



Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

EXPEDIENTE N° : 14281-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de abril de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 025-0140012862/SUNAT de 30 de setiembre de 2010 emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054, girada por Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005 y contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054456 a 024-002-0054460, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración al resolver su recurso reclamación no ha meritado con arreglo a ley las pruebas presentadas, por lo que solicita que éstas sean evaluadas en la presente instancia.

Que por su parte, la Administración indica que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por cuanto la recurrente no gravó con el citado tributo los anticipos recibidos de su cliente, conforme con lo establecido por el inciso a) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 3 del artículo 3° de su reglamento.

Que agrega que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que corresponde a los gastos registrados en las cuentas honorarios y comisiones, publicidad, publicaciones, y otras cargas diversas, debido a que la recurrente no presentó la documentación correspondiente que pruebe la realización, naturaleza, necesidad y cuantía de los mismos, no acreditando que cumplan con el principio de causalidad.

Que asimismo, indica que las resoluciones de multa impugnadas fueron emitidas sobre la base de lo determinado en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019054 a 024-003-0019059, por lo que al haberse confirmado los reparos contenidos en éstas últimas, corresponde fallar en el mismo sentido respecto de las resoluciones de multa cuestionadas.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 060023151160-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221060000395, de fojas 238, 239 y 247 a 249, notificados el 2 de febrero de 2006, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2005, siendo que como resultado de ello, emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019054 a 024-003-0019059 giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero a abril, junio, octubre y noviembre de 2005, de fojas 257 a 264, por los reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por anticipos recibidos de un cliente y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por gastos ajenos al giro del negocio.

Que asimismo, emitió las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054456 a 024-002-0054460, de fojas 265 a 269, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que conforme se aprecia del recurso de apelación presentado, de fojas 336 y 337, la recurrente apeló la Resolución de Intendencia N° 025-0140012862/SUNAT únicamente en el extremo que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054 girada por Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005 y contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-

¹ Actualmente Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

0054456 a 024-002-0054460 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que corresponde determinar si la emisión de dicha resolución de determinación se encuentra arreglada a ley y si la recurrente incurrió en la infracción sancionada².

Resolución de Determinación N° 024-003-0019054

Que conforme se aprecia del citado valor, foja 262 a 264, fue girado por el Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005, por reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por anticipos recibidos de un cliente.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222060002025, de fojas 189 a 191, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con documentación fehaciente y base legal correspondiente las operaciones por anticipos recibidos de su cliente Shema S.A.C., correspondientes a febrero a abril, junio y octubre de 2005, los que se encontrarían gravados con el Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 3° de su reglamento.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 9 de mayo de 2006, de fojas 163 y 164, en cuyo Punto 2 indicó que la operación realizada no es una venta ni un servicio, y que debió haberse detallado en la cuenta 42.2; indicando que la entrega del dinero obedeció a una posible venta de productos en la que aún no se había determinado, tipo, calidad, cantidad ni tampoco precio unitario, sino que solo se estableció una separación de bienes, en la que no se establece ni se determina el valor de realización, por lo que no correspondía gravar dichos anticipos con el impuesto, agregando que parte de los anticipos observados han sido devueltos.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060002025, de fojas 183 a 185, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reparó las sumas recibidas como anticipos con el Impuesto General a las Ventas, debido a que la recurrente no cumplió con sustentar el reparo efectuado, indicando que los importes observados fueron contabilizados erróneamente en la cuenta 461 – Prestamos de Terceros del Libro Mayor y Libro Diario, debiendo contabilizarse en la Cuenta 422.

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

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

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

² Cabe indicar que las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019055 a 024-003-0019059, han sido emitidas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, octubre y noviembre de 2005 y en el caso de junio de 2005, por deuda S/ 0.00.



Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

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

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

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

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

Que conforme al inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el inciso a) del artículo 4° de la precitada ley, dispone que en la venta de bienes, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Que por su parte, el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, cuyo Título I fue sustentado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, señala que en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido. En este caso, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de arras de retractación, antes que exista la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien, siempre que éstas no superen en conjunto el 15% del valor total de venta y en caso de superar dicho porcentaje, se producirá el nacimiento de la obligación tributaria por el importe total entregado.

Que al respecto, conforme al criterio establecido por este Tribunal a través de la Resolución N° 02848-1-2010 de 17 de marzo de 2010, en el caso de los pagos por "anticipos" o "separaciones"³, corresponde a la Administración verificar la verdadera naturaleza de los montos abonados a la recurrente por sus clientes, siendo que en caso de determinar que dichos montos fueron pagados antes de que existiese la obligación de transferir la propiedad del bien, no se habría producido el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas.

³ La misma Resolución precisa que en la separación de bienes todavía no existe una transferencia de propiedad, por lo que no es una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas.

3



Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

Que en el caso de autos, la Administración efectuó reparos sobre base cierta a la base imponible del Impuesto General a las Ventas correspondientes, entre otros meses, a febrero de 2005, amparándose en los depósitos en efectivo recibidos por la recurrente de su cliente Shema S.A.C., al considerarlos como anticipos de ventas, sin embargo en atención a los criterios expuestos y a lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario ello no constituye un elemento suficiente que permita conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación, siendo que para determinar dicha obligación sobre base cierta se debe disponer de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco debe conocer con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta, criterio similar al establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02271-4-2006 y 02470-10-2011, entre otras.

Que en ese sentido, correspondía a la Administración realizar las verificaciones del caso, a fin de determinar si los montos recibidos por la recurrente correspondían a la transferencia de bienes, para lo cual, la Administración debió establecer documentadamente el detalle y correlato de los importes abonados con las facturas correspondientes (fecha, importe, comprobante de ingreso, entre otros), efectuar el cruce de información con la empresa antes mencionada, y determinar el nacimiento de la obligación tributaria en cada caso, lo que según se aprecia de autos, no hizo.

Que en consecuencia, siendo que en el caso de autos la Administración realizó reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005 sin contar con los elementos suficientes que permitan conocer en forma directa el hecho y valores imponibles, el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, y en consecuencia dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054.

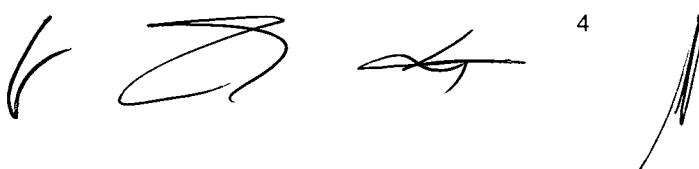
Resoluciones de Multa N° 024-002-0054456 a 024-002-0054460

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054456 a 024-002-0054460, de fojas 265 a 269, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por 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, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y se sustentan en los reparos al Impuesto General a las Ventas de febrero a abril, junio y octubre de 2005 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019054 a 024-003-0019057 y 024-003-0019059, de fojas 257 y 259 a 264.

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054 emitida por Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005 ha sido dejada sin efecto, corresponde del mismo modo dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 024-002-0054456, vinculada.

Que respecto a las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054457 a 024-002-0054460, conforme se ha indicado éstas fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustentan en los reparos al Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, junio y octubre de 2005 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019055 a 024-003-0019057 y 024-003-0019059.

Que si bien la recurrente no ha apelado el extremo de la Resolución de Intendencia N° 025-0140012862/SUNAT referido a dichos valores, corresponde analizar los reparos contenidos en los mismos, en aplicación del criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04170-1- 2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, según el cual procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 ó 2 del artículo 178° del Código Tributario,





Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019055, 024-003-0019056 y 024-003-0019059 emitidas por Impuesto General a las Ventas de marzo, abril y junio de 2005, de fojas 257, 260, 261, 263 y 264, éstas han sido giradas por el reparo al débito fiscal por anticipos recibidos de clientes, cuya procedencia ha sido analizada en el punto precedente, referido a la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054, girada por Impuesto General a las Ventas de febrero de 2005.

Que teniendo en cuenta que en dicho análisis se levantó el reparo efectuado al no estar debidamente sustentado, corresponde resolver del mismo modo en el presente extremo, y en consecuencia procede revocar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054457 a 024-002-0054459 y dejar sin efecto dichos valores.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 024-002-0054460, de foja 265, cabe indicar que se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación N° 024-003-0019057, emitida por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2005, la que se sustenta en los reparos al débito fiscal por anticipos recibidos de clientes que ha sido analizado precedentemente y al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio, por lo que corresponde analizar este último reparo.

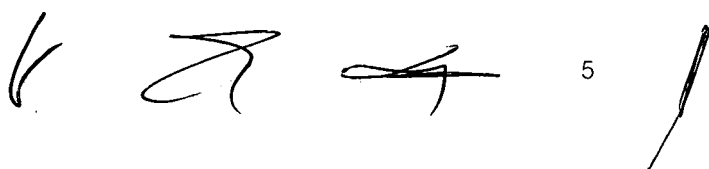
Que al respecto, el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición 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; y que sólo otorgan derecho al crédito fiscal siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

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

Que la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356 señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que como se advierte de las normas glosadas, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción otorguen derecho a crédito fiscal, es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, y de conformidad con ésta última, son deducibles –entre otros requisitos- los gastos que cumplan con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 022260002025, de fojas 188 y 189, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los gastos contabilizados en el Libro Mayor, entre otras, en la cuenta 659 "Otras Cargas Diversas de Gestión", los mismos que se encuentran detallados en el referido Punto 3.

 5



Tribunal Fiscal

N° 04937-4-2014

Que según se observa del Punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del Requerimiento N° 022260002025, de fojas 181 a 183, la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente el importe de los gastos detallados en los cuadros obrantes a fojas 188 y 189; asimismo, indicó que los gastos por combustible sustentados en las Facturas N° 993-9000066, 559-0000066, 130-8000066, 569-5000067, 215-9000066, 907-0000067, 366-4000066, 699-0000066, 473-2000066, 642-7000066, 839-3000066, 440-7000067, 484-1000066 y 242-0000066 correspondientes al mes de octubre de 2005⁴, y detallado en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0222060002025, de fojas 171 y 172, no eran aceptables, por cuanto la recurrente no tiene vehículo alguno activado y no presenta ningún tipo de contrato o documento que sustente la causalidad del gasto por combustible.

Que se aprecia de autos, que la recurrente no ha cumplido con sustentar que los gastos por combustible materia de reparo del mes de octubre de 2005 guarden relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de éstas, por lo que no puede otorgar derecho al crédito fiscal el impuesto que gravó tales operaciones, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y siendo que la Resolución de Multa N° 024-002-0054460 vinculada a la Resolución de Determinación N° 024-003-0019057 emitida por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2005, se sustenta en los reparos al débito fiscal por anticipos recibidos que ha sido levantado en esta instancia y al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio que se encuentra arreglado a ley, corresponde revocar la apelada a efecto de que la Administración proceda a la reliquidación de dicha sanción.

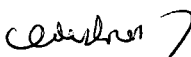
Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que la Administración al resolver el reclamo no ha interpretado con arreglo a ley las pruebas presentadas, cabe indicar que según se advierte de autos y de la resolución apelada, de fojas 331 a 334, la Administración ha cumplido con merituar las pruebas presentadas, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

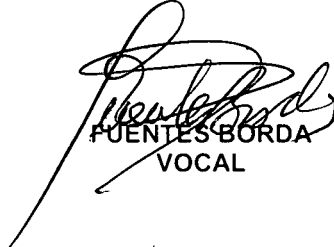
Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

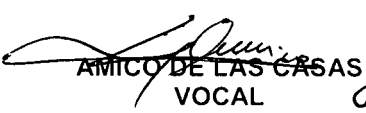
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 025-0140012862/SUNAT de 30 de setiembre de 2010, en el extremo referido al reparo al débito fiscal por anticipos de febrero de 2005, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 024-003-0019054 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0054456 a 024-002-0054459, y proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución en el extremo de la Resolución de Multa N° 024-002-0054460.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/EG/mgp

⁴ Cabe indicar que las referidas facturas fueron emitidas por la adquisición de gasolina de 90 octanos.