreto supremo, respecto de los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior o en el ejercicio precedente al anterior determinarán el coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85 de la ley, que establece que en el caso de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio, siendo que el coeficiente resultante se debe redondear considerando 4 decimales.

Que mediante Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que “corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”.

Que las Órdenes de Pago N° (fojas 2641 a 2648), fueron giradas por omisión al pago de los intereses correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, noviembre y diciembre de 2015 y enero y febrero de 2016, señalando como base legal el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario y sobre la base de la información consignada en las declaraciones juradas presentadas mediante PDT 621 N°

¹⁷ Publicado el 13 de marzo de 2013.

¹⁸ Publicado el 23 de agosto de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

, respectivamente.

Que de las referidas declaraciones juradas (fojas 2714 y 2715), se observa que por los referidos pagos anticipados la recurrente consignó como bases imponibles de los referidos conceptos y periodos, los montos de S/1 378 589,00, S/1 514 760,00, S/1 260 642,00, S/2 509 356,00, S/1 845 591,00 y S/1 850 855,00, a las que aplicó el coeficiente de 0.0183, calculando como pagos a cuenta los importes de S/25 228,00, S/27 720,00, S/23 070,00, S/45 921,00, S/36 174,00 y S/36 277,00.

Que según se aprecia de las citadas órdenes de pago y de la resolución apelada (fojas 2954 y 2955), la Administración reliquidó los indicados pagos a cuenta considerando el coeficiente de 0.0430, para efecto de su cálculo, en virtud de la información consignada en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante PDT 692 N° del 27 de junio de 2016.

Que mediante la referida declaración jurada rectificatoria (fojas 2705/vuelta a 2704), la recurrente determinó como ingresos netos el importe de S/20 438 502,00 (casilla 461), como ingresos financieros gravados el monto de S/1 170 369,00 (casilla 475) y como impuesto calculado el monto de S/996 921,00¹⁹, con lo cual se obtiene, previo ajuste por el factor de 0.9333²⁰, un coeficiente de 0.0430, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, conforme ha efectuado la Administración por los periodos mayo, junio, noviembre y diciembre de 2015, determinando omisiones ascendentes a S/6 193,00, S/6 053,00, S/1 582,00, S/2 260,00.

Que con relación a los periodos de enero y febrero de 2016, se tiene que sobre la base de la misma declaración jurada rectificatoria referida en el punto anterior, determinó como ingresos netos el importe de S/20 438 502,00 (casilla 461), como ingresos financieros gravados el monto de S/1 170 369,00 (casilla 475) y como impuesto calculado el monto de S/996 921,00, con lo cual se obtiene un coeficiente para dichos periodos de 0.0461, que la Administración aplicó determinando omisiones por S/60 451,00 y S/53 618,00.

Que en tal sentido, las Órdenes de Pago N° se emitieron con arreglo a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, dado que la recurrente determinó sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, noviembre y diciembre de 2015, y enero y febrero de 2016, aplicando coeficientes que no correspondían, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo resuelto, se advierte que la recurrente presentó una segunda declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante PDT 692 N° de 29 de noviembre de 2016, determinando menor obligación tributaria (fojas 2561 a 2587), respecto de la cual en los considerandos precedentes se ha establecido que no surtió efectos de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario.

Que acerca del argumento de la recurrente en el sentido que cumplió con sustentar adecuadamente la causalidad, necesidad y la realidad de las compras de los comprobantes de pago observados, añadiendo que la deuda contenida en la declaración determinativa del Impuesto a la Renta que dio origen a las órdenes de pago impugnadas deviene en inexigible, toda vez que se sustenta en una determinación incorrecta de la deuda tributaria, cabe indicar que las omisiones determinadas por los pagos a cuenta no se sustentan en observaciones a la causalidad, necesidad o realidad de las compras, asimismo, en la presente resolución se ha confirmado la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en tal sentido, los argumentos de la recurrente no resultan atendibles.

Que en cuanto a la pretensión de nulidad de las órdenes de pago por ser manifiestamente inmotivados, cabe indicar que de la revisión de dichos valores se aprecia que han sido emitidos considerando lo dispuesto por los artículos 77 y numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, por lo que no se presenta

¹⁹ Determinando así una mayor obligación tributaria a la originalmente declarada, dado que, en la declaración jurada anual original consignó como impuesto resultante del ejercicio 2014 el importe de S/422 584,00 (foja 2706/vuelta), por lo que de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario, la declaración rectificatoria surtió efectos con su presentación.

²⁰ La Décimo Primera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30296 establece que para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2015, el coeficiente deberá ser multiplicado por el factor 0,9333.



Tribunal Fiscal

N° 00600-1-2023

causal de nulidad alguna.

Que respecto de los argumentos de la recurrente referidos a que presentó la declaración jurada por encargo del auditor de la Administración que llevaba a cabo un procedimiento de fiscalización, cabe señalar que tales alegatos carecen de sustento al haberse verificado en autos que el giro de las órdenes de pago impugnadas materia de autos corresponde a los tributos autoliquidados por la recurrente y se sustentan válidamente en el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, siendo además responsabilidad de la recurrente la presentación de las declaraciones juradas, por ser la manifestación de hechos comunicados a la Administración, mediante las cuales determinó sus obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 60 y 88 del Código Tributario.

Que la diligencia de informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 3285).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldias, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

1. Declarar **NULO** el Resultado del Requerimiento N° **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° a **NULAS** las Resoluciones de Multa N° , y **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2017 en el extremo referido a tales valores.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de marzo de 2017 en el extremo de la Resolución de Determinación N° y las Órdenes de Pago N°

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/VCH/MT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente