



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
REGALADO CASTILLO Juan  
Fernando FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 28/06/2021 19:26:44  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

**EXPEDIENTE N°** : 15587-2010  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 18 de junio de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de marzo de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT<sup>1</sup>, que declaró infundada las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N°, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a diciembre de 2006 y de enero a junio de 2007 y las Resoluciones de Multa N°, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que mediante Cartas de Presentación N° (fojas 5641 y 10703), notificadas el 5 de setiembre de 2007<sup>2</sup> (fojas 5642 y 10704), la Administración siguió procedimientos de fiscalización a la recurrente, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y del Impuesto General a las Ventas por los periodos de enero de 2006 a junio de 2007; solicitándole diversa documentación tributaria y contable.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, al haberse efectuado los siguientes reparos: i) Al costo o gasto por operaciones no reales; ii) A la depreciación del ejercicio no sustentadas; iii) Por mermas no sustentadas- retiro de bienes (salidas de Kardex) no sustentadas; iv) Por alquiler de casa para uso de gerente cuya causalidad no fue sustentada; y, v) Omisión de ingresos o ventas por aplicación de la presunción establecida en el artículo 71 del Código Tributario (fojas 10998 a 11007).
- Resoluciones de Determinación N° por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, y enero a junio de 2007, al haberse efectuado reparos al crédito fiscal y al débito fiscal por: i) Por adquisiciones que corresponden a operaciones no reales; ii) Por no

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<sup>2</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; iii) Número de documento que se notifica; iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y, v) Fecha en que se realiza la notificación. La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
FALCONI SINCHE Gary  
Roberto FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/06/2021 18:53:44  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
RAMIREZ MIO Luis Alberto  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 28/06/2021 19:00:06  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
JIMENEZ SUAREZ Erika  
Isabel FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/06/2021 19:11:12  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

acreditar la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas; iii) Por gastos de alquiler de casa para uso de gerente cuya causalidad no fue sustentada; iv) Por mermas no sustentadas- retiro de bienes (salidas de Kardex) no sustentadas; v) Por presunción de ventas o ingresos omitidos al determinarse diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y los depósitos debidamente sustentados; vi) Por omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas; y, vii) A las exportaciones embarcadas declaradas por el contribuyente (fojas 10961 a 10997).

- Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y el Impuesto General a las Ventas enero a diciembre de 2006 y enero a junio de 2007 (fojas 10718, 10772 a 10789).
- Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre a diciembre de 2006 (fojas 10767 a 10769).

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los mencionados reparos y las multas por las infracciones imputadas se encuentran arregladas a ley.

## **1. Reparo por \_\_\_\_\_ gerente cuya causalidad no fue sustentada**

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 11003 y 11005), se observa que la Administración en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 reparó la deducción del alquiler de la casa para uso del gerente por el importe de S/ 33 636,00, al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto, para lo cual señala como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ así como, sus resultados.

Que asimismo, de los Anexos N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 10974 y 10977), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de marzo, abril, junio, setiembre y diciembre de 2006 por los importes de S/ 1 179,00, S/ 1 328,00, S/ 1 302,00, S/ 1 295,00 y S/ 1 288,00, correspondientes al alquiler de la casa para uso del gerente, al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto, para lo cual señala como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el primer párrafo del artículo 37 y el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el Punto 3 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado, y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado.

### **Argumentos de la Recurrente**

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización realizada demostró en forma contundente que los gastos incurridos por el alquiler de la casa del gerente fueron necesarios, razonables y proporcionales y cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la ley de Impuesto a la Renta; al haber proporcionado al auditor toda la información, contable, tributaria y los documentos sobre dichos gastos; sin embargo, la Administración no evaluó adecuadamente dicha información.

Que alega que mediante Acta de Sesión de la Junta de Accionistas del \_\_\_\_\_ de noviembre de 2007, se acordó que la empresa asumía los gastos por alquiler de vivienda \_\_\_\_\_, de nacionalidad \_\_\_\_\_ en atención al traslado de dicho \_\_\_\_\_. Sostiene que en todo momento la Administración tuvo conocimiento que el \_\_\_\_\_ era el gerente general de la empresa, además tuvo acceso al Libro de Actas de la Junta de Accionistas, donde constaba el referido acuerdo de asumir el \_\_\_\_\_

Que refiere que no se trató de un acto de liberalidad, al existir la obligación asumida por el empleador, al tratarse del traslado de un trabajador no domiciliado, y su consecuente instalación en el país y las acciones



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

asumidas para tal fin, conforme se dejó constancia en la citada Acta de Sesión de de noviembre de 2007. Asimismo, cita las Resoluciones N° 2788-4-2003, 5380-3-2002, 7209-4-2002 y 915-5-2004.

Que manifiesta que el pago del alquiler no constituye un beneficio patrimonial del trabajador, al ser una erogación de naturaleza temporal, hasta que dure la relación laboral, y donde no existe una disposición plena, al ser la empresa la que contrata con el proveedor para el además que, los comprobantes de pago han sido girados directamente a la empresa y no al trabajador. Cita la Casación N° 1524-2004 de la Primera Sala Transitoria de Derecho Constitucional y Social.

Que aduce que en el supuesto negado que se llegue a determinar que existe un beneficio patrimonial que constituya renta de quinta categoría, la Administración debió aceptar el gasto del pago del alquiler como renta de quinta categoría, asimismo, indica que las resoluciones citadas por la Administración no resultan aplicables atendiendo a las particularidades de caso, y al no existir beneficio patrimonial, siendo por el contrario necesario para el desarrollo de sus actividades laborales.

Que alega que la Administración ha vulnerado el debido proceso y su derecho de defensa, toda vez que mediante Expediente N° dio respuesta al Requerimiento N° 1 y estableció que el citado gasto por el alquiler coadyuvaba a la generación de renta gravada, y se encontraba debidamente contabilizada en el Libro Diario, Libro Mayor y en el Registro de Compras, por lo que lo consignado en el Resultado del Requerimiento N° no resulta arreglado a los hechos expuestos.

## Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de la revisión de las facturas observadas se verifica que se refieren al alquiler de una , por lo que no se trata de ningún local comercial, destinado a la generación de renta gravada, sino de una vivienda, por lo que no se cumple con el principio de causalidad exigido.

Que señala que la recurrente para sustentar dicho gasto presentó en la instancia de reclamo la copia del Acta de Sesión de Junta General de Accionistas llevada a cabo el de noviembre de 2007, en la cual se detalla el acuerdo de la junta de accionistas sobre los viáticos y gastos generados por el gerente general para su hecho que ratifica que el inmueble alquilado fue utilizado como vivienda, por lo que no se trataría de un local en el cual se genera renta gravada o tenga como fin mantener la fuente generadora de riqueza.

## Análisis

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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 esta ley.

Que el inciso l) del citado artículo 37, establece que son deducibles, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de otro lado, según el inciso a) del artículo 18 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, modificado por el Decreto Legislativo N° 950<sup>3</sup>, aplicable al caso de autos, sólo otorgan derecho a crédito

<sup>3</sup> Publicado el 3 de febrero de 2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

Que en la Resolución N° 00054-4-2005 se ha establecido que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, y que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para este último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 756-2-2000 ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de "el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa" y por tanto son "todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe."

Que en la Resolución N° 03716-4-2017 se ha indicado que las remuneraciones otorgadas en favor de los trabajadores y en general las retribuciones por servicios personales, son deducibles para quien las abona a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría y tienen su correlato en que en principio, los referidos gastos tributan como rentas de quinta categoría para quienes han obtenido la referida renta.

Que en la Resolución N° 10714-8-2011 se ha indicado que los gastos realizados a favor de los trabajadores, tales como, arrendamiento y mantenimiento de departamento o casa, consumo de cable mágico y energía eléctrica, no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, sino que por el contrario corresponden a una mayor remuneración, pues se han originado como consecuencia del trabajo prestado en relación de dependencia hacia la recurrente, son de su libre disponibilidad y constituyen beneficio o ventaja patrimonial para éstos, y en tal virtud, califican como rentas de quinta categoría.

Que en la Resolución N° 05807-9-2019, este Tribunal sostuvo que: "(...) los gastos efectuados por concepto de alquiler de vivienda no constituyen meros actos de donación o liberalidad, sino que por el contrario, se tratan de sumas de dinero con las características propias para ser consideradas como remuneración debido a que han sido otorgados como contraprestación a los servicios del trabajador<sup>4</sup>, siendo su monto de libre disposición y constituyéndose indubitablemente en una ventaja patrimonial para éste." Asimismo, en la citada resolución, este Colegiado al analizar un reparo al gasto por el alquiler de vivienda para los trabajadores, concluyó que: "no se advierte que los pagos realizados por la recurrente sean un gasto que constituya una liberalidad, toda vez que este beneficio se da como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia de sus trabajadores, resultando por consiguiente gasto deducible para determinar la renta neta, por lo que procede levantar el reparo".

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 10616 y 10617), y el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5555 y 5556), notificados el 11 de febrero de 2008<sup>5</sup> (fojas 5566 y 10632), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión

<sup>4</sup> "El inciso I del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que son deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio."

<sup>5</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

efectuado al folio 159 del Libro Diario, a los comprobantes de pago de compras y/o servicios y a su Registro de Compra, se observa que registra un asiento contable por el concepto de alquiler por el importe de S/ 33 635,66, y el registro de facturas por concepto de alquiler de acuerdo al siguiente detalle:

**Cuadro N° 01**

Fecha	Base Imponible (S/)	I.G.V. (S/)
06/03/2006	3 102,73	589,53
06/03/2006	3 102,73	589,53
17/04/2006	3 495,45	664,14
17/04/2006	3 495,45	664,14
22/06/2006	3 427,20	651,17
22/06/2006	3 427,20	651,17
11/09/2006	3 407,25	647,38
11/09/2006	3 407,25	647,38
30/10/2006	3 385,20	643,19
30/10/2006	3 385,20	643,19
<b>TOTAL</b>	<b>33 635,66</b>	<b>6 390,82</b>

Que en ese sentido, la Administración requirió a la recurrente que sustente la contabilización del gasto, así como indicar la base legal respectiva para deducir dicho gasto para efectos del Impuesto a la Renta, y que le permita utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas de los citados comprobantes de pago.

Que en respuesta la recurrente presentó los escritos de 13 de marzo de 2008 (fojas 3811, 3812, 9241 y 9242), en los que señaló que el local alquilado fue utilizado para generar renta gravada, el cual es un gasto deducible al ser necesario para producir y mantener la fuente productora de renta gravada, además de ser destinado a operaciones por las que se debe pagar el impuesto, de conformidad con el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, y afirmó que tiene el derecho a utilizar el crédito fiscal al estar respaldado con las facturas correspondientes. Asimismo, indicó el citado gasto se sustenta con su contabilización en el folio 159 del Libro Diario, Cuenta 63503 – \_\_\_\_\_, legalizado el \_\_\_\_\_ de mayo de 2005 ante Notario \_\_\_\_\_ y que dicha información fue entregada en forma oportuna a los funcionarios de la Administración.

Que mediante los Puntos 3 y 8 de los Anexos N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ (fojas 5528, 5529, 10591 y 10592), notificados el 26 de agosto de 2008<sup>6</sup> (fojas 5543 y 10610), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente, y señaló que de la revisión efectuada a los comprobantes de pago (facturas) detalladas, y de lo señalado en la glosa de dichos comprobantes se verifica que corresponde al \_\_\_\_\_, para uso de \_\_\_\_\_, y que dicho gasto no es aceptado tributariamente como gasto deducible para el Impuesto a la Renta por corresponder a gastos personales ajenos al giro del negocio, y no otorga derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que concluye que, al no haberse sustentado los gastos por alquiler de vivienda observados, procederá a adicionar el importe de S/ 33 635,66 a la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2006, y a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas utilizado indebidamente por los importes de S/ 1 179,06, S/ 1 328,28, S/ 1 302,34, S/ 1 294,76 y S/ 1 288,38.

<sup>6</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del referido Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que mediante los Anexos N° 01 de los Requerimientos N° (fojas 5444 y 10537), notificados el 24 de setiembre de 2008<sup>7</sup> (fojas 5448 y 10540), emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas en los Requerimientos N° referida al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por gastos de para uso del , cuya causalidad no fue sustentada, por lo que requirió que sustente fehacientemente los descargos a las observaciones formuladas.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° (foja 5404 y 10513), notificados el 17 octubre de 2008<sup>8</sup> (fojas 5440 y 10535), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a las observaciones realizadas, por lo que mantuvo el reparo al Impuesto a la Renta por gastos de para uso del por el importe de S/ 33 635,66, y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, junio, setiembre y diciembre de 2006 por los importes de S/ 1 179,06, S/ 1 328,28, S/ 1 302,34, S/ 1 294,76 y S/ 1 288,38.

Que de lo actuado se advierte que la Administración no cuestiona la fehaciencia de las operaciones de arrendamiento del citado inmueble, sino que desconoce su deducción, al sostener que no se trataría de un local en el cual se genera renta gravada o tenga como fin mantener la fuente generadora de riqueza, y por tanto correspondían a gastos personales ajenos al giro del negocio.

Que obra en autos copia del Libro Diario del ejercicio 2006 (foja 4105), y se aprecia que la recurrente ha anotado gastos por concepto de por el importe de S/ 33 635,66, asimismo, de la copia del Registro de Compras de los meses de marzo, abril, junio, setiembre y diciembre de 2006 (fojas 4235, 4244, 4263, 4279 y 4288), se verifica el registro de los comprobantes observados, tal como se detalla a continuación:

**Cuadro N° 02**

Fecha	Base Imponible (S/)	IGV (S/)
06/03/2006	3 102,73	589,53
06/03/2006	3 102,73	589,53
<b>Total Marzo 2006</b>	<b>6 205,46</b>	<b>1 179,06</b>
17/04/2006	3 495,45	664,14
17/04/2006	3 495,45	664,14
<b>Total Abril 2006</b>	<b>6 990,90</b>	<b>1 328,27</b>
22/06/2006	3 427,20	651,17
22/06/2006	3 427,20	651,17
<b>Total Junio 2006</b>	<b>6 854,40</b>	<b>1 302,34</b>
11/09/2006	3 407,25	647,38
11/09/2006	3 407,25	647,38
<b>Total Setiembre 2006</b>	<b>6 814,50</b>	<b>1 294,76</b>
30/10/2006	3 385,20	643,19
30/10/2006	3 385,20	643,19
<b>Total Diciembre 2006</b>	<b>6 770,40</b>	<b>1 286,38</b>
<b>Total</b>	<b>33 635,66</b>	<b>6 390,82</b>

Que asimismo, se observa que la recurrente presentó en la instancia de reclamación la copia del Acta de Sesión de la Junta Universal de Accionistas de fecha de noviembre de 2007 (foja 11064), de cuya revisión se aprecia que la mencionada junta de accionistas da cuenta que al haber sido designado en el cargo de gerente se trasladó por lo que, han asumido en su totalidad los gastos que ello

<sup>7</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

<sup>8</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del aludido del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

demanda desde el año 2005 y se acordó por unanimidad la ratificación de continuar asumiendo los gastos de traslado del \_\_\_\_\_ entre otros, por concepto de alquiler de vivienda, hasta su cese como

Que de lo expuesto se verifica que los gastos de \_\_\_\_\_ han sido otorgados al \_\_\_\_\_ en virtud del trabajo prestado en relación de dependencia hacia la recurrente.

Que al respecto, de las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, se tiene que los gastos efectuados por concepto de \_\_\_\_\_ efectuados por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, no constituyen meros actos de donación o liberalidad, sino que por el contrario, se tratan de sumas de dinero con las características propias para ser consideradas como remuneración debido a que han sido otorgados como contraprestación a los servicios de los trabajadores, siendo su monto de libre disposición y constituyéndose indubitablemente en una ventaja patrimonial para éstos.

Que en este sentido, no se advierte que los pagos realizados por la recurrente constituyan gastos personales ajenos al negocio, toda vez que este beneficio se da como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia de su trabajador, resultando por consiguiente un gasto que cumple con el principio de causalidad, que es deducible para determinar la renta neta y que otorga derecho a utilizar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por lo que procede levantar el citado reparo y revocar la apelada en tales extremos.

## **2. Adquisiciones que corresponden a operaciones no reales**

Que de los Anexos N° 2, 4 y 7 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 10998 a 11000, 11003 y 11005), se observa que la Administración en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, reparó la deducción del costo o gasto de adquisiciones al considerar que corresponden a operaciones no reales, para lo cual señala como base legal el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, así como el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado, y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado.

Que asimismo, de los Anexos N° 3, 5 y 10 de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 10964 a 10969, 10974 y 10977), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de adquisiciones al considerar que corresponden a operaciones no reales en los meses de febrero a setiembre y diciembre de 2006 y enero a junio de 2007, para lo cual señala como base legal el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 6 de su reglamento, así como el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado, y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado.

## **Argumentos de la Recurrente**

Que la recurrente sostiene<sup>9</sup> que la Administración pretende desconocer su crédito fiscal por hechos que son atribuibles a terceros, además de no haber valorado adecuadamente las pruebas presentadas, y sin verificar que los proveedores observados si se dedican a las actividades vinculadas a la

Que refiere que las empresas \_\_\_\_\_, realizan actividades de explotación y comercialización de mineral, las que pueden ser verificadas a través del Ministerio de Energía y Minas, al contar con convenios de cesión por exploración y \_\_\_\_\_. Sostiene que el auditor de la Administración pretendió inducir al señor \_\_\_\_\_ para que declare que nunca realizaron ventas a su empresa, sin embargo, declaró que si habían realizado ventas, incluso en algún momento les remitieron una carta notarial ante la falta de pago.

<sup>9</sup> Conforme a lo señalado en su recurso de reclamación presentado el \_\_\_\_\_ de enero de 2009 (fojas 10883 a 10897), teniendo en cuenta que mediante recurso de apelación se remite a los fundamentos expuestos en dicho recurso de reclamación (foja 11248).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05364-10-2021

Que alega que la Administración desconoce su derecho al crédito fiscal basándose en hechos subjetivos y sin valorar la documentación e información exhibida, limitándose a realizar cruces de información que no se ajustan a la realidad. Asimismo, indica que la Administración no visitó sus instalaciones, donde habría podido verificar la forma en que los proveedores hacen la entrega de la mercadería comprada.

Que manifiesta que adquieren su materia prima y mineral de proveedores que acuden a los anuncios en y que si ellos no cumplen con sus obligaciones tributarias no resultan responsables, y que en el supuesto negado que la Administración califique sus operaciones como no reales, se debe tener en cuenta que ha cancelado sus obligaciones con cheque, conforme lo exige la ley.

Que aduce que no es posible determinar reparos al Impuesto a la Renta con la base legal o en hechos que han servido para la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, y que la norma que resulta aplicable para el Impuesto a la Renta, es el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde queda claro que la condición previa para la existencia del costo de venta es la enajenación.

Que señala que la Ley del Impuesto a la Renta para el caso de bienes enajenados reconoce por cada unidad enajenada un valor de venta, pero también reconoce un valor de costo ya sea adquirido o producido, y si bien ambos valores pueden ser cuestionados por la Administración y ajustados por sobrevaluación o subvaluación a valor de mercado, no pueden desconocerse totalmente, ni asignarle al costo de un bien probadamente enajenado un valor que sea cero. Cita las Resoluciones N° 0707-1-2000, 02695-2-2002, 292-4-97, 0708-1-2000 y 0544-5-2000.

## **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que se ha verificado que la recurrente no ha exhibido documentación fehaciente respecto de las facturas observadas, las guías de remisión no cuentan con firmas que identifiquen la conformidad en el traslado de bienes, y las facturas no tienen la conformidad del proveedor, por lo que no constituyen documentación fehaciente.

Que refiere que las cartas de confirmación remitidas por los proveedores, los avisos de compra y venta publicados en revistas no son suficientes para demostrar la realidad o no de una operación de compra, y que de los cruces de información realizados con los proveedores se concluye que las operaciones contenidas en las facturas corresponden a operaciones no reales.

Que agrega que como resultado del procedimiento de fiscalización y de los cruces de información se confirma que sobre los proveedores observados no puede determinarse fehacientemente que hayan efectuado las ventas observadas a la recurrente, además que no se ha presentado documento alguno debidamente refrendado en el que se evidencie o conste el egreso de efectivo por concepto de cancelación o pago de las facturas recibidas, ni recibos diarios de caja y/o comprobantes de egreso refrendados en los que conste la recepción del pago por parte de los proveedores.

Que indica que la recurrente sustentó parcialmente con los cheques respectivos la cancelación de las facturas observadas, por lo que procedió a modificar el reparo al crédito fiscal en instancia de reclamación en virtud a los cheques sustentados correspondiente a los meses de marzo a mayo 2007.

## **Análisis**

Que de otro lado, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso analizado, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. 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.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05364-10-2021

Que conforme con el artículo 37 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

Que de acuerdo al artículo 44 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, modificado por Decreto Legislativo N° 950, 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, mientras que el que recibe estos documentos 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 asimismo, precisa el mismo artículo, que para tales efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones: a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, determinándose 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.

Que según el inciso b) del citado artículo se considera como operación no real, entre otras, a aquélla 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 y precisa que en caso 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 mismo inciso que la operación no real no podrá ser acreditada mediante la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento, o la retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Que según el numeral 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, respecto a las operaciones señaladas en el inciso b) del artículo 44 de la ley, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación; b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente: i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos previstos 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. Agrega que aun habiendo cumplido con lo indicado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación; y, c) El pago del impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.

Que el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, establecía que para sustentar el crédito fiscal se debía utilizar como medios de pago, la transferencia de fondos, cheques con la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otro equivalente o la orden de pago.

Que el mencionado inciso, entre otros, precisa que tratándose de cheques, que estos deben emitirse a nombre del emisor del comprobante de pago, asimismo debe verificarse que fue el emisor del comprobante



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

de pago quien recibió el dinero, exhibirse a la SUNAT copia del cheque emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste su cobro; que el total del monto consignado en el comprobante de pago se cancele con un solo cheque, incluyéndose el impuesto y el monto percibido, de corresponder; que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la que deberá estar registrada en su contabilidad; así como que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal 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 mediante Resolución Nº 01759-5-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 5 de junio de 2003, este Tribunal ha establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) el objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien; siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01807-4-2004, 01145-1-2005 y 05535-8-2016, entre otras, para acreditar la realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago y con ello demostrar la existencia de una relación comercial real entre la recurrente y su proveedor, no basta con sustentar que se cuenta con tales documentos, sino que es necesario que se acredite con documentación adicional la realidad de dichas operaciones observadas.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y 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 de otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones Nº 09239-3-2009 y 12183-3-2012, si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y en ese sentido, en la Resolución Nº 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de esta. No obstante, también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10934-3-2012, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que de las normas citadas y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas o la deducción de gastos y/o costo para efectos del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que mediante el Punto 1 de los Anexos N° 1 a los Requerimientos N° (fojas 5557 a 5564 y 10624 a 10631), notificados el 11 de febrero de 2008<sup>10</sup> (fojas 5566 y 10632), la Administración requirió a la recurrente que sustente por escrito y acredite con documentación fehaciente, la adquisición de los bienes descritos en las facturas que se encuentran anotadas en su Registro de Compras de los meses de enero 2006 a junio 2007 respecto al Impuesto General a las Ventas; y en los meses de enero 2006 a diciembre 2006 respecto al Impuesto a la Renta, conforme al detalle contenido en los Anexos N° 2 adjunto a los citados requerimientos (fojas 5546 a 5548, 10611 y 10612).

Que asimismo, solicitó a la recurrente que, por cada proveedor observado, indique, lo siguiente: a) Precise como se vinculó con las empresas o personas proveedoras, por intermedio de quién o quiénes o porque medios; b) Si solicitó a otras empresas o personas mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros la valoración o cotización de los productos materia de la compra, de ser así a que empresas y/o personas; c) Quién o quiénes en representación de su empresa y en representación del proveedor pactaron las operaciones de compra, en qué fechas, lugares y en presencia de quién o quiénes, se reunieron para pactar estas operaciones; d) Si adoptó alguna medida a fin de verificar la identidad de las personas que en representación de su proveedor pactaron estas operaciones, de ser así indique cuáles; e) Qué aspectos consideró necesarios en la evaluación para la contratación del proveedor, tales como cuánto tiempo tiene de constituida la empresa, si tuvo anteriormente operaciones de compra - venta con esta empresa, si conocía anteriormente o tuvo operaciones comerciales anteriormente con sus socios, accionistas y/o representantes legales u otros; f) Si se firmaron contratos y/o adendas respecto de la compra - venta de las mercaderías de, ser así en que fechas, lugares y en presencia de quién o quiénes, de ser así exhibir los originales de los mismos emitidos en su oportunidad y proporcione copia simple de cada uno de ellos; g) Si las mercaderías fueron recogidas del proveedor por personal de su empresa, de ser así, proporcione los nombres y apellidos de dichas personas, indicando el cargo que desempeñan y el tiempo que llevan trabajando en su empresa; asimismo precise el lugar exacto de donde fueron recogidos los productos y proporcione el libro planilla, las boletas de pago y la liquidación de la CTS en donde se hayan registradas contablemente y se acredite el pago de las personas que efectuaron el recojo de los productos, así como los datos de la unidad de transporte que empleó, de ser propio proporcione la copia de la tarjeta de propiedad y si figura en la contabilidad de la empresa, proporcionar copia del Registro de Control de Activos y/o el Libro de Inventario y Balances en el que se aprecia dicha unidad; h) Señale que documentos internos fueron emitidos o recibidos al efectuar el recojo o recepción de las mercaderías, de ser así exhibir sus originales emitidos en su oportunidad y proporcione copia simple de cada uno de ellos; i) Quién o quiénes, fueron las personas encargadas de recibir en su empresa las mercaderías, indicando el cargo que desempeñan; señale el lugar exacto donde fueron recibidas las mercaderías y proporcione el libro planilla, las boletas de pago y la liquidación de la CTS en donde se hayan registradas contablemente y se acredite el pago de las personas que efectuaron la recepción de las mercaderías, así como indique por escrito que documentos internos fueron emitidos y/o recibidos al efectuar la recepción de las mercaderías y las guías de remisión que sustentan el traslado, de ser así exhibir los originales de los mismos emitidos en su oportunidad y proporcione copia simple de cada uno de ellos; j) El lugar donde fueron recibidas las mercaderías, señale si es propio o alquilado; de ser propio proporcionar copia de la escritura del testimonio

<sup>10</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del anotado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

de compra - venta, el Libro de Inventario y Balances o el Registro de Control de Activo Fijo en el que se aprecia el registro del inmueble; de ser de terceros proporcione copia del contrato de alquiler; k) El lugar exacto en donde se entregó cada una de las mercaderías detalladas en el Anexo N° 2, precisando la calle, jirón, avenida, número, interior, urbanización, distrito y departamento; asimismo, indique la fecha de inicio y término del traslado; l) Cómo se pactó el precio, que elementos conforman el precio tales como el flete, la carga y descarga; m) Cómo se estableció el pago al proveedor, en función a que criterios, tales como al crédito, contra entrega u otros; n) En caso de operaciones de compra al crédito indicar cómo se estableció el cronograma de pago, que plazos le fueron otorgados, que garantías ofreció o le fueron exigidos por su proveedor, que documentos se emitieron y/o firmaron; o) Como se realizó el pago al proveedor, de ser en partes indicar las fechas de los pagos, los comprobantes pendientes de pago de ser el caso, si el pago fue en efectivo indicar las fechas y el lugar de pago, de ser mediante cheque indicar el número de cheque, la fecha de emisión y cobro del mismo; p) Respecto a las mercaderías recibidas por sus proveedores precisar a qué clientes se le facturo la mercadería o en qué productos fabricados se emplearon los insumos adquiridos, si se firmaron contratos y/o adendas; q) Proporcionar copia fotostática del Libro Caja – Bancos en la que se aprecie la contabilización de los pagos efectuados; r) Proporcionar copia fotostática del Kardex en donde se aprecie el ingreso de las mercaderías adquiridas; y s) Proporcionar copia fotostática de los Libros Mayor e Inventarios y Balances en los que se aprecie los saldos pendientes de pago al final del ejercicio.

Que agrega que lo anotado en los respectivos libros y registros contables, solo acredita la contabilización de las operaciones reflejadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2, más no así su realización, por cuanto la realización de una operación no solo debe ser demostrada mediante los libros contables, sino también mediante los documentos probatorios que acrediten de forma indubitable, la realización de dicha operación con determinado proveedor.

Que en respuesta la recurrente presentó los escritos de 13 de marzo de 2008 (fojas 3813 a 3818 y 9246 a 9250), en los que señala que cumple con presentar la documentación sustentatoria detallada en los documentos denominados "Anexo A - Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02" y "Anexo A - Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02" (fojas 3797 a 3806 y 9232 a 9236), en los que consigna el número del comprobante de pago y su fecha de emisión, número y serie de la guía de remisión, número de RUC, razón social, moneda, valor de compra, IGV, periodo registrado, fecha de pago, importe de pago, fecha de cobro, número de cuenta, moneda, emitido a la orden, situación, y folios de los Libros Caja y Banco, e Inventario y Balances.

Que agrega que la mencionada documentación fue presentada en original con copia fotostática del Libro Mayor, Libro Inventarios y Balances, Libro Caja y Kardex, en donde se aprecia los saldos y los pagos efectuados, además, que ha cumplido con utilizar los medios de pago en concordancia con la Ley N° 28194 Ley para Lucha de la Evasión y para la formalización de la Economía y su reglamento Decreto Supremo N° 047-2004-EF.

Que asimismo, señaló en respuesta a los puntos solicitados en dicho requerimientos, entre otros, lo siguiente: a) La persona que realizaba el contacto con sus proveedores es \_\_\_\_\_ quien es el encargado de los \_\_\_\_\_ y que la forma de contacto con los proveedores, inicialmente fue a través de los avisos publicados en el \_\_\_\_\_ dedicados a la minería y posteriormente los mineros traían directamente sus minerales a ofrecer; b) Luego del contacto inicial descrito en el punto anterior, se realiza un acuerdo comercial con el proveedor, este envía su carga mediante guía de remisión a la \_\_\_\_\_ y dependiendo de la cantidad se pesa en su balanza y/o balanza del relleno sanitario, y se muestrea el mineral en presencia del proveedor para ser analizada; c) El \_\_\_\_\_ es la persona encargada de la empresa para negociar con los proveedores y se revisan en conjunto las leyes emitidas por el laboratorio (grado de concentración), y de ser aceptadas por el proveedor se realiza la transacción; d) La empresa tiene una base de datos de sus principales proveedores, la misma que se ha presentado ante la Administración mediante la declaración jurada de operaciones con terceros, verificándose permanentemente a través de operaciones en línea si la empresa está en marcha, su representante legal y el domicilio fiscal del proveedor, pactándose las adquisiciones cuyo detalle, nombre,



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

comprobante de pago, serie, importe, descripción, están contenidas en el Registro de Compras, el mismo que se encuentra a disposición de la Administración; e) No es política de la empresa efectuar compras a través de contratos, se adquiere la mercadería en función a la calidad del producto presentado, la oportuna atención del proveedor, la antigüedad del cliente, la seriedad de la empresa y sobre todo que se encuentre en marcha; f) Se suscribieron contratos solo en dos ocasiones, con la el Contrato N° y con la empresa el Contrato N° g) Dicho punto no es aplicable; h) La mercadería es entregada por los proveedores mediante guías de remisión, teniendo como punto de llegada, y en el local ubicado frente a la calle

se exhibe los originales y se proporciona copia de las guías de remisión; i) La mercadería es recibida por el responsable del almacén, quién recepciona y verifica los equipos, insumos, materiales y otros que llegan a planta, teniendo en cuenta que el producto adquirido corresponda al pedido de la empresa, información consignada en la factura de compra, dicha entrega se efectúa en el

y precisa que en los periodos comprendidos entre julio de 2006 y junio de 2007 los encargos de recepcionar la mercadería fueron | además que adjuntan copia

del libro de planillas y boletas de pago; j) El local sito en es alquilado a la empresa , lo que se acredita con el contrato de alquiler efectuado, y el local ubicado frente a la

ha sido adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario con el Banco k) Las entregas se efectúan en

el punto de llegada consignado en las guías de remisión del remitente de la empresa que contiene fecha de emisión, domicilio de llegada, fecha de inicio del traslado, destinatario y la descripción de los bienes objeto del traslado; l) El precio es establecido por la variación del precio de mercado, siendo ese su valor de compra; m) El pago se efectúa con cheques y transferencia de cuentas a través de las entidades financieras del país, y no utilizaron pago en efectivo, conforme al detalle contenido en los Anexos "A" adjuntos, y que para todos los minerales es muy difícil determinar el pago y una fecha exacta, pues las leyes, la recuperación, la concentración, los diferentes contaminantes que pueden tener hacen que no se les cancele en un tiempo determinado, a veces se les abona la totalidad de la facturas o a veces deben esperar hasta cuando se procese el mineral.

Que agrega que efectúan la los mismos que después de un proceso de producción es vendido a sus clientes como cloruro de plata, oro fino, nitrato de plata, plata en bruto sin alear, oro bullión, y que los productos en proceso, como el producto final, las ventas realizadas, y el número de factura de venta se refleja en el Kardex, el mismo que se exhibe en original y copia.

Que mediante escrito complementario de 13 de marzo de 2008 (fojas 9633 y 9634), indicó que adjunta las copias de la guías de remisión correspondiente a las facturas de los proveedores

, y las constancias de recepción de minerales o mercaderías y los pesajes realizados a los vehículos, para acreditar el ingreso de la mercadería a sus almacenes (fojas 2484 a 2807).

Que a través del Punto 1 de los Anexos N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 5530 a 5542 y 10597 a 10609), notificados el 26 de agosto de 2008<sup>12</sup> (fojas 5543 y 10610), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente; y señaló lo siguiente:

<sup>11</sup> También se hace referencia a las siguientes personas: , respecto a la primera de ellas, la Administración no realizó observación alguna durante el presente procedimiento, y en cuanto al citado señor, mediante la Resolución de Intendencia apelada, la Administración levantó el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales.

<sup>12</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

- El señor \_\_\_\_\_ no figura como empleado de la empresa, no tiene recibos de honorarios emitidos a la empresa por servicios prestados, y no se ha presentado documentación sustentatoria que acredite la vinculación que tendría con la recurrente.
- La recurrente no cuenta con cotizaciones, proformas, presupuestos, valorizaciones de los productos que adquiere, y no precisa los nombres de las personas que por parte de los proveedores se encargaron de pactar las operaciones de compra.
- La recurrente no señala que medidas adoptó a efectos de verificar la identidad de las personas que en representación de los proveedores pactaron las operaciones, además no señala que aspectos consideró necesarios en la evaluación para contratar con sus proveedores tales como el tiempo que está constituida la empresa, si tuvo operaciones anteriormente con la empresa, o si tenía alguna vinculación con alguno de sus socios, accionistas y/o representantes legales.
- Si bien la recurrente presentó copia simple de los contratos suscritos con \_\_\_\_\_, se verifica del contrato con \_\_\_\_\_, que la fecha de emisión es del 3 de enero de 2008, señalando que la obligación de las partes se genera en la fecha de la firma de este contrato, por lo que no correspondería a los periodos de enero 2006 a junio 2007.
- La recurrente no señala si la mercadería fue recogida del proveedor por personal de su empresa, no precisó el lugar exacto de donde se recogió la mercadería adquirida, ni indica si utilizó o no unidades de transporte, ni proporcionó documentación ni libros contables.
- Las guías de remisión exhibidas presentan inconsistencias en su llenado y no cumplen con lo establecido en el Reglamento del Comprobante de Pago.
- Existen diferencias entre la cantidad de mercadería registradas en las Facturas N° \_\_\_\_\_, y lo consignado en las guías de remisión emitidas por el proveedor.
- La recurrente exhibió de forma parcial las guías de remisión correspondientes a las facturas de compra observadas, manifestando de forma verbal el \_\_\_\_\_ que las guías de remisión no exhibidas no se encuentran en poder de la empresa.
- Las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por \_\_\_\_\_, no cuentan con las respectivas guías de remisión para el traslado de la mercadería.
- La recurrente no exhibió documentación sustentatoria que acredite como se pactó el precio, y que elementos lo conformaron (flete, carga y descarga).
- En el Kardex exhibido por la recurrente se muestran los productos como si fuesen productos terminados, no se diferencia la materia prima, el proceso productivo y el producto terminado, por lo que no se puede determinar con exactitud los importes registrados, y si corresponden a productos terminados o materias primas, existiendo contradicciones en sus respuestas. Asimismo, se verifican mermas que no han sido indicadas en el asiento contable.
- Del Libro Caja y Bancos exhibidos se verifica que los asientos de ingresos y egresos se encuentran registrados de manera global en forma mensual, no pudiendo determinarse el detalle de la contabilización de los pagos efectuados.

Que agrega que de la verificación efectuada a los comprobantes de pago compras de sus proveedores



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

se observa que en la mayoría de comprobantes no consignan la fecha de cancelación ni la firma y sello del proveedor que da conformidad de la operación. Asimismo, las guías de remisión exhibidas no cuentan con la firma, ni con el sello de la persona que, de conformidad a la recepción de la mercadería, además de presentar inconsistencias, por lo que se consideran como no fehacientes.

Que refiere que, de los cruces de Información efectuados a los contribuyentes:

y de la evaluación de la documentación que obra en poder de la Administración, la información obtenida de dichos contribuyentes y de terceros, se ha determinado que las facturas de compra exhibidas como sustento de operaciones de compra de mineral a los mencionados contribuyente, corresponden a operaciones no reales de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia procedió a reparar el crédito fiscal, la cual también tendrá incidencia en el costo y/o gasto registrado por el contribuyente, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto a los citados Resultados de Requerimientos (fojas 5498 a 5505 y 10568 a 10571).

Que mediante el Punto 1 de los Anexos N° 1 a los Requerimientos N° (fojas 5445 y 10537), notificados el 24 de setiembre de 2008<sup>13</sup> (fojas 5448 y 10540), emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas en los Requerimientos N° , referido al reparó efectuado a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de febrero a setiembre y diciembre de 2006 y enero a junio 2007, por adquisiciones que corresponden a operaciones no reales, por lo que requirió que sustente fehacientemente los descargos a la observación formulada.

Que la recurrente mediante escrito de fecha 24 de setiembre de 2008 (fojas 9709 a 9720), señala que desconoce los motivos por los cuales la Administración concluye que sus adquisiciones corresponden a operaciones no son reales, y solo se limita a indicar que la información ha sido obtenida de los proveedores, procediendo a reparar el crédito fiscal el cual también tendrá incidencia en el costo y/o gasto de los periodos acotados.

Que añade que procedió a cursar cartas notariales a sus proveedores solicitando que confirmen las operaciones compras realizadas y que obtuvo la confirmación por parte de los proveedores

y que la Administración no puede atribuirle las inconsistencias detectadas a sus proveedores, sin verificar adecuadamente que sus proveedores se dedican a actividades vinculadas a la minería artesanal.

Que refiere que las se dedican a las actividades de explotación y comercialización de mineral que pueden ser verificables por la Administración en el Ministerio de Energía y Minas, toda vez que dichas empresas cuentan con convenios de cesión para exploración y explotación minera vigente durante los periodos materia de fiscalización. Asimismo, indica que el auditor de la Administración pretendió inducir a para que manifieste que las empresas , nunca realizaron operaciones con la recurrente, sin embargo, en su manifestación indicó que, sí había realizado operaciones, y que inclusive les remitió varias cartas.

<sup>13</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que alega que la Administración pretende desconocer el crédito fiscal basándose en hechos subjetivos y sin valorar adecuadamente la documentación e información exhibida, limitándose a realizar cruces de información que no se ajustan a la realidad, además que nunca visitó sus instalaciones para verificar el procedimiento de entrega de la mercadería comprada. Agrega, que no resultan responsables si sus proveedores que se dedican a la no cumplen con sus obligaciones tributarias. Refiere que, si bien existen observaciones formales en la emisión de las guías de remisión, consideran que no son determinantes para concluir que sus operaciones de compra corresponden a operaciones no reales.

Que indica que el auditor llega a conclusiones que la ley no regula, y que no existe norma que establezca cuales deben ser los requisitos para que un documento sea o no fehaciente, pues se trata de conclusiones personales sin sustento legal alguno. Asimismo, en relación con el kardex reitera el error contable que ha existido de su parte y sobre los comprobantes de pago que no consignan cancelación sostiene que también se trata de un problema de su contabilidad; sin embargo, todas sus facturas han sido canceladas con medios de pago y el auditor puede analizar cada una de las facturas con los medios de pago utilizados.

Que señala que exhibió y presentó a la Administración documentación e información que permite al auditor tener la certeza que realizó las operaciones de compra, lo que demuestra que ha incurrido en costos para desarrollar sus actividades económicas y no pretende obtener ningún beneficio de carácter tributario que no se encuentre debidamente sustentado, por lo que solicita que se reconozca sus derechos que la ley ampara. Asimismo, indica que ha presentado un detalle de los cheques con los cuales ha cancelado cada una de las facturas observadas, por lo que solicita que sea evaluado adecuadamente.

Que mediante escrito de 30 de setiembre de 2008 (fojas 4026 a 4030), la recurrente sostiene que la Administración mediante los Resultados de los Requerimientos N° le comunicó que sus operaciones de compra con sus proveedores corresponden a operaciones no reales, sin embargo, nunca se les comunicó ni se le otorgo la posibilidad de defenderse de dichas afirmaciones, además de desconocer cuál es la información obtenida de terceros.

Que según el Punto 1 del Anexo N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 5404 a 5439 y 10514 a 10534), notificados el 17 octubre de 2008<sup>14</sup> (fojas 5440 y 10535), la Administración dejó constancia de los escritos y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que de la evaluación de la documentación presentada por ésta y los resultados del cruce de información, determinó que las operaciones detalladas en el Anexo N° 2 de los mencionados requerimientos no son reales, conclusión que fue comunicada a través de los Resultados de los Requerimientos N° notificados el 26 de agosto de 2008.

Que agrega que las confirmaciones referidas por la recurrente de quienes habrían sido sus proveedores no son suficientes para demostrar que una operación es real o no.

Que sobre el proveedor , señala que como resultado de los cruces de información se determinó lo siguiente:

- No exhibió los comprobantes de pago ni los libros de contabilidad que acrediten la realización de las operaciones.
- No ha sustentado la realización de operaciones de compra y venta.
- No exhibió las guías de remisión, por lo que no se verifica la existencia, traslado, entrega y recepción del mineral.
- No ha declarado establecimientos anexos.

<sup>14</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del aludido Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

- Se observan inconsistencias entre los ingresos declarados por \_\_\_\_\_ y el valor de compra total de las operaciones de compra de mineral que habría adquirido la recurrente.
- No proporciono información detallada sobre sus proveedores en la DAOT.
- No tiene movimientos bancarios según reportes del ITF, lo cual es inconsistente con relación al monto de las operaciones que habría realizado con la recurrente.
- Su representante legal no reconoció ninguna de las facturas emitidas a \_\_\_\_\_, y señaló que lo que comercializa es cobre y oro, y de acuerdo a los comprobantes de pago de compras, las ventas han sido de oro y plata.
- Existen contradicciones entre lo manifestado por la representante legal de \_\_\_\_\_ sobre el lugar donde se depositaba el mineral, de donde lo obtenía, como fijaba el precio, quien mantenía la custodia de sus libros contables, y el llevado de su contabilidad.
- No brindó información ni documentación que acredite la realización de las operaciones que habría realizado con \_\_\_\_\_

Que en relación al proveedor \_\_\_\_\_ señala que del cruce de información se determinó lo siguiente:

- No exhibió los comprobantes de pago ni los libros de contabilidad que acrediten la realización de las operaciones.
- No ha sustentado la realización de operaciones de compra y venta.
- No exhibió guías de remisión, por lo que no se puede verificar la existencia, traslado, entrega y recepción del mineral.
- No declaró establecimientos anexos.
- Según DAOT 2006 ninguna empresa le ha imputado operaciones de costos y/o gastos, ninguna empresa ha declarado ser su proveedor.
- No tiene movimientos bancarios según reportes del ITF.
- Existe contradicciones en sus declaraciones respecto al control de sus comprobantes de pago, sobre quien contactaba a sus clientes, el llevado de sus libros contables, no reconoció ninguna de las facturas emitidas a \_\_\_\_\_, asimismo, indicó que se dedicaba a la venta de \_\_\_\_\_ y plata.

Que respecto al proveedor \_\_\_\_\_ sostiene que del cruce de información se determinó lo siguiente:

- No exhibió los comprobantes de pago ni los libros de contabilidad que acrediten la realización de las operaciones.
- No sustentó la realización de las operaciones de compra y venta.
- No declaró establecimientos anexos.
- No tiene personal.
- No exhibió las guías de remisión, no acreditó la existencia, traslado, entrega y recepción del mineral.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

- Según DAOT 2006 ninguna empresa le ha imputado operaciones de costos y/o gastos, esto es, ninguna empresa ha declarado ser su proveedor.
- Si bien manifestó que realizó operaciones de venta con \_\_\_\_\_ no acreditó documentaria ni fehacientemente la realización de estas operaciones, manifestó que no cuenta con licencia municipal ni de trabajo, no sustentó la realización de operaciones de compra a sus proveedores del mineral adquirido que habría vendido, no identificó a sus proveedores, ni acreditó la cancelación a sus proveedores.

Que en relación a los proveedores

señala

que del cruce de información se determinó lo siguiente:

- No exhibieron los comprobantes de pago ni los libros de contabilidad que acrediten la realización de las operaciones.
- No sustentaron la realización de las operaciones de compra y venta.
- No declararon establecimientos anexos.
- No cuentan con autorización municipal de funcionamiento, señalaron no contar con personal, ni llevar Libro de Planillas, y no presentaron los Formularios PDT 600 Remuneraciones.
- No acreditaron la adquisición del mineral que habría vendido a \_\_\_\_\_
- No acreditaron el traslado del mineral a los almacenes de la empresa únicamente exhibieron guías de remisión que no contienen los datos del transportista, y si bien señalaron que utilizaron vehículos de terceros para dicho traslado, no lo acreditaron.
- Según DAOT \_\_\_\_\_ ninguna empresa les ha imputado operaciones de costos y/o gastos, ninguna empresa ha declarado ser su proveedor.
- No exhibieron documentación que acredite la adquisición de los minerales que habrían vendido a \_\_\_\_\_, y no acreditaron el ingreso de dinero que habrían cobrado a \_\_\_\_\_, a la caja de su empresa, ni que dichos ingresos se hayan aplicado a operaciones propias del negocio como pago a sus proveedores.
- Si bien manifestaron que realizaron las operaciones de venta con \_\_\_\_\_, no acreditaron documentaria ni fehacientemente la realización de estas operaciones, manifestaron que no cuenta con licencia municipal ni de trabajo, no sustentaron la realización de operaciones de compra a sus proveedores del mineral adquirido que habrían vendido, no identificaron a sus proveedores, ni acreditaron la cancelación a sus proveedores<sup>15</sup>.

Que respecto a los proveedores

sostiene que

del cruce de información se determinó lo siguiente:

- No exhibieron los comprobantes de pago ni los libros de contabilidad que acrediten la realización de las operaciones.
- No sustentaron la realización de las operaciones de compra y venta.

<sup>15</sup> Los proveedores

fueron citados, pero no comparecieron.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

- No declararon establecimientos anexos.
- No acreditaron la adquisición de los bienes que habrían vendido a
- No acreditaron el traslado del mineral a los almacenes de la empresa
- Según DAOT 2006 ninguna empresa les ha imputado operaciones de costos y/o gastos, ninguna empresa ha declarado ser su proveedor.
- No exhibieron documentación que acredite la adquisición de los minerales que habrían vendido a , y no acreditaron el ingreso de dinero que habrían cobrado a a la caja de su empresa, ni que dichos ingresos se hayan aplicado a operaciones propias del negocio como pago a sus proveedores.
- No acreditaron documentaria ni fehacientemente la realización de estas operaciones, manifestaron que no cuentan con licencia municipal ni de trabajo, no sustentaron la realización de operaciones de compra a sus proveedores del mineral adquirido que habrían vendido, no identificaron a sus proveedores, ni acreditaron la cancelación a sus proveedores.

Que concluye en base a los fundamentos de hecho y derecho detallados en los resultados de los mencionados requerimientos, que procederá a reparar el costo y/o gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por las adquisiciones que corresponden a operaciones no reales señaladas en los Anexos N° 3 adjuntos (fojas 5387 a 5390 y 10502 a 10505).

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 11030), esta tiene como actividad económica principal la venta mayorista de metales y minerales metálicos (CIU 51427) y como actividad económica secundaria la fabricación de productos de metales preciosos (CIU 27203). Asimismo, según el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 10695), la recurrente se dedica a la venta mayorista de metales y minerales metálicos.

Que según consta en el Anexo N° 7 a la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 10 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10964 a 10969 y 10998 a 11000), la Administración desconoció el crédito fiscal y la deducción el costo y/o gasto de adquisiciones al considerar que las operaciones efectuadas con los proveedores

no eran reales de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo al siguiente detalle:<sup>16</sup>

**Cuadro N° 3**

Foja	Valor Compra (S/)	I.G.V. (S/)	Concepto
2107	60 260,48	11 449,49	Mineral Aurífero
2106	73 678,60	13 998,93	Mineral Aurífero
2105	77 391,81	14 704,44	Mineral Aurífero

<sup>16</sup> Cabe precisar que, mediante la Resolución de Intendencia apelada (fojas 11128 y 11128/vuelta), la Administración levantó el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales respecto de las Facturas N°

emitidas por al encontrarse acreditado el pago utilizando medios de pagos. En tal sentido, los citados comprobantes de pago no serán materia de análisis en la presente instancia.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Febrero 2006	2104	82 832,26	15 738,13	Mineral Aurífero
	2103	105 951,22	20 130,73	Mineral Aurífero
	2102	95 884,12	18 217,98	Mineral Aurífero
	2101	103 482,00	19 661,58	Mineral Aurífero
<b>TOTAL FEBRERO 2006</b>		<b>599 480,49</b>	<b>113 901,28</b>	
Marzo 2006	2586	60 878,98	11 567,01	Mineral con contenido AG y AU
	2587	48 617,64	9 237,35	Mineral con contenido AG y AU
	2589	69 936,96	13 288,02	Mineral con contenido AG y AU
	2591	54 830,59	10 417,81	Mineral con contenido AG y AU
	2593	66 800,05	12 692,01	Mineral con contenido AG y AU
	2595	65 115,97	12 372,03	Mineral con contenido AG y AU
	2597	50 384,87	9 573,13	Mineral con contenido AG y AU
	2599	76 976,88	14 625,61	Mineral con contenido AG y AU
	2601	65 674,33	12 478,12	Mineral con contenido AG y AU
<b>TOTAL MARZO 2006</b>		<b>559 216,27</b>	<b>106 251,09</b>	
Abril 2006	2631	71 640,19	13 611,64	Mineral con contenido AG y AU
	2633	77 023,19	14 634,41	Mineral con contenido AG y AU
	2635	95 222,42	18 092,26	Mineral con contenido AG y AU
	2637	83 441,56	15 853,90	Mineral con contenido AG y AU
	2603	91 555,77	17 395,60	Mineral con contenido AG y AU
	2605	80 841,45	15 359,87	Mineral con contenido AG y AU
	2607	91 892,33	17 459,54	Mineral con contenido AG y AU
	2088	89 039,96	16 917,59	Mineral con contenido AG y AU
	2087	95 871,23	18 215,53	Mineral con contenido AG y AU
2086	97 432,28	18 512,13	Mineral con contenido AG y AU	
<b>TOTAL ABRIL 2006</b>		<b>873 960,37</b>	<b>166 052,47</b>	
Mayo 2006	1885	89 366,30	16 979,60	Mineral con contenido AG y AU
	1884	95 404,07	18 126,77	Mineral con contenido AG y AU
	1883	84 244,34	16 006,42	Mineral con contenido AG y AU
	1882	88 223,70	16 762,50	Mineral con contenido AG y AU
	1881	41 672,79	7 917,83	Mineral con contenido AG y AU
	2085	91 347,94	17 356,11	Mineral con contenido AG y AU
	2084	82 390,88	15 654,27	Mineral con contenido AG y AU
	2083	95 375,88	18 121,42	Mineral con contenido AG y AU
	2082	90 267,44	17 150,81	Mineral con contenido AG y AU
	3573	97 307,38	18 488,40	Mineral con contenido AG y AU
	3574	68 349,12	12 986,33	Mineral con contenido AG y AU
<b>TOTAL MAYO 2006</b>		<b>923 949,84</b>	<b>175 550,46</b>	
Junio 2006	1880	83 036,95	15 777,02	Mineral con contenido AG y AU
	1879	89 294,34	16 965,92	Mineral con contenido AG y AU
	1878	72 750,79	13 822,65	Mineral con contenido AG y AU
	1877	98 327,67	18 682,26	Mineral con contenido AG y AU
	1876	68 883,88	13 087,94	Mineral con contenido AG y AU
<b>TOTAL JUNIO 2006</b>		<b>412 293,62</b>	<b>78 335,79</b>	
Julio 2006	2639	77 452,84	14 716,04	Mineral con contenido AG y AU
	2641	80 939,64	15 378,53	Mineral con contenido AG y AU
	2643	92 410,41	17 557,98	Mineral con contenido AG y AU
	2645	87 124,41	16 553,64	Mineral con contenido AG y AU
	2647	95 974,76	18 235,20	Mineral con contenido AG y AU
	2649	92 326,49	17 542,03	Mineral con contenido AG y AU
	2651	96 524,27	18 339,61	Mineral con contenido AG y AU
	2653	87 368,66	16 600,05	Mineral con contenido AG y AU
	3589	71 739,14	13 630,44	Mineral con contenido AG y AU
	3587	73 168,91	13 902,09	Mineral con contenido AG y AU
	3582	63 652,98	12 094,07	Mineral con contenido AG y AU
	3580	69 893,31	13 279,73	Mineral con contenido AG y AU
	3568	74 343,45	14 125,26	Mineral con contenido AG y AU
	2609	80 635,27	15 320,70	Mineral con contenido AG y AU
	2611	60 258,39	11 449,10	Mineral con contenido AG y AU
	2613	51 709,96	9 824,89	Mineral con contenido AG y AU
	2615	56 977,17	10 825,66	Mineral con contenido AG y AU



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

	2617		46 531,32	8 840,95	Mineral con contenido AG y AU
	<b>TOTAL JULIO 2006</b>		<b>1 359 031,38</b>	<b>258 215,97</b>	
Agosto 2006	3563		73 235,42	13 914,73	Mineral con contenido AG y AU
	2655		64 530,67	12 260,83	Mineral con contenido AG y AU
	2657		69 222,80	13 152,33	Mineral con contenido AG y AU
	2659		66 081,86	12 555,55	Mineral con contenido AG y AU
	2661		63 227,29	12 013,18	Mineral con contenido AG y AU
	2663		68 643,89	13 042,34	Mineral con contenido AG y AU
	2665		75 156,12	14 279,66	Mineral con contenido AG y AU
	2667		60 111,81	11 421,24	Mineral con contenido AG y AU
	2669		62 148,19	11 808,16	Mineral con contenido AG y AU
	2671		65 604,23	12 464,80	Mineral con contenido AG y AU
	2673		41 228,76	7 833,46	Mineral con contenido AG y AU
	2069		69 930,85	13 286,86	Mineral con contenido AG y AU
	2068		66 800,06	12 692,01	Mineral con contenido AG y AU
	2067		74 906,73	14 232, 28	Mineral con contenido AG y AU
2066		47 221,92	8 972,16	Mineral con contenido AG y AU	
	<b>TOTAL AGOSTO 2006</b>		<b>968 050,60</b>	<b>181 929,59</b>	
Setiembre 2006	2675		80 329,97	15 262,69	Mineral con contenido AG y AU
	2677		72 420,53	13 759,90	Mineral con contenido AG y AU
	2679		79 983,57	15 196,88	Mineral con contenido AG y AU
	2681		75 560,21	14 356,44	Mineral con contenido AG y AU
	2683		70 039,27	13 307,46	Mineral con contenido AG y AU
	2685		80 212,86	15 240,44	Mineral con contenido AG y AU
	2687		75 402,60	14 326,49	Mineral con contenido AG y AU
	2689		87 192,95	16 566,66	Mineral con contenido AG y AU
	2691		84 165,71	15 991,48	Mineral con contenido AG y AU
	2693		49 387,63	9 383,65	Mineral con contenido AG y AU
	2695		63 655,29	12 094,51	Mineral con contenido AG y AU
	3558		10 282,45	1 953,67	Mineral Aurifero
	2619		51 522,66	9 789,31	Mineral con contenido AG y AU
	2621		62 798,81	11 931,77	Mineral con contenido AG y AU
	2623		61 499,27	11 684,86	Mineral con contenido AG y AU
	2625		70 555,78	13 405,60	Mineral con contenido AG y AU
2627		64 604,96	12 274,94	Mineral con contenido AG y AU	
2629		40 878,53	7 766,92	Mineral con contenido AG y AU	
	<b>TOTAL SETIEMBRE 2006</b>		<b>1 180 493,07</b>	<b>224 293,67</b>	
Diciembre 2006	3436		41 734,98	7 929,65	Mineral Aurifero Bruto
	3435		65 823,46	12 506,46	Mineral Aurifero Bruto
	3423		98 516,31	18 718,10	Mineral Aurifero Bruto
	3353		30 860,29	5 863,45	Mineral Aurifero
	<b>TOTAL DICIEMBRE 2006</b>		<b>236 935,03</b>	<b>45 017,66</b>	
	<b>TOTAL REPARO IMPUESTO A LA RENTA 2006</b>		<b>7 113 411,00</b>		
Enero 2007	3280		65 280,71	12 403,34	Mineral Aurifero y Argentario
	3282		73 473,45	13 959,95	Mineral Aurifero y Argentario
	3269		22 359,75	4 248,35	Mineral Aurifero y Argentario
	3252		73 829,37	14 027,58	Mineral Aurifero y Argentario
	3249		77 512,30	14 727,34	Mineral Aurifero y Argentario
	3250		77 848,74	14 791,26	Mineral Aurifero y Argentario
	<b>TOTAL ENERO 2007</b>			<b>74 157,82</b>	
Febrero 2007			4 032,34	766,14	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 027,30	765,19	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 027,30	765,19	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 027,30	765,19	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 022,26	764,23	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 023,52	764,47	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 023,52	764,47	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
			4 023,52	764,47	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
	252		4 023,52	764,47	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
	251		50 083,00	9 515,77	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
	250		71 114,70	13 511,79	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero
249		79 993,70	15 198,80	Mineral Aurifero en bruto y Argentifero	



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

	248	47 805,00	9 082,95	Mineral Aurífero en bruto y Argentífero
	2747	44 091,00	8 377,29	Mineral Aurífero y Argentario
	2749	17 539,50	3 332,51	Mineral Aurífero y Argentario
<b>TOTAL FEBRERO 2007</b>			<b>65 902,93</b>	
Marzo 2007	2562	84 361,77	16 028,74	Mineral Aurífero y Argentario
	2565	83 853,39	15 932,14	Mineral Aurífero y Argentario
	2531	89 799,81	17 061,96	Mineral Aurífero y Argentario
	2733	83 612,43	15 886,36	Mineral Aurífero y Argentario
	3148	58 812,20	11 174,32	Mineral Aurífero y Argentario
	3161	48 444,10	9 204,38	Mineral Aurífero y Argentario
	554	48 390,60	9 194,21	Mineral Aurífero y Argentario
	3144	50 906,46	9 672,23	Mineral Aurífero y Argentario
	2751	84 495,69	16 054,18	Mineral Aurífero y Argentario
	2753	83 906,91	15 942,31	Mineral Aurífero y Argentario
	3140	40 775,99	7 747,44	Mineral Aurífero y Argentario
	2755	114 607,80	21 775,48	Mineral Aurífero y Argentario
	2757	106 659,22	20 265,25	Mineral Aurífero y Argentario
<b>TOTAL MARZO 2007</b>			<b>185 939,00</b>	
Abril 2007	3130	165 464,00	31 438,16	Mineral Aurífero y Argentario
	3132	152 544,00	28 983,36	Mineral Aurífero y Argentario
	3190	64 728,71	12 298,45	Mineral Aurífero
<b>TOTAL ABRIL 2007</b>			<b>72 719,97</b>	
Mayo 2007	2777	8 830,75	1 677,84	Mineral Aurífero y Argentario
	2779	15 455,57	2 936,56	Mineral Aurífero y Argentario
	2781	17 169,43	3 262,19	Mineral Aurífero y Argentario
	2783	2 900,85	551,16	Mineral Aurífero y Argentario
	2787	56 855,03	10 802,46	Mineral Aurífero y Argentario
	2785	48 683,73	9 249,91	Mineral Aurífero y Argentario
	2789	42 609,22	8 095,75	Mineral Aurífero y Argentario
	2791	31 124,80	5 913,71	Mineral Aurífero y Argentario
	3090	152 857,40	29 042,91	Mineral Aurífero y Argentario
	2759	64 944,00	12 339,36	Mineral Aurífero y Argentario
	2761	70 173,92	13 333,04	Mineral Aurífero y Argentario
	2763	152 504,80	28 975,91	Mineral Aurífero y Argentario
	2765	79 884,00	15 177,96	Mineral Aurífero y Argentario
	2793	17 466,02	3 318,54	Mineral Aurífero Bruto
	2795	8 055,48	1 530,54	Mineral Aurífero Bruto
	2801	39 060,01	7 421,40	Mineral Aurífero Bruto
	2797	553,67	105,20	Mineral Aurífero Bruto
	2803	48 826,05	9 276,95	Mineral Aurífero Bruto
	2799	10 528,82	2 000,48	Mineral Aurífero Bruto
	2805	58 004,96	11 020,94	Mineral Aurífero Bruto
2807	76 543,22	14 543,21	Mineral Aurífero Bruto	
3086	66 486,00	12 632,34	Mineral Aurífero y Argentario	
3085	88 883,82	16 887,93	Mineral Aurífero y Argentario	
<b>TOTAL MAYO 2007</b>			<b>220 096,29</b>	
Junio 2007	2721	99 315,72	18 869,99	Mineral Aurífero y Argentario
	2723	57 096,70	10 848,24	Mineral Aurífero y Argentario
	2580	100 837,58	19 159,14	Mineral Aurífero y Argentario
	2583	70 776,72	13 447,58	Mineral Aurífero y Argentario
	1516	79 225,00	15 052,75	Mineral Aurífero y Argentario
	2767	66 675,00	12 668,25	Mineral Aurífero y Argentario
	2771	66 992,50	12 728,58	Mineral Aurífero y Argentario
	2773	57 825,56	10 986,86	Mineral Aurífero y Argentario
	2775	76 857,56	14 602,94	Mineral Aurífero y Argentario
	1205	57 793,84	10 980,83	Mineral Aurífero y Argentario
	2703	78 591,20	14 932,33	Mineral Aurífero y Argentario
	2707	73 472,07	13 959,69	Mineral Aurífero y Argentario
	2741	86 659,04	16 465,22	Mineral Aurífero y Argentario
	2745	82 852,64	15 742,00	Mineral Aurífero y Argentario
	<b>TOTAL JUNIO 2007</b>			<b>200 444,40</b>



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que de la revisión de las facturas observadas (fojas 248 a 252, 1205, 1516, 1876 a 1885, 2066 a 2069, 2082 a 2088, 2101 a 2107, 2531, 2562, 2565, 2580, 2583, 2586, 2587, 2589, 2591, 2593, 2595, 2597, 2599, 2601, 2603, 2605, 2607, 2609, 2611, 2613, 2615, 2617, 2619, 2621, 2623, 2625, 2627, 2629, 2631, 2633, 2635, 2637, 2639, 2641, 2643, 2645, 2647, 2649, 2651, 2653, 2655, 2657, 2659, 2661, 2663, 2665, 2667, 2669, 2671, 2673, 2675, 2677, 2679, 2681, 2683, 2685, 2687, 2689, 2691, 2693, 2695, 2703, 2707, 2721, 2723, 2733, 2741, 2745, 2747, 2749, 2751, 2753, 2755, 2757, 2759, 2761, 2763, 2765, 2767, 2771, 2773, 2775, 2777, 2779, 2781, 2783, 2785, 2787, 2789, 2791, 2793, 2795, 2797, 2799, 2801, 2803, 2805, 2807, 3085, 3086, 3090, 3130, 3132, 3140, 3144, 3148, 3161, 3190, 3249, 3250, 3252, 3269, 3280, 3282, 3353, 3423, 3435, 3436, 3558, 3563, 3568, 3573, 3574, 3580, 3582, 3587, 3589 y 3591), se verifica que han sido emitidas por la venta de minerales auríferos y argentíferos<sup>17</sup>.

Que sobre el particular, es preciso indicar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes citado, la presentación de las mencionadas facturas no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en dichos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad. Asimismo, los libros contables presentados por la recurrente tampoco acreditan la realidad de las operaciones, siendo que lo único que podrían demostrar es la anotación de las citadas facturas en su contabilidad.

Que respecto a las fotocopias de las Guías de Remisión Remitente N°

vinculadas a las facturas materia de reparo (fojas 1201, 2584, 2585, 2588, 2590, 2592, 2594, 2596, 2598, 2600, 2602, 2604, 2606, 2608, 2610, 2612, 2614, 2616, 2618, 2620, 2622, 2624, 2626, 2628, 2630, 2632, 2634, 2636, 2638, 2640, 2642, 2644, 2646, 2648, 2650, 2652, 2654, 2656, 2658, 2660, 2662, 2664, 2666, 2668, 2670, 2672, 2674, 2676, 2678, 2680, 2682, 2684, 2686, 2688, 2690, 2692, 2694, 2702, 2706, 2720, 2722, 2732, 2740, 2744, 2746, 2748, 2750, 2752, 2754, 2756, 2758, 2760, 2762, 2764, 2766, 2770, 2772, 2774, 2776, 2778, 2780, 2782, 2784, 2786, 2788, 2790, 2792, 2794, 2796, 2798, 2800, 2802, 2804, 2806, 3084, 3089, 3129, 3131, 3139, 3143, 3147, 3160, 3162, 3180, 3182, 3251, 3268, 3279, 3281, 3562, 3567, 3569, 3581, 3583 y 3588), se verifica que en algunos casos consigna como punto de partida solo

que no consignan los datos de la empresa de transportes, de la unidad de transporte - conductor, no hacen referencia a la factura a la que se encontraría vinculada, o no consignan punto de partida o de llegada, y si bien algunas contienen un sello de "Recibí Conforme" no se identifica a la persona que en representación de la recurrente habría recibido los citados bienes; en consecuencia, tales documentos no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones observadas, toda vez que el recurrente no adjuntó documentación adicional que demostrara que los proveedores antes mencionados hayan sido quienes efectivamente le transfirieron los bienes descritos en las facturas acotadas.

<sup>17</sup> Cabe precisar que no obra en autos copias de las Facturas N° emitidas por



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que en cuanto a los vehículos con Placas de Rodaje N°

que figuran en algunas de las guías de remisión presentadas por el recurrente, conforme se aprecia de los reportes denominados "Consulta Vehicular – SUNARP" (fojas 10427 a 10442) tales vehículos serían propiedad de terceros; sin embargo, ni la recurrente, ni los proveedores acreditaron haber contratado a terceros para efectuar el servicio de transporte, ni acreditaron la propiedad de los citados vehículos.

Que con relación a los documentos denominados "Anexo A - Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02" y "Anexo A - Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02", elaborados y presentados por la recurrente en el que detalla la numeración, fecha de emisión, moneda y monto de cada factura acotada, los datos de los proveedores en cuestión, el medio de pago, así como los montos cancelados y las fechas de pago (fojas 3797 a 3806 y 9232 a 9236); es preciso señalar que dichos documentos no resulta suficiente para demostrar la efectiva realización de las operaciones con los mencionados proveedores, pues no acreditan que la recurrente recibió los bienes que consignan las facturas materia de reparo, de los emisores de los citados comprobantes.

Que respecto a los documentos denominados "Comprobantes de Egreso Cheque" (fojas 3048, 3051, 3054, 3057, 3061, 3067, 3071, 3074, 3077, 3083, 3088, 3092, 3096, 3099, 3107, 3111, 3117, 3121, 3125, 3128, 3134, 3138, 3142, 3146, 3150, 3153, 3159, 3165, 3169, 3173, 3179, 3185, 3192, 3196, 3201, 3206, 3208, 3211, 3215, 3219, 3224, 3228, 3232, 3236, 3240, 3243, 3248, 3254, 3258, 3261, 3265, 3267, 3278, 3284, 3287, 3290, 3294, 3297, 3301, 3305, 3309, 3313, 3317, 3321, 3325, 3329, 3333, 3337, 3341, 3345, 3350, 3356, 3361, 3365, 3369, 3374, 3379, 3383, 3387, 3391, 3395, 3399, 3403, 3409, 3413, 3416, 3419, 3422, 3428, 3431, 3433, 3438, 3441, 3444, 3448, 3452, 3456, 3460, 3464, 3468, 3472, 3476, 3480, 3484, 3488, 3492, 3496, 3499, 3503, 3504, 3508, 3509, 3512, 3516, 3520, 3524, 3528, 3532, 3535, 3539, 3543, 3547, 3550, 3551, 3555, 3557, 3559, 3561, 3565, 3572, 3576, 3579, 3586, 3591, 3594, 3605, 3639, 3643, 3646, 3652, 3656, 3659, 3661, 3664, 3668, 3671, 3674, 3677, 3681, 3684, 3697, 3701, 3707, 3711, 3715, 3719, 3723, 3726, 3729, 3732, 3735, 3738, 3741, 3744, 3747, 3751, 3754, 3757, 3759, 3762, 3764, 3766, 3769, 3772, 3775, 3778, 3781, 3784, 3787, 3790, 3793, 3796, 4343, 4345 a 4357, 4361 a 4419, 8791, 8796, 8800, 8804, 8809, 8814, 8818, 8822, 8826, 8830, 8834, 8838, 8844, 8848, 8851, 8854, 8857, 8863, 8866, 8868, 8873, 8876, 8879, 8883, 8887, 8891, 8896, 8895, 8899, 8903, 8907, 8911, 8915, 8919, 8923, 8927, 8931, 8934, 8938, 8939, 8943, 8944, 8947, 8955, 8951, 8959, 8963, 8967, 8970, 8974, 8978, 8982, 8985, 8986, 8988, 8990, 8992, 8994 y 9000), elaborados por la propia recurrente y que hacen referencia a la indicación de cancelación total o parcial de facturas de compras de los mencionados proveedores mediante los cheques de los Bancos, cabe indicar que por sí solos no permiten acreditar que las operaciones a que hacen mención realmente se llevaron a cabo, dado que no acreditan que los bienes mencionados en dichos comprobantes de pago fueron efectivamente recibidos por la recurrente, por lo que dicha documentación no acredita la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que los Comprobante de servicio de pesaje – (fojas 2484, 2487, 2490, 2493, 2496, 2499, 2502, 2505, 2508, 2511, 2514, 2517, 2520, 2523, 2526, 2529, 2532, 2535, 2538, 2541, 2542, 2545, 2548, 2551, 2554, 2557, 2560, 2563, 2566, 2569, 2572, 2575, 2578, 2581, 2700, 2704, 2718, 2738, 2742, 2768), en los que se consigna como cliente a la recurrente y como tipo de carga desmonte, no acreditan que los proveedores observados hubieran realizado el transporte de los bienes adquiridos hasta el local de la recurrente, ni que ellos hubieran entregado la mercadería y participado en su pesaje como señala la recurrente, pues los citados documentos no contienen mención alguna a los referidos proveedores.

Que en relación a los documentos denominados "Recepción de Minerales" emitidos por la recurrente (fojas 2485, 2488, 2491, 2494, 2497, 2500, 2503, 2506, 2509, 2512, 2515, 2518, 2521, 2524, 2527, 2530, 2533, 2536, 2539, 2543, 2546, 2549, 2552, 2555, 2558, 2561, 2564, 2567, 2570, 2573, 2576, 2579, 2582, 2701, 2705, 2719, 2739, 2743, 2769), en los que se hace referencia al proveedor, el lote y peso neto del mineral ingresado, cabe indicar que constituyen documentos internos elaborados por la recurrente, que si bien contienen firmas en los recuadros denominados no identifican a las personas a las que tales firmas corresponderían, y si bien consignan las unidades de transporte en las que las citadas mercaderías habrían sido transportadas, no hacen referencias a las guías de remisión



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

correspondiente a citado transporte, lo que aunado a las observaciones detectadas a las guías de remisión presentadas por la recurrente (antes expuestas), restan fehaciencia a los citados documentos respecto a la recepción de los bienes.

Que respecto al contrato suscrito con . y . (fojas 1986 a 1999 y 2845 a 2850), cabe señalar que los mismos sólo evidencian un acuerdo de voluntades para la realización del servicio allí descrito, pero no que éste se haya efectuado.

Que obra en autos cartas emitidas por a la recurrente (fojas 3908 a 3910), en los que le requiere el pago por la compra de mineral, sin embargo, no en éstas no se identifican a las facturas por las que solicita el pago, ni acreditan la efectiva venta del mineral conforme al detalle consignados en las facturas observadas.

Que asimismo, obra en autos cartas emitidas por la recurrente a sus proveedores

, en las que solicitan que informen sobre sus actividades comerciales, que detalle las facturas emitidas y como se ha realizado la entrega de la mercadería; asimismo, obran en autos las respuestas emitidas por los citados proveedores detallando lo solicitado (fojas 3911 a 3913 a 3950), sin embargo, dichas cartas son posteriores a las fechas en las que se habrían efectuado las operaciones materia de reparo y no acreditan la entrega del mineral conforme al detalle consignado en las facturas observadas por parte de los citados proveedores; por lo que, no sustentan la realidad de las operaciones observadas.

Que de acuerdo con lo expuesto y el análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar haber recibido los bienes de los proveedores que emitieron las facturas observadas; por lo que, el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se encuentra arreglado a ley y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que además, dado que la recurrente no ha presentado documentos que acrediten la fehaciencia de las operaciones, no se encuentra probado que los emisores de los comprobantes de pago reparados que están detallados en el Anexo N° 10 a las Resoluciones de Determinación N° . fueron los proveedores que efectivamente realizaron las operaciones consignadas en éstas, por lo que se concluye que tales facturas corresponden a operaciones no reales, según el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que no obstante, el inciso b) del citado artículo 44, antes glosado, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago señalados por el reglamento y cumpla con los requisitos establecidos en este.

Que al respecto, la recurrente presentó en la etapa de fiscalización el documento denominado "Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02" en el que detalla los cheques con los que habría pagado las operaciones observadas (fojas 3797 a 3806), y copias de cheques con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario<sup>18</sup>" y "No Negociable" correspondiente a los Bancos , que habrían sido utilizados para la cancelación de las operaciones a que se referían los comprobantes de pagos emitidos por

<sup>18</sup> Cabe precisar, que la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario" al hacer el cheque intransferible es equivalente a la cláusula no negociable. Al respecto, el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que para sustentar el crédito fiscal se debía utilizar como medios de pago, la transferencia de fondos, cheques con la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otro equivalente.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que respecto a los proveedores

se verifica de las copias de los cheques presentados con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario" y/o "No Negociable" (fojas 2314 a 2319, 2349, 2350, 2354, 2376, 2377, 2411, 2422, 2423, 2424, 2428, 2429, 2430, 2431, 2437, 2458, 2459, 3047, 3050, 3056, 3060, 3066, 3070, 3073, 3076, **3091**, 3133, 3168, 3172, 3184, **3191**, 3227, 3231, 3235, 3239, 3242, 3247, 3264, 3266, 3415, 3418, 3421, 3427, 3430, 3432, 3437, 3440, 3443, 3447, 3324, 3328, 3332, 3336, 3340, 3355, 3390, 3394, 3398, 3402, 3408, 3412, 3549, 8347, 8358, 8359, 8360, 8364, 8365, 8366, 8367, 8373, 8790, 8825, 8829, 8833, 8837, 8843, 8847, 8850, 8853, 8856, 8862, 8865, 8867, 8872, 8875, 8878 y 8984), corresponden a montos parciales a los contenidos en los comprobantes de pago observados, y los cheques que obran a fojas 3053, 3270, 3552, 3556, 3560, 8987 y 8991 no contienen la cláusula "No Negociable", "Intransferible", "No a la orden" u otro equivalente, por lo que no se ha cumplido con lo dispuesto por los literales i), ii) y iii) del acápite 2.3.1 del numeral 2.3 del artículo 6 del citado reglamento, para mantener el derecho al crédito fiscal<sup>19</sup>.

Que respecto al proveedor la recurrente presento copias de cheques con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario" girados a la orden de (fojas 2210 a 2234, 3571, 3575, 3578, 3585, 3590, 3593, 3604, 3660, 3663, 3667, 3768, 3680, 3695, 3699, 3727, 3730, 3733, 3736, 3740, 3753, 3756, 3758, 3761, 3763, 3765, 3771, 3774, 3777, 3780, 3783, 3786, 3789, 3792 y 3795) y no del citado proveedor<sup>20</sup>. Asimismo, los cheques emitidos a nombre de (fojas 3670, 3673, 3676), han sido emitidos por montos menores a los consignados en los comprobantes observados, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en cuanto al proveedor la recurrente mediante el Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02, presentado en respuesta al Requerimiento N° (foja 3800), indicó que las Facturas N° han sido canceladas mediante Cheque N° del Banco y de su revisión (foja 3253), se verifica el monto total de las citadas facturas ha sido cancelado con un sólo cheque con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario", por lo que se encuentra acreditado en este extremo el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde levantar el reparo al crédito fiscal y revocar la apelada en este extremo.

Que respecto a las Facturas N° emitidas por la recurrente en el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3797), no consignó ningún medio de pago válido, asimismo, de la revisión de los cheques con la cláusula "No Negociable" presentados (fojas 2392 a 2396), se verifica que han sido emitidos por montos menores a los consignados en los comprobantes observados, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que con relación a las Facturas N° emitidas por , la recurrente en el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (fojas 3797, 3798, 3799 y 3800), no consignó ningún medio de pago válido, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

<sup>19</sup> Cabe precisar que mediante la Resolución apelada la Administración validó la utilización del crédito fiscal contenido en las Facturas N° emitidas por al haber sido canceladas íntegramente mediante cheque con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario".

<sup>20</sup> Cabe precisar, que según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 2209) la representante legal registrado desde 15 de abril de 2005 es

<sup>21</sup> Respecto a las Facturas N° , que también son objeto de reparo por dicho proveedor, no indicó a qué medio de pago estaría vinculado (foja 3797).



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que respecto a la Factura N° emitida por si bien la recurrente mediante el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3799), indicó que ha sido cancelada mediante Cheque N° del Banco de su revisión (foja 3141), se verifica que no contiene la cláusula “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otro equivalente, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, respecto a las Facturas N° emitidas por la recurrente mediante el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3801), indicó que han sido canceladas mediante Cheque N° del Banco de su revisión (foja 3283), se verifica que los montos totales de las citadas facturas han sido cancelados íntegramente con dicho cheque con la cláusula “Páguese únicamente al primer beneficiario”, por lo que se encuentra acreditado en este extremo el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde levantar el reparo al crédito fiscal y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al proveedor la recurrente mediante el referido Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3799), no consignó ningún medio de pago válido respecto a la Factura N° , y respecto a las Facturas N° indicó que han sido canceladas mediante Cheques N° del Banco sin embargo, de su revisión (fojas 3152 y 3164), se verifica que han sido emitidos por montos menores a los consignados en los comprobantes observados, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que respecto a las Facturas N° emitidas por la recurrente mediante el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3799), indicó que han sido canceladas mediante Cheques N° del Banco y de su revisión (fojas 3145 y 3149), se verifica que no contiene la cláusula “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otro equivalente, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que con relación a la Factura N° emitida por la recurrente en el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3797), no consignó ningún medio de pago válido, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que respecto al proveedor la recurrente mediante el referido Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3798), indicó que las Facturas N° han sido canceladas mediante Cheque N° del Banco y de su revisión (foja 3087), se verifica que ha sido emitido por montos menores a los consignados en los comprobantes observados, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que con relación a la Factura N° emitida por la recurrente en el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (foja 3798), no consignó ningún medio de pago válido, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que respecto al proveedor la recurrente en el aludido Anexo A – Sustentación Requerimiento N° del Anexo N° 02 (fojas 3799 y 3800), indicó que las Facturas N° acreditaban el uso de medios de pago mediante transferencia, sin embargo, no adjunto la documentación sustentatoria, y



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

respecto a las Facturas N°

no consignó ningún medio de pago válido, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto.

Que respecto al proveedor \_\_\_\_\_, la recurrente en el citado Anexo A – Sustentación Requerimiento N° \_\_\_\_\_ del Anexo N° 02 (fojas 3803 a 3806), indicó que las facturas observadas se habían cancelado mediante cheques emitidos a nombre de su representante legal, y a nombre de \_\_\_\_\_ así como mediante transferencias bancarias, sin embargo, de la revisión de la documentación sustentatoria (fojas 2323, 2324, 2335, 2336, 2338, 3564, 3602, 3604, 3607, 3609, 3611, 3613, 3615, 3617, 3619, 3621, 3623, 3625, 3627, 3629, 3631, 3633, 3635, 3638, 3642, 3644, 3651, 3655, 3706, 3710, 3714, 3718, 3722, 3743, 3746 y 3750), se verifica que los cheques girados a nombre de \_\_\_\_\_ han sido emitidos con posterioridad al plazo de cuatro meses desde la emisión de los comprobantes de pago, las transferencias bancarias solo han sido por montos parciales, y los cheques girados a nombre de \_\_\_\_\_ tampoco sustentan la utilización de medios de pago al no ser el representante legal, por lo que no se encuentra acreditado el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto.

Que de lo expuesto, se concluye que corresponde levantar el reparo al crédito fiscal consignado en las Facturas N° \_\_\_\_\_ al verificarse que los montos totales de las citadas facturas ha sido cancelado íntegramente con dichos cheques con la cláusula "Páguese únicamente al primer beneficiario", por lo que se encuentra acreditado en este extremo el uso de los medios de pago dispuesto por el inciso 2.3 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, y confirmarla respecto de los demás comprobantes de pago observados y mantenidos en instancia de reclamación.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que no existe norma jurídica que establezca cuáles son los elementos mínimos de prueba que se deben conservar para acreditar la realidad de las operaciones y que la jurisprudencia en que se ampara la Administración para desconocer sus operaciones no es de carácter vinculante; conviene señalar que conforme con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, la jurisprudencia es fuente del derecho tributario, además, se verifica que la Administración a efectos de sustentar el reparo aplicó normas correspondientes así como criterios de este Tribunal, siendo que de acuerdo con las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 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 reales, lo cual es apreciable en cada caso en particular, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos; por lo que, tales cuestionamientos carecen de asidero.

Que no resultan amparables los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar la evaluación por parte de la Administración de las guías de remisión exhibidas durante el procedimiento de fiscalización, toda vez que la Administración no se amparó únicamente en tales observaciones, sino en que la recurrente no acreditó, con los documentos solicitados u otros idóneos, la realidad de las operaciones detalladas en los comprobantes de pago observados, por lo que dichos alegatos carecen de sustento.

Que contrariamente a lo alegado por la recurrente, el desconocimiento del crédito fiscal del Impuesto se determina en la medida que no acreditó la fehaciencia de las operaciones, y no por hechos atribuibles a terceros, además de haberse valorado toda la documentación presentada por ésta.

Que además la recurrente no ha acreditado que la Administración haya pretendido inducir al \_\_\_\_\_ para que declare que nunca realizaron ventas a su empresa, por lo que no corresponde amparar sus alegatos al respecto.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

### **3. Omisión de ingresos o ventas por aplicación de la presunción establecida en el artículo 71 del Código Tributario**

Que de la revisión de los Anexos N° 2, 4 y 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 11002, 11003 y 11005), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, ingresos omitidos por aplicación de la presunción regulada en el artículo 71 del Código Tributario, al verificar diferencias entre los depósitos y cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y los depósitos debidamente sustentados, para lo cual cita los numerales 2, 3 y 4 del artículo 64 y el artículo 71 del Código Tributario; así como, los Requerimientos N° y sus respectivos resultados, entre otros.

Que asimismo, del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 10978), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero 2006 a junio 2007, por ingresos omitidos por aplicación de la presunción regulada en el artículo 71 del Código Tributario, al verificar diferencias entre los depósitos y cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y los depósitos debidamente sustentados, para lo cual cita los numerales 2, 3 y 4 del artículo 64 y el artículo 71 del Código Tributario; así como, los Requerimientos N° y sus respectivos resultados, entre otros.

#### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2006 a junio de 2007, por aplicación de la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencia en cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero; sin embargo, indica que el procedimiento de fiscalización tiene deficiencias y nulidades, por lo que los valores se deben dejar sin efecto, y solicita se tengan en cuenta lo expuesto en su reclamación.

Que afirma que la Administración no siguió el procedimiento legal establecido; asimismo, indica que todas las cuentas bancarias se encuentran debidamente anotadas y registradas en su contabilidad y los depósitos en efectivo corresponden a ventas declaradas, por lo que no existe depósito alguno que no se encuentre debidamente sustentado en una venta, lo que desvirtúa la aplicación de la citada presunción. Además, alega que el \_\_\_\_\_, representante legal de la empresa, declaró ante Aduanas el ingreso de dinero al país, proveniente del cobro a sus clientes en el exterior; sin embargo, la Administración no evaluó la documentación presentada al respecto.

#### **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que durante el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación efectuó la consulta a la Oficina de Despacho y Equipaje de la Intendencia de Aduana Aérea, en relación a las declaraciones juradas de ingreso de dinero al país por parte del señor \_\_\_\_\_, representante legal de la recurrente; sin embargo, dicha oficina respondió que no obran en sus registros, ingresos en moneda extranjera por más de USD\$ 10,000.00 dólares americanos o su equivalente en otra moneda respecto de la persona citada, durante los periodos tributarios fiscalizados, es decir de enero de 2006 a junio de 2007.

Que en cuanto a las cartas remitidas por la recurrente a su \_\_\_\_\_ observa que más de un año después, la recurrente remite cartas a su cliente del exterior solicitándole información respecto de los abonos en efectivo que afirma le efectuó, lo que acredita que no cuenta con documentación interna que sustente dichas transferencias. Asimismo, sostiene que el citado cliente del exterior no remitió la documentación solicitada tales como: vouchers, transferencias bancarias, constancias de depósitos, recibos, etc., ya que sólo presentó documentos denominados cargos de egreso; por lo que, los citados documentos no constituyen prueba suficiente que acredite que los depósitos en efectivo provienen del citado cliente de la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que afirma que, de la evaluación de la documentación, libros y registros contables exhibidos en el proceso de fiscalización, observó diferencias entre los depósitos realizados en las cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero y los depósitos debidamente sustentados por la recurrente. Al respecto, indica que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente y de fecha cierta el origen y procedencia de los depósitos en efectivos registrados en sus: Estados de Cuenta Corriente en Soles N°  
Estados de Cuenta Corriente en Dólares N° del Banco Estados de Cuenta  
Corriente Cuenta Corriente en Dólares N° del Banco y Estados de  
Cuenta Corriente Cuenta Corriente en Soles N° del Banco debido a que no  
exhibió ninguna documentación que sustente que dichos depósitos hayan sido efectuados por sus clientes del exterior

Que sostiene que la recurrente al no exhibir la documentación que sustente el origen y procedencia de los depósitos en efectivo detallados en los citados estados de cuentas bancarias, incurrió en la causal regulada en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario. Asimismo, indica que determinó diferencias entre los importes de las cuentas contables del Libro de Inventarios y Balances y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, lo que configuró la causal regulada en el numeral 2 del artículo 64 del citado Código. También señala que se configuró el supuesto establecido en el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario, el cual se configura al determinarse en la etapa de fiscalización la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero; por lo que, estaba habilitada para aplicar la presunción establecida en el artículo 71 del Código Tributario, como lo hizo.

## Análisis

Que con relación a la determinación sobre base presunta, el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y 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 de conformidad con el numeral 2 del artículo 64 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 941<sup>22</sup>, la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03371-2-2005 y 11359-2-2007, entre otras, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe configurarse una causal, y además la presunción debe estar contemplada en alguna norma tributaria.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, entre otras, ha señalado que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efecto de la determinación de las obligaciones tributarias en el que tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66 a 72 del referido código.

Que de lo expuesto y conforme con el criterio contenido en dichas resoluciones se tiene que para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, el Código Tributario, en primer término, exige que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del Código Tributario y luego de ello que se cumplan los

<sup>22</sup> Publicado el 20 de diciembre de 2003.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

requisitos y el procedimiento de alguna de las presunciones detalladas en el citado código u otras normas con rango de ley; por consiguiente, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, procede verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal que la facultara a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que por su parte, el numeral 6 del artículo 65 del referido código, modificado por Decreto Legislativo Nº 941, señala que la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.

Que el artículo 71 del mismo código, sustituido por el citado Decreto Legislativo Nº 941, dispone que cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia. También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho. Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros - Ley Nº 26702 y normas modificatorias.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 65-A del anotado código, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados. En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento. En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Que el inciso b) del artículo 65-A del anotado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo Nº 981<sup>23</sup>, establecía que tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarían como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda. No procedería la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente, en el caso de la presunción a que se refieren los incisos 2) y 8) del artículo 65 se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

Que además, el citado el inciso b) del artículo 65-A, disponía que la determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

- (i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos Impuestos.
- (ii) Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.
- (iii) Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> Publicado el 15 marzo de 2007.

<sup>24</sup> Similar redacción regulo el inciso b) del artículo 65-A del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, según el cual tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarían como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que en tal sentido, de conformidad con las normas glosadas, en tanto el contribuyente se encuentra obligado a sustentar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias, así como a explicar su origen, la Administración se encuentra facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados por el contribuyente y los que se encuentran debidamente sustentados.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 03627-1-2010 y 01686-4-2006, entre otras, que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura por la falta del debido sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que más aún, de lo expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 04475-2-2010 y 09309-3-2004, se tiene que la falta de sustentación del origen y el destino del dinero depositado en las cuentas corrientes, encuadra en la causal para la determinación sobre base presunta prevista en el referido numeral 2 del artículo 64 del anotado código, pues la existencia de depósitos bancarios no sustentados que tendría incidencia en los ingresos y consecuentemente en la determinación de la obligación tributaria, genera dudas respecto de la veracidad o exactitud de la determinación efectuada, con lo cual se acredita la configuración de dicha causal.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01686-4-2006 y 03555-5-2004 se anotó que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura cuando el contribuyente no sustenta, en la forma exigida por la Administración, los depósitos bancarios, independientemente que en el período revisado sus ingresos fueron mayores o menores que los abonos realizados en sus cuentas, conforme con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 282-3-99.

Que de acuerdo con la Resolución N° 06485-1-2003, el recurrente está obligado a acreditar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias, para lo cual debe demostrar su origen y la Administración está facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado.

Que en el presente caso, mediante los Puntos 5 y 9 del Anexo N° 1 a los Requerimientos N° (fojas 5551 a 5554 y 10613 a 10616), notificados el 11 de febrero de 2008<sup>25</sup> (fojas 5566 y 10632), la Administración solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la información y/o documentación correspondiente a los "depósitos en efectivo" registrados en sus estados de cuenta de los bancos de los cuales se detallan en el cuadro contenido en los citados Anexos N° 1, solicitándole:

- a) Indicar mediante escrito el origen y procedencia de los fondos depositados en sus cuentas bancarias, adjuntando documentación original y fehaciente que respalde sus afirmaciones tales como: Cheques, letras en cobranza, boletas de depósito, recibos, contratos, comprobantes de pago u otros documentos que sustenten el tipo de operación que originó el abono, especificando si corresponde a transferencia entre cuentas, devolución de préstamos otorgados por terceros, retribución por venta

---

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2 y 8 del artículo 65 se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

- (i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos impuestos.
- (ii) Cuando el contribuyente realizará junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.
- (iii) Cuando el contribuyente realizará operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

<sup>25</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del referido Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

de bienes y/o prestación de servicios, prestamos recibidos de terceros, depósitos en garantía, debiendo en todos los casos precisar el nombre y/o razón social de la persona natural o jurídica relacionada al origen o procedencia del dinero.

- b) En el caso de abonos provenientes de transferencias entre cuentas, indicar el número de cuenta de origen precisando los nombres y apellidos de los titulares y su vinculación, así como adjuntar las notas de cargo, abono y documentación sustentatoria correspondiente.
- c) En el caso de los abonos por préstamos obtenidos de entidades financieras adjuntar los pagarés u otros documentos sustentatorios, así como indicar el destino de los mismos precisando si fue destinado a la adquisición de bienes, pago de deudas pendientes, préstamos a terceros, transferencias al exterior u otros, adjuntando la documentación correspondiente como contratos, recibos u otros.
- d) De haber percibido otros ingresos o fondos, por actividades, operaciones o actos jurídicos no señalados en los párrafos anteriores, tales como: liberalidades recibidas, donaciones, herencias, anticipo de legítima, venta de bienes muebles o inmuebles, transferencia de bienes o derecho a título oneroso, entre otros; deberá informar por escrito la naturaleza de las actividades, operaciones o actos jurídicos, indicando los nombres y apellidos de la persona que otorgó los fondos. Asimismo, deberá exhibir la documentación original fehaciente que respalde sus afirmaciones, tales como cheques, boletas de depósitos en cuentas bancarias, comprobantes de pago, notas de cargo y abono, contratos, escrituras públicas, entre otros.
- e) Por otro lado, de aquellos abonos en cuenta bancaria cuyo origen sustente deberá detallar su contabilización, indicando si fue invertido en alguna operación financiera, depositado en otra cuenta, destinado al consumo o tuvo otro destino, identificar si fuera el caso, el tipo de adquisición en bienes muebles o inmuebles, depósitos, cuentas a plazos, certificados bancarios, títulos valores, valores mobiliarios, préstamos, gastos u otra inversión realizada en moneda nacional o extranjera.

Que en respuesta a lo solicitado, el 13 de marzo de 2008 (fojas 9238 a 9240 y 9622 a 9634), la recurrente indicó respecto de los abonos contenidos en los estados de cuenta de los bancos de lo siguiente:

- a) En cuanto al origen y procedencia de los fondos depositados en sus cuentas corrientes bancarias, señala que corresponden a cobranzas efectuadas por el representante legal a nombre de la empresa a sus clientes del exterior. Asimismo, señala que las remesas de dinero se remiten en dólares americanos, tal como se indica en el Anexo C, denominado "Detalle del origen y procedencia de los fondos depositados en cuentas bancarias" (fojas 9628 y 9629).

Además, señala que los fondos obtenidos se aplican en la compra de materia de prima, suministros diversos, pago de planillas, lo que acredita con las facturas originales de compra y gastos.

- b) En relación con los ingresos percibidos por actividades, operaciones o actos jurídicos efectuados, señala que son cobranzas realizadas en efectivo a su cliente, tal como se detalla en el Anexo C que adjunta.
- c) Con respecto a la contabilización de los abonos en cuenta bancaria, señala que adjunta el Anexo C, donde se indica su registro contable en el Libro Caja del importe cobrado y el número de folio donde se encuentra anotada dicha operación.

Que agrega que las cobranzas fueron realizadas por el representante legal, a nombre de la empresa, a sus clientes del exterior en por las ventas de y nitrato de plata en los viajes que realiza a nombre de la empresa.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que respecto a los depósitos en efectivo realizados en sus cuentas corrientes de los bancos , afirma que son pagos a cuenta y cancelaciones de facturas que emitió a su cliente de , el cual remite divisas en dólares para cancelación de sus obligaciones. Asimismo, indica que su cliente cancela sus facturas de exportación mediante depósitos de sus representantes en Perú.

Que finalmente, indica que las remesas recibidas en efectivo son declaradas ante Sunat - Aduanas del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, para lo cual adjunta fotocopia de una carta presentada con fecha de marzo de 2008 a la Intendencia de Aduana Aérea - División Despacho de Equipaje Callao, en la cual solicita copias fedateadas de los formatos de las Declaraciones Jurada – Ingresos (foja 9627).

Que según los Puntos 5 y 9 del Anexo N° 1 del Resultado de los Requerimientos N° (fojas 5523 a 5526 y 10589 a 10591), debidamente notificados el 26 de agosto de 2008<sup>26</sup> (fojas 5543 y 10610), la Administración sostiene que de la revisión y evaluación realizada al Anexo C, denominado "Detalle del origen y procedencia de los fondos depositados en cuentas bancarias", ha verificado que los importes corresponden a depósitos realizados en efectivo, los cuales se encuentran anotados en los estados de cuenta bancarios exhibidos por la contribuyente y verificados con las boletas de depósitos; sin embargo, la contribuyente no exhibió documentación alguna que sustente que dichos abonos hayan sido efectuados por sus clientes del exterior

Que asimismo, deja constancia que según la Oficina de Despacho y Equipaje de la Intendencia de Aduana Aérea, el representante legal de la no ha efectuado declaración alguna de divisas o ingresos de dinero en efectivo y/o instrumento financiero al país por más de US\$ 10 000,00, o su equivalente en otra moneda durante los periodos de enero de 2006 a junio 2007.

Que en ese sentido, la Administración determina que la contribuyente no sustentó con documentación fehaciente y de fecha cierta el origen y procedencia de los "depósitos en efectivo" registrados en sus estados de cuenta corriente de los bancos de los cuales se encuentran detallados a fojas 10589 a 10590 y 5523 a 5525.

Que según el Punto 1 del Anexo N° 1 de los Requerimientos N° (fojas 5464 a 5472 y 10553 a 10556), notificados con arreglo a ley el 26 de agosto de 2008<sup>27</sup> (fojas 5475 y 10559), la Administración solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la información y/o documentación de los abonos no sustentados en las cuentas de los bancos , detallados en el Anexo N° 2 (fojas 10551 y 10552) y Anexos N° 2 y 3 (fojas 6465 a 5468), que se adjuntan a dichos requerimientos.

Que asimismo, señala que la contribuyente al no sustentar con documentación fehaciente el origen y procedencia de los fondos (ingresos), solicitados a través de los Puntos 5 y 9 del Anexo N° 1 de los Requerimientos N° (fojas 5551 a 5554 y 10613 a 10616), queda configurada la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario. También indica que al existir diferencias entre los importes de las Cuentas Contables del Libro de Inventarios y Balances y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se configuró la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del citado Código. Además, la Administración señala que en caso de no sustentar los abonos en las cuentas bancarias observadas, se procederá a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2006 a junio de 2007, por aplicación de la presunción regulada en el artículo 71 del Código Tributario, tal como se detalla en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 10551 y 10552) y los Anexos N° 2 y 3 del Requerimiento N° (fojas 5465 a 5468).

<sup>26</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

<sup>27</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que la recurrente mediante escritos presentados con fecha 2 de setiembre de 2008 (fojas 3834 a 3836 y 10392 a 10396), señala respecto a los abonos registrados en los estados de cuenta de los bancos de que presentó la información solicitada por el auditor, así como su relación con los comprobantes de venta emitidos, tal como se detalla en Anexo C, denominado "Detalle del origen y procedencia de los fondos depositados en cuentas bancarias" (fojas 10392 y 10393), por lo que es falso que no se haya exhibido la documentación requerida en los Puntos 5 y 9 del Anexo N° 1 de los Requerimientos N° y, por lo tanto, concluye que no se habría configurado la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario. Además, alega que no es correcto lo afirmado por el auditor con respecto a que existen diferencias significativas entre los importes de las cuentas contables del Libro de Inventarios y Balances y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; por lo que, no se habría configurado la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del citado Código.

Que por lo tanto, concluye que dado que no se ha configurado alguna de las causales a que hace referencia la Administración, resulta totalmente incorrecta la presunción de ingresos formulada, por lo que solicita se tengan por absueltos los requerimientos formulados.

Que por otro lado, indica que de acuerdo con el inciso l) del artículo 92 del Código Tributario, son derechos del administrado, no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° y (fojas 5458 a 5463 y 10544 a 10549), notificados con arreglo a ley el 24 de setiembre de 2008<sup>28</sup> (fojas 5464 y 10550), la Administración señala que de la evaluación de la documentación, libros y registro contables exhibidos por la contribuyente, observó que existen diferencias entre los depósitos en las cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero y los depósitos debidamente sustentados en los periodos fiscalizados.

Que asimismo, señala que conforme se indicó en el Punto 5 y 9 del Anexo N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° la recurrente no exhibió documentación que sustente que los abonos o entregas de dinero observados corresponden a las entregas efectuadas por parte de sus clientes del exterior, toda vez que no exhibió la documentación requerida, tales como, notas de cargo o abono bancarias, recibos de ingreso de caja u otro documento que acredite la entrega de dinero de sus clientes al contribuyente, en donde se pueda verificar el nombre y apellidos de las personas que entregaron dinero en efectivo, lugar, fecha, importe, moneda, concepto o motivo de la entrega y los datos de los beneficiarios o de la persona que recibió el efectivo y que acredite el posterior abono en la cuenta bancaria de la contribuyente.

Que en consecuencia, concluye que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente y de fecha cierta, el origen y procedencia de los abonos registrados en sus estados de cuenta bancarios por los importes de S/ 3 469 453,05<sup>29</sup> y S/ 10 172 274,58<sup>30</sup>, tal como se detallan en los Anexos N° 2, 3 y 4 (fojas 5454 a 5457 y 10541 a 10543), que se adjuntan a los Resultados de los Requerimientos N° y resultando aplicable la determinación de ventas o ingresos omitidos presuntos establecidos en el artículo 71 del Código Tributario.

Que asimismo, señaló que se configuró la causal regulada por el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario, al determinarse en la fiscalización la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencia en cuentas bancarias abiertas en empresas del Sistema Financiero, conforme se señala en los Anexos N° 2, 3 y 4 de los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 5454 a 5457 y 10541 a 10543).

<sup>28</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del aludido Código Tributario.

<sup>29</sup> Por los periodos de noviembre y diciembre de 2006.

<sup>30</sup> Por los periodos de enero a junio de 2007.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que por lo tanto, como resultado de los requerimientos antes mencionados, la Administración ha determinado la presunción de ventas o ingresos por diferencias en cuentas bancarias en empresas del Sistema Financiero en aplicación de lo establecido en el numeral 2 del artículo 63, numerales 2, 3 y 4 del artículo 64, numeral 6 del artículo 65 y artículo 71 del Código Tributario.

Que posteriormente a través de los Puntos 3 y 2 del Anexo N° 1 de los Requerimientos N° y I (fojas 5443 y 5444 y 10536), notificados el 24 setiembre de 2008<sup>31</sup> (fojas 5448 y 10540), emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el cierre de los requerimientos de la fiscalización, adjuntando la documentación en original que sustente fehacientemente sus descargos respectivos a las observaciones formuladas en el Anexo N° 1 de los mencionados requerimientos.

Que mediante escrito de 30 de setiembre de 2008 (fojas 4028 y 4029), la recurrente sostuvo que la Administración no comparó los depósitos en sus cuentas con los anotados en su Libro Caja, a efectos de verificar que no existe diferencias, pues sólo se limitó a desconocer los depósitos en efectivo. Al respecto, afirma que adjunta las declaraciones juradas de equipaje y/o ingreso de su representante legal, quien declaró ante Aduanas los importes en efectivo que ingresó al país como consecuencia de los cobros que realizó a sus clientes en el exterior, los que fueron depositados en sus cuentas bancarias (fojas 3978 a 3980).

Que al respecto, en los Resultados de los citados Requerimientos N° (fojas 5400 a 5402 y 10510 a 10513), notificados con arreglo a ley el 17 de octubre de 2008<sup>32</sup> (fojas 5440 y 10535), la Administración luego de evaluar el escrito presentado por la recurrente, concluyó que ésta no ha desvirtuado la configuración de los supuestos establecidos en los numerales 2, 3 y 4 del Código Tributario. En consecuencia, señala que se encuentra facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el Impuesto General a las Ventas por los periodos enero de 2006 a junio 2007.

Que de lo expuesto se tiene que, la Administración solicitó a la recurrente que se sustente el origen y/o procedencia de los depósitos en efectivos detallados en la: Cuenta Corriente en Soles N° en su Cuenta Corriente en Dólares N° del Banco , Cuenta Corriente en Dólares N° del Banco del Banco y Cuenta Corriente en Soles N° del Banco (fojas 10144 a 10162).

Que de la verificación de los estados de cuenta de las citadas empresas del Sistema Financiero, se aprecian los depósitos en efectivo que a continuación se muestran en forma mensual, respecto de los cuales se solicitó el sustento de su origen y/o procedencia:

**Cuadro N° 4**

Meses	Cuentas Bancarias				Total Depósitos (S/)	Depósitos Sustentados por Contribuyente (S/)	Diferencia No Sustentada (S)
	Banco Soles (S/)	Banco Dólares <sup>33</sup> (S/)	Banco Dólares <sup>34</sup> (S/)	Banco Soles (S/)			
nov-06	0,00	256 665,36	1 047 778,26	0,00	1 304 443,62	0,00	1 304 443,62
dic-06	0,00	762 572,76	1 402 436,68	0,00	2 165 009,44	0,00	2 165 009,44

<sup>31</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del anotado Código Tributario.

<sup>32</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del referido Código Tributario.

<sup>33</sup> En el caso de las cuentas en dólares la Administración efectuó el cambio a soles utilizando el tipo de cambio 3,219 en el mes de noviembre de 2006 y 3,204 en el mes de diciembre de 2006; así como, 3,197 para enero, febrero, abril y junio de 2007 según se verifica de foja 10543.

<sup>34</sup> En el caso de las cuentas en dólares la Administración efectuó el cambio a soles utilizando el tipo de cambio 3,219 en el mes de noviembre de 2006 y 3,204 en el mes de diciembre de 2006; así como, 3,197 para febrero a mayo según se verifica de fojas 5456 y 10543.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Total	0,00	1 019 238,12	2 450 214,94	0,00	3 469 453,06	0,00	3 469 453,06
ene-07	0,00	550 280,68	0,00	0,00	550 280,68	0,00	550 280,68
feb-07	0,00	1 743 640,19	2 512 565,14	0,00	4 256 205,33	0,00	4 256 205,33
mar-07	0,00	0,00	1 005 044,09	0,00	1 005 044,09	0,00	1 005 044,09
abr-07	0,00	817 243,29	741 918,20	0,00	1 559 161,49	0,00	1 559 161,49
may-07	0,00	0,00	97 252,74	0,00	97 252,74	0,00	97 252,74
jun-07	1 607 058,72	908 271,54	0,00	189,000,00	2 704 330,26	0,00	2 704 330,26
<b>Total</b>	<b>1,607,058.72</b>	<b>4 019 435,70</b>	<b>4 356 780,17</b>	<b>189,000,00</b>	<b>10 172 274,59</b>	<b>0,00</b>	<b>10 172 274,59</b>

Que según lo consignado en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 11006 y 11007), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de 2006, por el importe de S/ 3 469 453,06 y mediante el Anexo N° 8 de las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 10980 a 10997), reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2006 a junio de 2007 por el importe total de S/ 13 641 728,00 (S/ 3 469 453,06 + S/ 10 172 274,59), por concepto de ingresos omitidos por diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias efectuadas por la recurrente y los depósitos debidamente sustentados.

Que la recurrente a fin de sustentar los depósitos observados en las citadas cuentas bancarias presentó el Anexo C, denominado "Detalle del origen y procedencia de los fondos depositados en cuentas bancarias" (fojas 10392 y 10393); asimismo, señaló que los depósitos y/o abonos bancarios observados corresponderían a cobranzas realizadas a sus clientes del exterior

representante legal de su empresa por concepto de ventas de cloruro y nitrato de plata; y, que las cobranzas y remesas recibidas en efectivo fueron declaradas ante Aduanas en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, para lo cual presentó la carta dirigida con fecha 11 de marzo de 2008 a la Intendencia de Aduana Aérea – División Despacho de Equipajes (foja 9627); así como, las "Declaraciones Juradas de Equipaje - Ingreso" de la citada persona (fojas 3978 a 3980).

Que en relación con el Anexo C, denominado "Detalle del origen y procedencia de los fondos depositados en cuentas bancarias" (fojas 9628 y 9629), se observa que corresponde a un cuadro elaborado por la recurrente, que detalla las fechas, importes y cuentas corrientes de los depósitos en efectivo en soles o dólares efectuados en los bancos así como las facturas de ventas emitidas a sus clientes del exterior y la foja del registro en el Libro Caja; sin embargo, el citado cuadro no acredita que los depósitos en efectivo observados por la Administración correspondan a las facturas de venta detalladas en éste; pues requiere de documentación adicional que permita corroborar el origen y procedencia de los depósitos observados por la Administración, como boletas de depósito, recibos de caja, entre otros, que acrediten la cobranza en efectivo a dichos clientes y el nombre de las personas que recibieron el dinero, que posteriormente fue abonado en las mencionadas cuentas bancarias.

Que obra a fojas 3978 a 3980 copias de las "Declaraciones Juradas de Equipaje - Ingreso", presentadas por la recurrente, de las que se verifica que el al regresar de declaró lo siguiente:

- El día 4 de enero de 2007 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "No"; sin embargo, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 750 000,00.
- El día 19 de marzo de 2007 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "SI"; y, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 400 000,00.
- El día 14 de diciembre de 2006 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "SI"; y, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 400 000,00.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

- El día 7 de enero de 2007 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "Sí"; y, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 465 000,00.
- El día 11 de abril de 2007 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "Sí"; y, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 250 000,00.
- El día 30 de abril de 2007 a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "Sí"; y, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 250 000,00.

Que además, obra a foja 10358 el Memorándum N° de fecha 7 de mayo de 2008, mediante el cual el Jefe de la División de Despachos de equipajes de la Intendencia de Aduana Aérea, informa al Jefe de la División de Auditoría de la Intendencia Regional de Lima que, el , representante legal de la recurrente no ha efectuado declaración alguna de divisas o ingresos de dinero en efectivo por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda en los periodos de enero 2006 a junio de 2007.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que este Colegiado mediante Resolución N° 09360-2-2019<sup>35</sup>, al analizar respecto de la misma recurrente, el reparó por Ingresos omitidos por diferencias entre los depósitos de cuentas bancarias abiertas en empresas del Sistema Financiero y los depósitos debidamente sustentados, respecto del Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2007 y enero a julio de 2008, sostuvo, entre otros, lo siguiente:

(...)

Que en el Certificado de Movimiento Migratorio N° y el Oficio M/M N° emitidos por la Dirección General de Migraciones y Naturalización del Ministerio del Interior (folios 3373 a 3375 y 3675 a 3679), se aprecia que ingresó al país el 16 de junio de 2007 y el 28 de noviembre 2007 procedente de respectivamente.

Que en las "Declaraciones Juradas de Equipaje – Ingreso" de (folios 2424 a 2426 y 3668 a 3672), se aprecia que el 16 de junio y el 28 de noviembre de 2007 declaró portar dinero en efectivo por US\$ 480 000,00 y US\$ 630 000,00, los que según la recurrente provenían de cobros parciales de las Facturas del cliente por los importes de US\$ 49 830,00 y US\$ 404 410,00 y de la Factura del cliente

Que en el documento denominado "Análisis de Cuentas del Libro Caja" (folios 3654 a 3662), no acredita la cobranza de los aludidos montos, ni que los abonos se sustentaban en el dinero ingresado mediante las "Declaraciones Juradas de Equipaje – Ingreso" por , debido a que no se ha acreditado que el dinero que habría ingresado al país hubiera sido depositado en las cuentas de la recurrente, siendo que adicionalmente no se aprecia que constituya un documento que sustente la contabilidad de la recurrente, al ser un documento simple que no identifica a la persona responsable de su elaboración.

<sup>35</sup> Mediante la anotada Resolución N° 09360-2-2019, este Colegiado resolvió la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2010, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° I giradas por Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2007, enero a julio de 2008 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que si bien obran los vouchers de depósito del 11 de julio de 2007 por US\$ 49 830,00, del 10 agosto de 2007 por US\$ 269 239,09, del 26 de diciembre 2007 por US\$ 231 860,00 y del 28 de diciembre de 2007 por US\$ 172 550,00 (folios 1224, 1276 y 1715), que según la recurrente cancelarían las operaciones contenidas en las Facturas \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ y la Factura \_\_\_\_\_ (folios 1223, 1275 y 1714), estos hacen referencia a depósitos en efectivo consignando a mano la cancelación de dichos comprobantes, por lo que no se advierte ningún elemento adicional que permitan vincularlos con los depósitos que habrían provenidos de las cobranzas que habría realizado \_\_\_\_\_ en el exterior por US\$ 480 000,00 y US\$ 630 000,00, como señala la recurrente.

Que las cartas emitidas por \_\_\_\_\_ (folios 3634 y 3635), no acreditan el origen de los abonos observados, debido a que solo darían cuenta de los pagos que realizó a \_\_\_\_\_ por la cancelación de las operaciones contenidas en las Facturas \_\_\_\_\_, sin que se pueda apreciar de ellos que el dinero que se habría entregado fuera efectivamente depositado en las cuentas de la recurrente.

Que de la revisión del Libro Caja presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización (folios 857 a 983), no se aprecia registro alguno que acredite el ingreso de dinero proveniente de las "Declaraciones Juradas de Equipaje – Ingreso" del 16 de junio y 28 de noviembre de 2007 por US\$ 480 000,00 y US\$ 630 000,00, respectivamente.

Que además, si bien se encuentra acreditado que \_\_\_\_\_ consignó en las Declaraciones Juradas de Equipaje – Ingreso del 16 de junio y 28 de noviembre de 2007 el ingreso de dinero al país por US\$ 480 000,00 y US\$ 630 000,00, respectivamente, no se encuentra sustentado que dichos montos hayan sido depositados en las cuentas bancarias de la recurrente ni que éstos hayan sido posteriormente abonados por la cancelación de las operaciones contenidas en las facturas de clientes del exterior.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no cumplió con presentar documentación fehaciente que sustente el origen y/o procedencia de los depósitos observados, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración.  
(El subrayado es nuestro)

Que de lo expuesto, se tiene que si bien en el caso analizado la recurrente presentó copias de las "Declaraciones Juradas de Equipaje - Ingreso", en las que se daría cuenta que el \_\_\_\_\_, al regresar de \_\_\_\_\_ los días 4 de enero y 19 de marzo de 2007, 14 de diciembre de 2006, 7 de enero, 11 y 30 de abril de abril de 2007, declaró el ingreso US\$ 750 000,00, US\$ 400 000,00, US\$ 400 000,00, 465 000,00, US\$ 250 000,00 y US\$ 250 000,00, la primera de las citadas declaraciones presenta inconsistencia, pues a la pregunta "¿Porta dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda?" marcó como respuesta "No"; sin embargo, consignó en el rubro "cantidad" US\$ 750 000,00. Además, de la documentación que obra en autos, no es posible correlacionar los citados ingresos de efectivo con los depósitos en efectivo que son materia de reparo.

Que obra a foja 10832, la carta dirigida por la recurrente a \_\_\_\_\_ el 2 diciembre de 2008, en la que le solicita que informe la fecha, lugar y nombre de la persona que efectuó los pagos de las Facturas de 27 de setiembre de 2006 y 20 de marzo de 2007, por los importes de US\$ 667 164, 80 y US\$ 785 648,80; así como, copia legalizada de la documentación contable relacionada con los pagos realizados. Asimismo, obra a fojas 10830 y 10831, la carta dirigida por la recurrente a \_\_\_\_\_ el 21 octubre de 2008, en la que le solicita que informe la fecha, lugar y nombre de la persona que efectuó los pagos de las Facturas N° \_\_\_\_\_ de 29 de abril de 2006, 27 de junio de 2006 y 20 de julio de 2006, por los importes de US\$ 440 049, 41, US\$ 609 942,90, US\$ 609 936,45; así como, copia legalizada de la documentación contable relacionada con los pagos realizados.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que también obra a foja 10828, la carta dirigida a la recurrente por \_\_\_\_\_, el 4 diciembre de 2008, en la que le da respuesta y le indica que los importes de las citadas facturas le fueron pagados en efectivo al \_\_\_\_\_ en la ciudad de \_\_\_\_\_, los días 11 de noviembre, 13 de diciembre de 2006, 5 de enero, 2 y 26 de febrero, 16 de marzo, 10 y 28 de abril de 2007, por los importes de US\$ US\$681 000,00; US\$400 000,00; US\$465 000,00; US\$750 000,00; US\$215 000,00; US\$400 000,00; US\$250 000,00 y US\$250 000,00 respectivamente. Asimismo, indicó que la Comisión Administrativa de Divisas (CADIVI) no aprobó en esa época la emisión del AAD, correspondiente por tratarse de un producto de aplicación suntuosa por su contenido de plata. Además, obra a foja 10826, la carta del 5 de diciembre de 2008 dirigida a la recurrente por \_\_\_\_\_ en el que detalla el tipo de cambio utilizado para el pago de las citadas facturas. Asimismo, obran a fojas 10817 a 10824 los comprobantes de egreso de

Que al respecto, se observa que las comunicaciones entre \_\_\_\_\_ y la recurrente, son posteriores a las operaciones observadas, y si bien en ellas se da cuenta que la cobranza por las ventas estaba a cargo de \_\_\_\_\_ representante legal de la recurrente, esta no sustentó que los importes detallados en las citadas cartas hayan sido depositados en sus cuentas bancarias, más aún si de la revisión del Libro Caja de los periodos de noviembre de 2006 a junio de 2007 (fojas 10085 a 10129), se observa que la recurrente anotó de manera general las cuentas por cobrar, y remesa en tránsito que habría generado en los citados periodos, así como los cargos o abonos en la Cuenta 104 - Cuentas Corrientes respecto de las cuentas de los Bancos \_\_\_\_\_, sin que hubiera presentado medios probatorios adicionales que permitieran vincularlos con los citados abonos, siendo pertinente precisar que la recurrente tiene la obligación de registrar sus operaciones, sustentando cada una de ellas en sus registros y libros contables, por lo que lo alegado en sentido contrario por esta carece de sustento.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente el origen y procedencia de los abonos registrados en sus estados de cuenta bancarios por los importes de S/ 3 469 453,00<sup>36</sup> y S/ 10 172 274,58<sup>37</sup>, tal como se detallan en los Anexos N° 2, 3 y 4 que se adjuntan a los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ (fojas 5454 a 5457 y 10541 a 10543), por consiguiente, estando a los hechos expuestos y de conformidad con la normatividad y jurisprudencia antes glosada, se tiene que se encuentra acreditada la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario para la determinación de la obligación sobre base presunta, no resultando, por tanto, relevante analizar la procedencia de las causales previstas en los numerales 3 y 4 del citado artículo, invocadas por la Administración, correspondiendo establecer si el procedimiento seguido para determinar las ventas o ingresos presuntos se ajusta a lo dispuesto por los artículos 65-A y 71 del Código Tributario.

Que al respecto se verifica que, al existir depósitos bancarios no sustentados por la recurrente, tal como se observó en los Anexos N° 2, 3 y 4 de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y sus respectivos resultados (fojas 1566 y 1635 a 1640), correspondía que la Administración aplicara el procedimiento sobre base presunta establecido en el artículo 71 del Código Tributario, por lo que corresponde mantener el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por el importe de S/ 3 469 453,00 y confirmar la apelada en este extremo.

Que además, como resultado de la determinación sobre base presunta, la Administración en función de lo previsto en los artículos 65-A y 71 del Código Tributario, incrementó los ingresos consignados por la recurrente en sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero de 2006 a junio de 2007 por el importe total de S/ 13 641 728,00, tal como se detalla en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en el extremo referido a dicho reparo.

Que no resultan amparables los cuestionamientos de la recurrente referidos a la existencia de deficiencias y nulidades en el procedimiento de fiscalización con relación al reparo antes analizado, pues como se ha

<sup>36</sup> Por los periodos de noviembre y diciembre de 2006.

<sup>37</sup> Por los periodos de enero a junio de 2007.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

expuesto en los considerandos precedentes cada uno de los requerimientos y resultados de requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización fueron notificados a la recurrente con arreglo a ley, observándose que ésta ejerció su derecho de defensa, en tanto que la Administración evaluó sus descargos y documentos presentados.

Que asimismo, se verifica que la resolución apelada contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo, consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantuvo los reparos impugnados, además se verifica que valoró la documentación presentada por la recurrente, por lo que contrariamente a lo alegado por ésta, dicha resolución se encuentra motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad que afecte su validez.

#### **4. Por mermas no sustentadas- retiro de bienes (salidas de Kardex) no sustentadas**

Que conforme con los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 11003 y 11005), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 el retiro de bienes (salida de existencias), al considerar que corresponden a mermas no sustentadas fehacientemente por el importe de S/ 194 729,00; para lo cual señala como base legal los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta; y como sustento el Punto 6 del Requerimiento N° y su resultado; y el Requerimiento N° y su resultado.

Que asimismo, de los Anexos N° 2 y 5 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10974 y 10978), se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006 por retiro de bienes (existencias) no sustentadas fehacientemente por los importes de S/ 10 536,00, S/ 47 466,00 y S/ 136 727,00, para la cual señala como base legal los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los artículos 2 y 3 de su reglamento; y como sustento el Punto 4 del Anexo 1 al Requerimiento N° y su resultado; y el Requerimiento N° y su resultado.

#### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente sostiene que este tipo de mermas (normales y ordinarias), en un negocio productivo deben contabilizarse en la cuenta del costo, conforme efectivamente lo ha realizado y es señalado por la propia Administración, por lo que para sustentadas no se requiere de un informe técnico, al tratarse de una situación expresada en el costo de la empresa y no en el gasto.

Que refiere que la norma no establece que el informe técnico sea realizado en el ejercicio 2006, sino debe corresponder a dicho ejercicio, y su presentación debe estar supeditada a un requerimiento de la Administración, por lo que no es necesario que sea elaborado en el mismo año al que corresponde. Asimismo, señala que resulta coherente que el informe haya sido efectuado a requerimiento de la Administración mediante el Requerimiento N°, lo que efectivamente ocurrió y en el que se hace referencia a la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Que alega que desde un punto de vista de proporcionalidad y razonabilidad las mermas se presentan en el caso de empresas productivas, y que en su caso dicha merma no resulta desproporcionada ni irracional al no superar el 3%, por el contrario, se encuentra dentro de los parámetros reales.

Que aduce que si bien es cierto no ha realizado la contabilización de las mermas, las dedujo vía costo al tratarse de mermas ordinarias y no extraordinarias para su deducción vía gasto. Asimismo, agrega que debe tenerse en cuenta que existen documentos que sustentan su existencia, como el Kárdex del cual la Administración tomó la información, así como el informe técnico, por lo que considera que el hecho de no haber contabilizado las mermas observadas, no debe llevar a desconocer el gasto si se entiende como mermas extraordinarias, más aún si la norma tributaria no lo exige como requisito para validar su utilización.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

## Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no presentó documentación de fecha cierta correspondiente al informe técnico de mermas, por los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2006 por el importe de S/ 194 729,00, tal como lo indica el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° , por lo que procede a mantener dicho reparo.

## Análisis para efectos del Impuesto a la Renta

Que el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y,
2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que agrega el citado artículo, que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que asimismo, regula que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que de acuerdo con el Diccionario de Lengua Española "merma" es la acción y efecto de mermar, definiéndose "mermar" como bajar o disminuir algo o consumirse una parte de ello, siendo "desmedro" la acción o efecto de desmedrar, definiéndose "desmedrar" como deteriorar, decaer, ir a menos.

Que este Tribunal en diversas resoluciones tales como las Resoluciones N° 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que el desmedro implica una disminución en la calidad del bien, como productos dañados o defectuosos dentro del proceso.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 01932-5-2004 lo que se pretende con el referido informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que al respecto, en la Resolución N° 09868-3-2010 este Tribunal ha establecido que a fin de acreditar la merma no basta que el contribuyente presente el informe técnico elaborado por profesional colegiado independiente, sino que en dicho informe debe establecerse la metodología empleada y las pruebas realizadas, de lo contrario la merma no se tendrá por debidamente acreditada. A su vez, en la Resolución N° 01804-1-2006 se ha indicado que el informe técnico de mermas de existencias debe precisar en qué consistió la evaluación realizada, e indicar en forma específica cuáles fueron las condiciones en que ésta fue realizada y en qué oportunidad.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 10619 y 10620), notificado el 11 de febrero de 2008<sup>38</sup> (foja 10632), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión efectuada a su movimiento de inventario de existencias (Kárdex), verificó que se encuentran anotadas mermas de plata y oro fino en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, que suman el importe de S/ 194 728,67, por lo que le requirió que las sustente con informe técnico de mermas emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, indicando la metodología empleada y las pruebas realizadas; asimismo, solicitó proporcionar fotocopia de los folios donde se encuentren registrados los asientos contables de dichas mermas.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 13 de marzo de 2008 (fojas 9241 a 9242), la recurrente señaló que mediante escrito de 6 de febrero de 2008 en respuesta al Requerimiento N° adjuntó el informe y certificado de ensayo de laboratorio correspondiente a [redacted] y otros<sup>40</sup> (fojas 9258 a 9260 y 9262), que detallan la metodología y las pruebas realizadas a su empresa de conformidad con lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta aplicables. Asimismo, presentó el informe de mermas correspondiente al ejercicio en fiscalización, el cual fue realizado por el [redacted] (foja 8613).

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 10593 y 10594), notificado el 26 de agosto de 2008<sup>41</sup> (foja 10610), la Administración señala que existe contradicción en lo señalado por la recurrente, debido a que a través de su escrito de fecha 7 de febrero de 2008 (foja 9269), indicó que durante el ejercicio 2006 no se realizó informe técnico de mermas; sin embargo, con fecha 13 de marzo de 2008 presentó el referido informe firmado por el [redacted] que no contiene la fecha de elaboración, presumiéndose que dicho informe fue elaborado con posterioridad al ejercicio 2006.

Que la Administración concluyó que la contribuyente no exhibió documentación de fecha cierta correspondiente al informe técnico de mermas y que además no contabilizó las mermas, por lo que han sido enviadas al costo o consumo de materias primas y al no contar con el informe técnico de mermas de fecha cierta, la contribuyente no sustentó la observación relacionada a las mermas de oro fino y plata anotadas en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, por los importes de S/ 10 536,00, S/ 47 465,26 y S/ 136 727,41, respectivamente, por lo que determinó un reparo por el importe total de S/ 194 728,67, el cual adicionó a la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2006.

<sup>38</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del aludido Código Tributario.

<sup>39</sup> Según el Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 10636), la Administración solicitó a la recurrente exhibir el informe técnico de mermas emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, indicando la metodología empleada y las pruebas realizadas, concluyendo en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente manifestó no contar con el informe técnico de mermas realizado en el ejercicio 2006 (foja 10633).

<sup>40</sup> Mediante escrito de 7 de febrero de 2008 (foja 9269), presentado en respuesta al Requerimiento N° la recurrente señaló que durante el ejercicio 2006 no se llegó a realizar informes técnicos, y adjunto un Reporte de Leyes – Carbón Activado (fojas 9260 y 9262) y Certificados de [redacted] (fojas 9258 y 9259).

<sup>41</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del anotado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 10537), notificado con arreglo a ley el 24 de setiembre de 2008<sup>42</sup> (foja 10538), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Requerimiento N° referida al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por retiro de bienes (salida de existencias), lo cual no sustentó en forma documentaria ni fehaciente, por lo que requirió que sustente los descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 10513 y 10514), notificado con arreglo a ley el 17 de octubre de 2008<sup>43</sup> (foja 10535), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación acotada, por lo que mantuvo el reparo por merma no sustentada por el importe de S/ 194 728,67.

Que en el caso de autos, se verifica del Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 10593 y 10594), que la Administración reparó las mermas no acreditadas con informe técnico que contenga las pruebas realizadas, de acuerdo al siguiente detalle:

**Cuadro N° 5**

Fecha	Detalle	Cantidad (Kg)	Valor de venta (S/)
31/10/2006	Merma - Oro Fino	0,03477	2 100,00
31/10/2006	Merma - Oro Fino	0,13750	8 436,00
<b>Total Octubre 2006</b>		<b>0,17227</b>	<b>10 536,00</b>
24/11/2006	Merma - Plata	24,00000	32 478,35
30/11/2006	Merma - Oro Fino	0,12262	8 002,91
30/11/2006	Merma - Oro Fino	0,03149	1 980,00
30/11/2006	Merma - Oro Fino	0,00760	5 004,00
<b>Total Noviembre 2006</b>		<b>24,16171</b>	<b>47 465,26</b>
07/12/2006	Merma - Plata	24,00000	34 544,07
14/12/2006	Merma - Plata	24,00000	32 451,10
14/12/2006	Merma - Oro Fino	0,22998	15 084,00
18/12/2006	Merma - Oro Fino	0,46561	28 920,26
27/12/2006	Merma - Oro Fino	0,09499	6 047,97
29/12/2006	Merma - Oro Fino	0,30551	19 680,01
<b>Total Diciembre 2006</b>		<b>49,09609</b>	<b>136 727,41</b>
<b>Total ejercicio 2006</b>		<b>73,43007</b>	<b>194 728,67</b>

Que según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 10959 y 10960), la recurrente tiene como actividad económica principal la venta al por mayor de metales y minerales (CIU 51427).

Que de la revisión del Registro de Inventarios de Existencia, legalizado ante la Notaría el 31 de marzo de 2004 (fojas 4661 a 4663 y 4683) se aprecia que la recurrente registró mermas de oro fino y plata en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, por los importes detallados en el Cuadro N° 5, que sumados asciende al importe observado de S/ 194 728,67.

Que la recurrente para sustentar las mermas observadas presentó documentos denominados "Informe Técnico de Merma" suscritos por el (fojas 8610 a 8613); así como, documentos denominados "Reporte de Leyes - Carbón Activado" (fojas 9260 y 9262) y Certificados de (fojas 9258 y 9259).

<sup>42</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

<sup>43</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que de la revisión del "Informe Técnico de Merma" (fojas 8610 y 8611), se observa que indica lo siguiente:

**"Merma refinación de oro a partir de minerales:**

Se genera merma en las siguientes etapas

**Muestreo y análisis.** -Para conocer el contenido de oro en el mineral, se toma una muestra representativa de todo el mineral. La muestra cuando es analizada varias veces los datos tienen un porcentaje de error del 5% en promedio como máximo. Esto ocasiona una diferencia del contenido de oro y se refleja en una merma.

**Refinación del precipitado.** - El precipitado es atacado con agua regia y temperatura, se forma la solución áurica y vapores ácidos, estos vapores arrastran la solución áurica. Luego a la solución áurica se le agrega el bisulfito de sodio para precipitar el oro. El oro precipitado es lavado y fundido. Se produce merma por arrastre de solución áurica y por evaporación en la fundición.

La merma máxima del proceso de refinación de oro, fijada por la empresa, según pruebas realizadas es de 1.0%.

**El oro procesado durante el ejercicio 2006 es de 60,41208 Kg, esto ha generado una merma de 1,95101 Kg.** Siendo el porcentaje de 3,229%, mayor que el porcentaje máximo fijado por la empresa.

**La merma originada por lo siguiente:**

Del total de oro contenido en un mineral el porcentaje de recuperación no alcanza el 100%. Para efecto de compra se estimó una recuperación del 90%, con la cual ingresa al proceso; pero durante el proceso, el porcentaje de recuperación de algunos lotes, estuvo por debajo del 90% generando un exceso de merma del período 2006. Esto, se pudo verificar porque a partir de Octubre del 2006 se implementó en Laboratorio un equipo para realizar pruebas metalúrgicas. Los primeros ensayos realizados nos arrojó porcentaje bajo de recuperación

Nota: Se determina y establece la merma máxima, como control de proceso y liquidación de la compra de mineral, para asegurar que no existe pérdida."

Que de la revisión del "Informe Técnico de Merma" (fojas 8612 y 8613), se observa que indica lo siguiente:

**"Merma proceso refinación de minerales:**

A lo largo del proceso se genera merma en las siguientes etapas:

**Muestreo y análisis del mineral.**- Para realizar una compra se obtiene una muestra representativa del total del mineral. La muestra es enviada al laboratorio para el respectivo análisis de ley. Si la muestra de un mismo lote se muestrea y analiza varias veces los resultados tienen un porcentaje de error de 5% en promedio. Este porcentaje de error ocasiona una merma.

**Lixiviación y precipitado del mineral.**- Por ser procesos donde se genera reacciones químicas, existe una merma por eficiencia del proceso.

**Lavado y refinación del precipitado.**- En el lavado del precipitado, se genera una merma debido a que las partículas muy finas son arrastradas por el agua de lavado. La refinación del precipitado se realiza con ácido nítrico y temperatura, se forma una solución de nitrato de plata y vapores nitrosos.

Estos vapores nitrosos arrastran solución de nitrato de plata que ocasiona merma.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

*Luego a la solución de nitrato de plata se le agrega sal para formar el cloruro de plata, una vez formado el cloruro se somete a varias lavadas con agua hasta alcanzar pH neutro. Al cloruro de plata lavado se agrega ácido sulfúrico y zinc en polvo para materializar la plata y luego es lavado varias veces con agua hasta alcanzar el pH neutro. En las lavadas se genera mermas por arrastre de partículas muy finas.*

*La merma máxima del proceso de refinación de plata fijada por la Empresa, según pruebas realizadas es de 1,5%.*

***En el período 2006, se ha procesado 9, 927.13022 Kgr y se generó una merma de 72 Kgrs en porcentaje sería 0,725%.***

*Por lo tanto la merma generada se encuentra dentro del rango mismo."*

Que como se puede apreciar de lo expuesto, los citados informes contienen una descripción genérica de los procesos que generan las mermas y si bien indican que la "merma máxima del proceso de refinación de oro, fijada por la empresa, según pruebas realizadas es de 1.0%" en tanto que la "merma máxima del proceso de refinación de plata fijada por la Empresa, según pruebas realizadas es de 1,5%.", no detallan cuál es la metodología que siguieron y las pruebas realizadas a fin de determinar los citados porcentajes de mermas.

Que asimismo, de la revisión de los documentos "Reporte de Leyes – Carbón Activado" (fojas 9260 y 9262) y Certificados de l (fojas 9258 y 9259) se aprecia que tampoco detallan cómo se calcula la merma objeto de reparo.

Que en consecuencia, estando a que la recurrente anotó en su Registro de Inventarios de Existencia, las mermas de oro fino y plata en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, por los importes detallados en el Cuadro N° 5, que sumados asciende al importe de S/ 194 728,67; y, que reconoció haber deducido tal importe como costo de ventas del ejercicio 2006, y teniendo en cuenta que dicha merma no se encuentra acreditada en los términos establecidos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta procedente el reparo formulado por la Administración en dicho extremo, correspondiendo confirmar la apelada por el citado reparo.

Que no resultan amparables los alegatos de la recurrente referidos a que cumplió con sustentar las mermas reparadas con los informes que presentó, pues como se ha analizado precedentemente los citados informes no contienen la metodología empleada y las pruebas realizadas, requisitos regulados por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no resulta amparables los alegatos de la recurrente referidos a que al ser las mermas observadas normales y ordinarias en un negocio productivo y al corresponder a la cuenta del costo no requieren ser sustentadas con informe técnico, pues de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes expuestos, se tiene que la merma implica una pérdida física, ya sea en el volumen, peso o cantidad de las existencias, cuya causa puede deberse a la naturaleza de las existencias y/o al proceso productivo de esta, lo cual indica que la merma puede presentarse dentro o fuera de un proceso productivo, correspondiendo su acreditación mediante un informe técnico cuando la SUNAT así lo requiera en cualquiera de dichos casos, por cuanto la norma no hace distinción alguno.

## **Análisis para efectos del Impuesto General las Ventas**

Que el 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, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que conforme con lo dispuesto por el numeral 2, del inciso a) del artículo 3 de la citada ley, modificado por la Ley N° 27039, se entiende por venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta ley y su reglamento, tales como los siguientes:

- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.
- El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

Que el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, establece que no se considera venta, los retiros que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5554 y 5555), notificado el 11 de febrero de 2008<sup>44</sup> (foja 5566), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión efectuada a su movimiento de inventario de existencias (Kárdex), verificó que se encuentran anotadas mermas de plata y oro fino en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006 que suman el importe de S/ 194 728,67, por lo que requiere que las sustente con informe técnico de mermas emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, indicando la metodología empleada y las pruebas realizadas; asimismo, solicitó proporcionar fotocopia de los folios donde se encuentren registrados los asientos contables de dichas mermas.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 13 de marzo de 2008 (fojas 3811 y 3812), la recurrente señaló con respecto a las mermas de plata y oro fino anotadas en el inventario de existencias del ejercicio acotado, que mediante escrito de 6 de febrero de 2008 en respuesta al Requerimiento N° adjuntó el informe y certificado de ensayo de laboratorio de terceros correspondiente a

<sup>44</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

<sup>45</sup> Según el Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 10636), la Administración solicitó a la recurrente exhibir el informe técnico de mermas emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, indicando la metodología empleada y las pruebas realizadas, concluyendo en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente manifestó no contar con el informe técnico de mermas realizado en el ejercicio 2006 (foja 10633).



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

y otros<sup>46</sup> (fojas 9258 a 9260 y 9262), en donde indicó la metodología y las pruebas realizadas a su empresa de conformidad con lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta. Asimismo, presentó el informe técnico de mermas correspondiente al ejercicio en fiscalización, el cual fue realizado por el i (foja 2877).

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5526 a 5528), notificado el 26 de agosto de 2008<sup>47</sup> (foja 5543), la Administración señala que existe contradicción en lo señalado por la recurrente debido a que a través de su escrito de fecha 7 de febrero de 2008 (foja 9269), indicó que durante el ejercicio 2006 no se realizó informe técnico de mermas; sin embargo, con fecha 13 de marzo de 2008 presentó el referido informe firmado por el que no contiene la fecha de elaboración, presumiendo que dicho informe fue elaborado con posterioridad al ejercicio 2006.

Que en consecuencia, concluye que la recurrente no sustenta la contabilización de las mermas correspondiente al retiro de bienes, por el cual se debió emitir el comprobante de pago respectivo y efectuar el pago del Impuesto General a las Ventas de acuerdo con lo señalado con el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el inciso c) del artículo 2 de su reglamento, por lo que procede a reparar el débito fiscal de los meses de octubre, noviembre y diciembre 2006 por los importes de S/ 2 001,84, S/ 9 018,40 y S/ 25 978,21, que sumados asciende al importe de S/ 36 998,45.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5443 y 5444), notificado el 24 de setiembre de 2008<sup>48</sup> (foja 5448), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Requerimiento N° referida al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes, lo cual no sustentó documentariamente ni fehacientemente, por lo que requirió que sustente los descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 5403 y 5404), notificado el 17 de octubre de 2008<sup>49</sup> (foja 5440), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación acotada, por lo que mantuvo el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes no sustentado por el importe observado.

Que en el caso analizado, se observa que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al considerar como retiro de bienes a los importes contabilizados como mermas de oro fino y plata en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, en el Registro de Inventarios de Existencia de la recurrente, por los importes detallados en el Cuadro N° 5.

Que en las Resoluciones N° 09601-5-2004 y 02733-5-2006, este Tribunal ha establecido que el retiro de bienes a que hace referencia el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se identifica con la transferencia de propiedad a título gratuito, la apropiación o el consumo de bienes con destino distinto al desarrollo de la actividad gravada, esto es, de situaciones en las que el bien desaparece por autoconsumo o pasa a poder de terceros, incluyendo a los socios, propietario o titular, sin que se haya originado un ingreso que, de haber correspondido a una enajenación onerosa del bien que fue transferido o apropiado o del producto final en el que pudiese haber sido incorporado el bien consumido, hubiese dado lugar al gravamen con el anotado impuesto, y que por tal motivo, para considerar como operación gravada con el Impuesto

<sup>46</sup> Mediante escrito de 7 de febrero de 2008 (foja 9269), presentado en respuesta al Requerimiento N° la recurrente señaló que durante el ejercicio 2006 no se llegó a realizar informes técnicos, y adjunto un Reporte de Leyes – Carbón Activado (fojas 9260 y 9262) y Certificados de (fojas 9258 y 9259).

<sup>47</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del aludido Código Tributario.

<sup>48</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

<sup>49</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

General a las Ventas la transferencia, apropiación o consumo susceptibles de ser calificados como retiro de bienes, debe verificarse su ocurrencia.

Que al respecto, resulta pertinente señalar que, en la Resolución N° 03557-10-2016, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar ingresos omitidos por Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes, la Administración debe verificar si efectivamente ocurrió la transferencia de propiedad, apropiación o autoconsumo de los bienes materia del reparo, es decir, si hubo una salida de los bienes en cuestión y si tales operaciones se realizaron a título gratuito.

Que como se ha expuesto, la recurrente anotó en su Registro de Inventarios de Existencia, las mermas de oro fino y plata en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, por los importes detallados en el Cuadro N° 5, y si bien la Administración reparó las citadas mermas debido a que no se encuentra sustentado en un informe técnico que reúna los requisitos establecidos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir por no cumplir con un requisito para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, de autos no se advierte que se encuentra acreditado que las anotaciones registradas como mermas correspondan a salidas de oro fino y plata, que califiquen como transferencias gratuitas, apropiación o consumo no necesario, y que por lo tanto califiquen como retiros de bienes afectos al Impuesto General a las Ventas; por lo que, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo al débito fiscal los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

## **5. A la depreciación del ejercicio no sustentadas**

Que mediante los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 11003 y 11005), se observa que la Administración efectuó un reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por depreciación del ejercicio por el importe de S/ 21 474,00, al considerar que no se sustentó la depreciación del ejercicio por los trabajos en curso, señalando como base legal el inciso f) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta y los incisos c) y g) del artículo 22 de su reglamento, y como sustento el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° y su resultado, y el Requerimiento N° y su resultado.

### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente sostiene que si bien la Administración indicó que no cumplió con detallar la relación de activos fijos resultante de trabajos en curso que fueron transformados para la generación de rentas gravadas, ni mostró el asiento de reclasificación de los trabajos en curso en la cuenta contable de activos fijos terminados; no obstante, durante el procedimiento de fiscalización su empresa mostró la relación de activos fijos anotados debidamente en su Libro de Inventarios y Balances, por lo que considera que la depreciación fue contabilizada correctamente.

Que alega que la depreciación contabilizada correctamente por su empresa ha sido sustentada válidamente, más aún teniendo en cuenta que el requerimiento efectuado por la Administración no ha precisado que debe presentar nuevamente la información sobre sus activos fijos, y que sostener lo contrario significaría aceptar que no ha tenido depreciación, lo que no se condice con una empresa productiva que cuenta con activos fijos (maquinarias y otros bienes contabilizados).

### **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó en la contabilización realizada en el Sub Diario 31 - Provisiones Varias, como depreciación de trabajos en curso por el importe de S/ 21 474,00, por lo que procede a mantener dicho reparo.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

## Análisis

Que el inciso f) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que constituye gasto deducible para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38 de la misma ley, establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que agrega el citado artículo 38, que las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente. Que el inciso b) del citado artículo 22, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	25%
. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	20%
. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
. Equipos de procesamiento de datos	25%
. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	10%
. Otros bienes del activo fijo	10%

Que el referido inciso b) agrega que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que además según el citado inciso b) tratándose de maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla contenida en el primer párrafo cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción<sup>50</sup>.

Que el inciso c) del referido artículo 22 del mencionado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el inciso f) del mismo artículo 22<sup>51</sup>, establece los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

<sup>50</sup> Párrafo incorporado por el Decreto Supremo N° 219-2007-EF, publicado el 31 diciembre 2007.

<sup>51</sup> Sustituido por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 5 de octubre de 2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que el inciso g) del referido artículo 22, señala que en los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

Que acorde con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 04473-10-2012, en la legislación del Impuesto a la Renta se establecen dos rubros: a) "edificios y construcciones", establecida en el artículo 39 de la Ley y para la cual se contempla una tasa de depreciación de 3% anual, lo que significa asumir que la vida útil de estos bienes sería de 33,3 años<sup>52</sup>; y b) los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas"; siendo que el primer rubro comprende bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podrían tener una vida útil mucho más corta que "edificios y construcciones".

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06154-1-2009, ha señalado que para efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización; y, asimismo, en la Resolución N° 00351-2-98 se ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que debe tenerse en cuenta que en las Resoluciones N° 08180-1-2018, 05402-4-2010 y 01325-1-2004, este Tribunal ha señalado que la depreciación se computa a partir del mes en que los bienes son utilizados para la generación de las rentas gravadas, por lo que no resulta procedente la deducción de depreciación respecto de bienes que se encuentren en construcción (trabajos en curso) y que no hubieran participado en la producción de rentas o el mantenimiento de fuente productora de rentas.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 10624), notificado el 11 de febrero de 2008<sup>53</sup> (foja 10632), la Administración comunicó a la recurrente que ha observado en el Libro Diario N° 4, legalizado con fecha 23 de mayo de 2005 por el Notario que contabilizó en los folios 165 y 166 del mencionado libro, del Sub Diario 31 - Provisiones Varias, la depreciación de trabajos en curso por el importe anual de S/ 21 473,96. Asimismo, le comunicó que debido a que dichos trabajos en curso son bienes en proceso de construcción o fabricación que aún no afectan la generación de rentas gravadas, debía sustentar la contabilización de dicha depreciación.

Que en respuesta a lo solicitado, el 13 de marzo de 2008 (fojas 9245 a 9246), la recurrente señaló que se acredita la contabilización de provisión de depreciación de trabajos en curso por el importe de S/ 21 473,96 al constituir desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo en aplicación del inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, indicó que la depreciación se computó a partir del mes en que los bienes fueron utilizados en la generación de rentas, en aplicación del inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, y tratándose de los bienes cuya construcción o producción se efectuó por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa se computó desde el mes siguiente al que se afectó la producción de rentas gravadas.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 10596 y 10597), notificado el 26 de agosto de 2008<sup>54</sup> (foja 10610), la Administración señaló que de la lectura y evaluación efectuada a los descargos de la contribuyente, se tiene que no cumplió con detallar la relación de los activos fijos resultantes de los trabajos en curso que fueron transformados para la generación de renta gravada, ni mostró el asiento de reclasificación de los trabajos en curso a la cuenta de activos fijos terminados; por lo que, concluye que, al no sustentar la depreciación por los trabajos en curso, se repara

<sup>52</sup> Antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 29342, publicada el 7 de abril de 2009, la tasa de depreciación de edificaciones y construcciones era de 3%.

<sup>53</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del anotado Código Tributario.

<sup>54</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del referido Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

el importe de S/ 21 473,96, el cual adiciona a la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2006.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 10537), notificado con arreglo a ley el 24 de setiembre de 2008<sup>55</sup> (foja 10540), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Requerimiento N° <sup>56</sup>, referida al reparo a la depreciación del ejercicio por trabajos en curso no sustentado, por lo que requirió que sustente fehacientemente los descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 10514), notificado con arreglo a ley el 17 de octubre de 2008<sup>57</sup> (foja 10535), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación acotada, por lo que mantuvo el reparo por depreciación del ejercicio por el importe de S/ 21 473,96.

Que en el caso analizado, se tiene que la Administración verificó que en el Libro Diario N° 4 del mes de diciembre de 2006 (fojas 4094 a 4123), se encontraba anotado en el asiento 31 del Sub Diario - Provisiones Diarias, un cargo en la Cuenta 68101 - Depreciación de Inmuebles, maquinaria y equipo con abono a diversas cuentas contables que incluye la Cuenta 39901 - Depreciación de trabajos en curso por el importe de S/ 21 473,96 (fojas 4098 y 4099), al respecto la recurrente indicó que dicha contabilización acredita la depreciación de trabajos en curso, y que considera que es un gasto necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que al respecto, de la revisión del Registro de Activos fijos (foja 4639), se observa que la recurrente anotó como "Depreciación Acumulada-Trabajos en Curso" al 31 de diciembre de 2006 la suma de S/ 21 473,96; asimismo, según en las hojas anexas que detallan los bienes sujetos a depreciación como trabajos en curso (fojas 4626 y 4627), se consigna: instalaciones, platina, rectificador, pieza PVC, cemento, tanque de agua, mayólicas, fraguas para cuartos, bolsas de cemento, material de ferretería, piedra chancada, alambre, piedra, tubos, pared drywall, rodoplast, arena, fierro, entre otros, por el importe de S/ 21 476,96.

Que sobre el particular, de lo actuado se advierte que la recurrente, pese haber sido requerida por la Administración, no identificó los activos fijos a los que estuvieron destinados los citados materiales de construcción, ni detalló desde cuando estos dejaron de ser considerados como trabajos en curso, para formar parte de los activos fijos terminados, ni presentó documentación que acredite que la construcción o producción de los activos fijos se efectuó por etapas, ni identificó los activos que por etapas fueron utilizados en sus actividades gravadas con el Impuesto a la Renta, ni desde cuando se habrían utilizado para tal fin; en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración por depreciación de los trabajos en curso de los bienes antes señalados, se encuentra arreglado a ley, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## **6. Por no acreditar la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas**

Que mediante los Anexo N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10974 y 10977), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006, por los importes de S/ 2 598,00, S/ 862,00, S/ 4 906,00 y S/ 9 863,00, al considerar que la recurrente no acreditó la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas, para la cual señala como base legal los artículos 4 y 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago; y como sustento los

<sup>55</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

<sup>56</sup> Según el Resultado del Requerimiento N° señala que la recurrente no cumplió con detallar la relación de activos fijos resultantes de los trabajos en curso que fueron transformados para la generación de renta gravada.

<sup>57</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del mencionado Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Requerimiento N° y 5557).

así como, sus resultados (fojas 5529 a 5530, 5556

## Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que al efectuar el reparo la Administración no siguió el procedimiento legal establecido, y que debió revisar sus respuestas dadas a los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización; sin embargo, no lo hizo y simplemente señaló que dichos reparos no fueron materia de cuestionamiento y equivocadamente plantea una aceptación tácita de la empresa, lo cual rechaza.

## Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no presentó documentación fehaciente que demuestre que las adquisiciones efectuadas mediante las liquidaciones de compra observadas, fueron destinadas a operaciones exoneradas, por lo que procedió a confirmar el reparo al crédito fiscal de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006. Asimismo, indicó que la recurrente no presentó documentación y argumentos adicionales en su recurso de reclamación.

## Análisis

Que el artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, aplicable a los periodos materia de análisis, regula que las liquidaciones: 4.1. Se emitirán en los casos señalados en el numeral 3 del artículo 6 y cuando se determine por Ley, Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia; 4.2. Podrán ser empleadas para sustentar gasto o costo para efecto tributario; 4.3. Permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal, siempre que se cumpla con lo establecido en el numeral siguiente; y, 4.4. El Impuesto deberá ser retenido y pagado por el comprador, quien queda designado como agente de retención.

Que el numeral 3 del artículo 6 del citado Reglamento de Comprobantes de Pago, antes de la modificación dispuesta por la Resolución de Superintendencia N° 176-2006-SUNAT<sup>58</sup>, establecía que están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC. Mediante Resolución de Superintendencia se podrán establecer otros casos en los que se deba emitir liquidación de compra.

Que el artículo 5 de la mencionada Ley del Impuesto General a las Ventas, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II. También se encuentran exonerados los contribuyentes del Impuesto cuyo giro o negocio consiste en realizar exclusivamente las operaciones exoneradas a que se refiere el párrafo anterior u operaciones inafectas, cuando vendan bienes que fueron adquiridos o producidos para ser utilizados en forma exclusiva en dichas operaciones exoneradas o inafectas.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5556 y 5557), la Administración requirió a la recurrente que sustente la cancelación de las retenciones del Impuesto General a las Ventas, correspondientes a las liquidaciones de compra emitidas en los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006, las cuales se detallan en el referido anexo.

<sup>58</sup> Publicada el 21 octubre 2006.



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Que en respuesta a lo solicitado, el 13 de marzo de 2008 (foja 3813), la recurrente señala que las operaciones que realiza su empresa están consideradas como operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas, según lo indicado en el artículo 5 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5529 y 5530), la Administración como resultado de la evaluación realizada al citado escrito presentado por la recurrente, señala que en el periodo de enero 2006 a junio 2007, ésta realizó operaciones de ventas gravadas y no gravadas, por lo que la adquisición de mineral a personas naturales con liquidaciones de compra no calificarían como operaciones exoneradas. Además, la contribuyente no ha demostrado con documentación fehaciente que dichas adquisiciones fueron para operaciones exoneradas.

Que en consecuencia, concluye que la contribuyente no efectuó la retención y pago del Impuesto General a las Ventas de las liquidaciones de compra correspondientes a los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006, por un importe total de S/ 18 228,56.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 5444), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Requerimiento N° , referida al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por no acreditar retenciones y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas, por lo que requirió que sustente fehacientemente los descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5404), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación acotada, por lo que mantuvo el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, al no acreditar la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas.

Que según el Comprobante de Información Registrada (foja 11030), la recurrente tiene como actividad económica principal la venta mayorista de metales y minerales.

Que en el caso analizado, se verifica de los Anexos N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° (foja 10974 y 10977), que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006, por los importes de S/ 2 598,00, S/ 862,00, S/ 4 906,00 y S/ 9 863,00, al considerar que la recurrente no acreditó la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas.

Que de la revisión del Registro de Compras (fojas 4253, 4260, 4268 y 4276), se observa que la recurrente anotó las Liquidaciones de Compra N° en el mes abril 2006; en el mes mayo 2006, en el mes junio 2006 y 001-0019 en el mes julio 2006, apreciándose que fueron emitidas por adquisición de mineral aurífero (fojas 10305 a 10313), a las personas naturales

las cuales se encuentran anotadas como adquisiciones no gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, no se advierte de lo anotado en el Registro de Compras y Liquidaciones de Compra observadas que la recurrente haya realizado la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las adquisiciones realizadas por concepto de mineral aurífero, toda vez que conforme con el Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas<sup>59</sup>, dichas operaciones no se encontraban exoneradas con el mencionado impuesto, por lo tanto, la recurrente debió retener y pagar el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses acotados, a efectos de estar facultado a ejercer el derecho al crédito fiscal, conforme lo dispone el artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

<sup>59</sup> Cabe indicar según el apéndice I de la Ley de Impuesto General a las Ventas, se encontraba exoneradas de dicho impuesto la venta en el país o importación de oro para uso no monetario en bruto (Partida Arancelaria 7108.12.00.00), que es un bien distinto a los que fueron objeto de compra por parte de la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

Que sin embargo, como se ha expuesto precedentemente la Administración efectuó el reparó al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006, y de autos no se aprecia que la recurrente haya utilizado el crédito fiscal alguno por las liquidaciones objeto de reparo en los citados períodos; por lo que, el reparo no se encuentra debidamente sustentando y corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente.

## **7. Por omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas**

Que conforme con los Anexos N° 3 a 5 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10974 a 10977), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas en los meses de enero de 2006 a junio de 2007, para la cual señala como base legal el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 6 del reglamento de la mencionada ley, así como el Punto 1 de los Requerimientos N° y, sus resultados.

### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente sostiene que al efectuar el reparo la Administración no siguió el procedimiento legal establecido, y que debió revisar sus respuestas dadas a los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización; sin embargo, no lo hizo y simplemente señaló que dichos reparos no fueron materia de cuestionamiento y equivocadamente plantea una aceptación tácita de la empresa, lo cual rechaza.

### **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó las diferencias del crédito fiscal detalladas en el cuadro denominado "Determinación del Crédito Fiscal – Prorrata de Ventas Gravadas y no Gravadas", tal como se indica en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° , por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de los meses de enero de 2006 a junio de 2007. Asimismo, indicó que la recurrente no presentó documentación y argumentos adicionales en su recurso de reclamación.

### **Análisis**

Que el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento.

Que según el numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece el procedimiento que deberán utilizar los sujetos que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que el numeral 6.1 del artículo 6 en mención, señala que se contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquellas destinadas a operaciones no gravadas. Solo podrán utilizar como crédito fiscal el Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación. Al monto que resulte de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionará el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2 del mismo artículo. Agrega que los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en: i) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación; ii) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y iii)



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del artículo 6 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, precisa que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito; b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones; c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por 100. El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales; y d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que agrega el citado numeral que la proporción se aplicará siempre que en un periodo de 12 meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04472-3-2005, entre otras, se ha señalado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y solo procede en los casos en los que el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones; en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas.

Que conforme con el criterio establecido por las Resoluciones N° 09165-4-2008 y 10401-2-2014, entre otras, respecto del procedimiento de prorrata previsto por el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al ser este un tributo de liquidación mensual, el artículo 23 de dicha ley se deberá aplicar a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado, pero si en este mes solamente dichos sujetos realizan operaciones gravadas, no hay motivo para aplicarlo, teniendo derecho a utilizar la totalidad del crédito fiscal.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5480 y 5482), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Ventas se ha observado que contabiliza operaciones de exportación, ventas gravadas y no gravadas, correspondientes a los meses de enero 2006 a julio 2007; y según el Registro de Compras se ha detectado en los mencionados meses que no se identificó el crédito fiscal destinado para ventas gravadas y exportaciones y el destinado para ventas no gravadas, por lo que requiere que sustente con documentación fehaciente de fecha cierta, las diferencias del crédito fiscal detalladas en el Anexo N° 2, denominado "Determinación del Crédito Fiscal – Prorrata de Ventas Gravadas y no Gravadas" (foja 5480).

Que en respuesta a lo solicitado, el 14 de agosto de 2008 (fojas 2310 a 2313), la recurrente señala que para solicitar la devolución de saldo a favor materia de beneficio de los períodos diciembre de 2005 a febrero de 2007, no consideró el total bruto de las compras gravadas y no gravadas, sino por el contrario consideró un porcentaje menor al que establece el Reglamento, lo que consta en la Resolución de Intendencia N° que atendió su solicitud.

Que al respecto, en el Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5477 y 5478), la Administración señaló en relación con el cálculo de prorrata del crédito fiscal que la recurrente no cumplió con presentar las declaraciones rectificatorias respectivas, al haber declarado como utilización exclusiva el crédito fiscal de los meses en fiscalización de enero de 2006 a marzo 2007, por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 5443 y 5444), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Requerimiento N° referida al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

al omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas, por lo que requirió que sustente fehacientemente con los descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5403), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación acotada, por lo que mantuvo el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas al omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas.

Que en el caso de autos, se verifica del Registro de Ventas de los meses de enero de 2006 a junio de 2007 (fojas 4302 a 4337) y de la cédula de declaraciones juradas mensuales del PDT 621 – IGV Renta de los meses de enero 2006 a junio 2007 (fojas 11012 a 11016), que la recurrente realizó ventas no gravadas, así como ventas gravadas durante los citados meses.

Que sin embargo, del Registro de Compras de enero 2006 a junio de 2007 (fojas 4179 a 4301), se verifica que la recurrente se limitó a registrar en columnas separadas las adquisiciones gravadas y las no gravadas, mas no diferenció su destino; por lo que, se encuentra arreglado a ley que la Administración calcule el crédito fiscal siguiendo el procedimiento de prorrata regulado por el numeral 6.2 del apartado 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según se observa de la revisión de los Anexos N° 3 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10975 a 10997); sin embargo, considerando que en el citado calculo la Administración consideró los reparos al débito fiscal y al crédito fiscal que han sido analizados en esta instancias, corresponde disponer que efectúe un nuevo cálculo de la prorrata al crédito fiscal de los meses de enero 2006 a junio 2007 considerando el pronunciamiento efectuado en esta instancia por cada reparo analizado, en consecuencia se confirma la apelada debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto.

## 8. A las exportaciones embarcadas declaradas por el contribuyente

Que de los Anexos N° 5, 7 y 11 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10974, 10972, 10962 y 10963), se aprecia que la Administración reparó las exportaciones embarcadas declaradas por la contribuyente en los meses de julio de 2006 y marzo y abril de 2007, al determinar diferencias entre lo declarado por la contribuyente y lo determinado por la Administración, para la cual señala como base legal el artículo 5 del Reglamento de Notas de Crédito Negociable; así como, los Requerimientos N° ; y, en sus resultados.

### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente sostiene que al efectuar el reparo la Administración no siguió el procedimiento legal establecido, y que debió revisar sus respuestas dadas a los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización; sin embargo, no lo hizo y simplemente señaló que dichos reparos no fueron materia de cuestionamiento y equivocadamente plantea una aceptación tácita de la empresa, lo cual rechaza.

### **Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que la recurrente no presentó argumento alguno que desvirtúe el reparo por exportaciones embarcadas declaradas por la contribuyente en los meses julio de 2006 y marzo y abril de 2007, por lo que confirmo las diferencias observadas en los meses acotados. Asimismo, indicó que la recurrente no presentó documentación y argumentos adicionales en su recurso de reclamación.

### **Análisis**

Que de conformidad con el artículo 29 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, modificado por Decreto Legislativo N° 950, los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período. Asimismo, los exportadores estarán obligados a presentar dicha declaración jurada, en la que consignarán los montos que consten en los comprobantes de pago por exportaciones, aun cuando no se hayan realizado los embarques respectivos.

Que el inciso a) del artículo 5 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF, establece que a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta en las exportaciones de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago. Agrega que para determinar el valor FOB de la declaración de exportación, de las facturas de exportación de servicios y el valor de las notas de crédito, tratándose de operaciones realizadas en moneda extranjera, el tipo de cambio aplicable será el promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, en la fecha de emisión de las facturas correspondientes.

Que conforme con el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5458), la Administración dejó constancia que el valor de las exportaciones embarcadas consignadas por la contribuyente en sus declaraciones juradas mensuales según Formularios PDT 621 IGV - Renta Mensual de los meses de enero de 2006 a junio de 2007, difieren de las determinadas en el procedimiento de fiscalización en los meses de julio 2006 y enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, tal como se detalla en el Anexo N° 5 adjunto al resultado del mencionado requerimiento (fojas 5449 a 5450).

Que según el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 5443), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada en el Resultado del Requerimiento N°, referida al reparo a las exportaciones embarcadas declaradas por la contribuyente y las declaraciones embarcadas determinadas según fiscalización, por lo que requirió que sustente fehacientemente sus descargos.

Que a través del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5402), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó una carta remitida por el representante de la .., en donde señala que realizó la exportación a través de terceros (comisionistas), mediante las Facturas N° de las cuales solo la Factura ha sido requerida a la contribuyente, por lo que no presentó descargo por las demás facturas observadas; por lo que, concluyó que la contribuyente no sustentó en forma documentaria y fehaciente las diferencias entre las exportaciones declaradas según contribuyente y las exportaciones embarcadas determinadas según Sunat, tal como se detalla en el Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que en el caso analizado, se aprecia que la Administración en los Anexos N° 7 y 11 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 10963 y 10972), reparó las exportaciones embarcadas de los meses de julio de 2006 y marzo y abril de 2007, tal como se detalla a continuación:

**Cuadro N° 6**

Fecha Embarque	Factura		Exportaciones Embarcadas			Exportaciones Embarcadas Según Contribuyente	Diferencia
	N°	Fecha	Valor FOB US\$	Tipo de Cambio	(S/)		
03/07/2006		01/07/2006	34 989,00	3,260	114 064,00		
05/07/2006		04/07/2006	25 397,60	3,260	82 796,00		
20/07/2006		20/07/2006	606 662,00	3,242	1 966 798,00		
28/07/2006		27/07/2006	70 924,00	3,241	229 865,00		



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

Total Julio 2006					2 393 523,00	2 392 227,00	1 296,00
	06/03/2007		05/03/2007	97 786,05	3,189	311 840,00	
	12/03/2007		09/03/2007	131 233,34	3,187	418 241,00	
	14/03/2007		13/03/2007	13 083,30	3,186	41 683,00	
	15/03/2007		13/03/2007	41 531,00	3,186	132 318,00	
	15/03/2007		14/03/2007	138 090,00	3,186	439 955,00	
	18/03/2007		15/03/2007	85 552,00	3,185	272 483,00	
	30/03/2007		29/03/2007	781 211,36	3,184	2 487 377,00	
Total Marzo 2007					4 103 897,00	4 609 838,00	-505 941,00
	02/04/2007		30/03/2007	158 901,19	3,184	505 941,00	
	16/04/2007		03/04/2007	95 000,00	3,183	302 385,00	
	11/04/2007		30/03/2007	7 804,00	3,184	24 848,00	
	16/04/2007		12/04/2007	92 050,00	3,182	292 903,00	
	24/04/2007		23/04/2007	78 619,00	3,178	249 851,00	
	26/04/2007		03/04/2007	182 568,00	3,183	581 114,00	
Total Abril 2007					1 957 042,00	1 426 161,00	530 881,00

Que sin embargo; de la revisión Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5450 a 5453), se aprecia que los importes y períodos inicialmente observados por la Administración no coinciden en su totalidad con los importes reparados en las citadas Resoluciones de Determinación N° detallados en el Cuadro N° 06; por lo que, se concluye que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado y corresponde levantarlo; así como, revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamientos respecto de los alegatos de la recurrente.

## 9. Multas

### Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el Impuesto General a las Ventas de enero de 2006 a junio de 2007 (fojas 10718 y 10772 a 10789).

Que de conformidad con 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, constituía 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° , se aprecia que se encuentran vinculadas a las siguientes resoluciones de determinación:



# Tribunal Fiscal

N° 05364-10-2021

## Cuadro N° 7

Periodo	Concepto
Ene-06	IGV
Feb-06	IGV
Mar-06	IGV
Abr-06	IGV
May-06	IGV
Jun-06	IGV
Jul-06	IGV
Ago-06	IGV
Set-06	IGV
Oct-06	IGV
Nov-06	IGV
Dic-06	IGV
Ene-07	IGV
Feb-07	IGV
Mar-07	IGV
Abr-07	IGV
May-07	IGV
Jun-07	IGV
13-2006	Renta

Que debido a que las Resoluciones de Multa N° fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustenta en la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; así como, por el Impuesto General a las Ventas enero a diciembre de 2006 y enero a junio de 2007, procede disponer que la Administración reliquide las citadas sanciones teniendo en cuenta que esta instancia: 1. Se levantaron los siguientes reparos: a) Alquiler de la casa para con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de marzo, abril, junio, setiembre y diciembre de 2006; b) Adquisiciones que corresponden a operaciones no reales sólo respecto del crédito fiscal consignado en las Facturas N°

c) Merma no sustentada -retiro de bienes (salidas de Kardex) en el extremo del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006; d) No acreditar la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas, con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006; y, e) A las exportaciones embarcadas declaradas por el contribuyente en los meses de julio de 2006 y marzo y abril de 2007; y, 2. Se mantuvieron los siguientes reparos: a) Adquisiciones que corresponden a operaciones no reales respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y al crédito fiscal de los meses de febrero a setiembre y diciembre de 2006 y enero a junio de 2007, con excepción crédito fiscal consignado en las Facturas N°

b) Omisión de ingresos o ventas por aplicación de la presunción establecida en el artículo 71 del Código Tributario, con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero 2006 a junio 2007; c) Por merma no sustentada -retiro de bienes (salidas de Kardex), en el extremo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; d) la depreciación del ejercicio no sustentada, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; y, e) Por omitir efectuar la prorrata del crédito fiscal destinado a operaciones gravadas y no gravadas, debiendo la Administración efectuar un



# Tribunal Fiscal

Nº 05364-10-2021

nuevo cálculo teniendo en cuenta lo dispuesto en la presente resolución, con incidencia en el crédito fiscal de los meses de enero de 2006 a junio de 2007.

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre a diciembre de 2006.

Que sobre el particular, el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257<sup>60</sup>, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT (FRAES), dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5, siempre que por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00.

Que el artículo 12 del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que mediante Oficio N° de 12 de julio de 2017 (fojas 11341 y 11342), la Administración ha informado a este Tribunal que la deuda contenida en los anotados valores se encuentra extinguida en aplicación del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que en atención a las normas antes citadas, corresponde que este Tribunal revoque la resolución apelada en tal extremo.

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución Intendencia N° de 31 de marzo de 2010, en el extremo de los siguientes reparos por alquiler de la casa para uso del gerente, con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de marzo, abril, junio, setiembre y diciembre de 2006, adquisiciones que corresponden a operaciones no reales sólo respecto del crédito fiscal consignado en las Facturas N° merma no sustentada - retiro de bienes (salidas de Kardex) en el extremo del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006; no acreditar la retención y el pago del Impuesto General a las Ventas por las liquidaciones de compra emitidas, con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los meses de abril, mayo, junio y julio de 2006; y, a las exportaciones embarcadas declaradas por el contribuyente en los meses de julio de 2006 y marzo y abril de 2007, y multas vinculadas a dichos reparos, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución Intendencia N° de 31 de marzo de 2010 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

<sup>60</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2016.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 05364-10-2021**

3. **CONFIRMAR** la Resolución Intendencia N° de 31 de marzo de 2010 en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

**FALCONÍ SINCHE**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**RAMÍREZ MÍO**  
**VOCAL**

**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
**VOCAL**

**Regalado Castillo**  
**Secretario Relator (e)**  
JS/RC/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.