



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

EXPEDIENTE Nº : 13322-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 21 de noviembre de 2012

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente contra la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002641/SUNAT de 6 de setiembre de 2007, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009234, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2004, Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0015674 a 054-002-0015682, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009235 a 054-003-0009236 emitidas por el Impuesto a la Renta Régimen Especial de los periodos marzo y abril de 2004

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, que la Administración no ha fundamentado la aplicación de la causal de la presunción establecida en el numeral 2 del artículo 64º y no ha señalado el procedimiento adoptado para determinar sobre base presunta el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, toda vez que ello no ha sido detallado en el anexo de las resoluciones de determinación, por lo que invoca la nulidad de los referidos valores.

Que respecto al reparo por gastos de electricidad no sustentado, la recurrente aduce haber acreditado el gasto de electricidad mediante contrato de comodato el cual cuenta con firmas legalizadas ante juez de paz no letrado, ante ausencia de notario público en su localidad, por lo que no corresponde el desconocimiento del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y el gasto en la determinación de la renta imponible.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no sustentó la totalidad de los movimientos de la Cuenta de Ahorros del Banco de Crédito en dólares Nº 425-12272557-1-30 de los meses de enero y diciembre de 2004, los cuales difieren de lo registrado en sus libros contables; en tal sentido, toda vez que la recurrente se encontraba incurso en las causales 4 y 5 del artículo 64º del Código Tributario, reparó el debito fiscal del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta en aplicación del procedimiento establecido en el artículo 71º del Código Tributario.

Que señala que la recurrente no ha presentado prueba alguna que acredite o justifique los depósitos realizados en su cuenta corriente, no siendo suficiente la afirmación que los movimientos bancarios correspondan a gastos de terceros distintos a la recurrente.

Que en cuanto al reparo por gastos de electricidad indica que el contrato de comodato que exhibió la recurrente para sustentar el costo o gasto y el crédito fiscal del recibo de luz no se encuentra legalizado notarialmente.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0015674 a 054-002-0015682, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, señala que éstas derivan de los reparos efectuados en las resoluciones de determinación impugnadas.

1



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

Que en el caso de autos, mediante Carta Nº 060053155550-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0521060000998 (fojas 300 y 314), notificado el 12 de mayo de 2006, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas por los períodos enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009233 por concepto de Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo a diciembre de 2004 (fojas 327 a 338).
- Resolución de Determinación Nº 054-003-0009234 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 325 y 326).
- Resoluciones de Multa Nº 054-002-0015674 a 054-002-0015682 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (foja 340 a 349).

Que teniendo en cuenta que en el caso de autos, mediante su escrito de apelación (fojas 506 a 511) la recurrente cuestiona la motivación de las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009234 emitidas por el reparo que corresponde a ingresos presuntos por diferencias en cuentas corrientes bancarias en aplicación del procedimiento establecido en el artículo 71º del Código Tributario y reparo por gastos de electricidad no sustentados, los cuales tuvieron incidencia en el Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre 2004 por lo que corresponde emitir pronunciamiento respecto a los citados reparos efectuados por la Administración¹.

Ingresos presuntos por diferencias en cuentas bancarias

Que el artículo 103º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, y el artículo 129º del mismo cuerpo legal dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el artículo 3º de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente fundamentado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6º, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su

¹ La recurrente asimismo impugna las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-000935 y 054-003-0009236 emitidas por el Impuesto a la Renta Régimen Especial por los períodos marzo y abril de 2004, sin embargo, de la revisión de la apelada (foja 437 a 447) se observa que la Administración dejó sin efecto los referidos valores por constituir deuda de recuperación onerosa, por lo que no existe controversia con respecto a tales valores.



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el artículo 75º del referido Código, prevé que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 76º del Código Tributario, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que asimismo, el artículo 77º del citado Código dispone que la resolución de determinación será formulada por escrito e indicará al deudor tributario, el tributo y el periodo al que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que el artículo 109º del mencionado Código, modificado por Decreto Legislativo Nº 953 establecía que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: (1) Los dictados por órgano incompetente; (2) Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y, (3) Cuando por disposición administrativa se hubieran establecido infracciones o aplicado sanciones no previstas en la ley; asimismo añade que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en su artículo 77º, los mismos que podrán ser convalidados por la Administración.

Que García de Enterría y Ramón Fernández² sostienen que *“motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto (...) la ley obliga a la Administración a motivar sus decisiones, lo que quiere decir, hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan”*.

Que el deber legal de motivar garantiza la protección del derecho a obtener una decisión motivada, como derecho inherente al derecho del debido procedimiento, pues tiene por finalidad – como señala Huergo Lora³– asegurar que el particular conozca, al recibir la notificación del acto, los fundamentos del mismo, de modo que al decidir interponer un recurso, lo haga con pleno conocimiento de los obstáculos que debe superar para lograr la anulación del acto, es decir, de los motivos que debe refutar para alcanzar ese objetivo, precisando el citado autor que la falta de motivación priva al recurrente del apoyo que supone conocer los motivos del mismo y saber en consecuencia dónde centrar su impugnación.

Que la obligación de la Administración Tributaria de motivar sus actos está contemplada en los artículos 3º y 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los artículos 77º, 103º y 129º del Código Tributario, y su infracción está sancionada con nulidad de conformidad con el numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, que establece que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, y el numeral 2) del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual son vicios del acto que causan su nulidad de pleno

² García de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomás. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Décima Edición, Madrid. Civitas Ediciones S.L. 2001. Págs. 560 y 561.

³ Huergo Lora, Alejandro. “La motivación de los actos administrativos y la aportación de nuevos motivos en el proceso contencioso-administrativo”, en Revista de Administración Pública, Número 145. Enero-Abril 1998. Págs. 92 y 102.

3



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14º de la citada ley, los que no se verifican cuando no existe motivación.

Que con relación al derecho a la debida motivación de las resoluciones administrativas, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente Nº 5514-2005-AA/TC, ha señalado que es un derecho de *“especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley Nº 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo”*.

Que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02288-4-2003 y 512-3-2001, la finalidad de que las resoluciones de determinación contengan los requisitos establecidos por el mencionado artículo 77º, es asegurar que los contribuyentes conozcan claramente los reparos formulados por la Administración que sustentan la emisión del valor, a fin de que puedan ejercer plenamente su derecho de defensa, la que se vería restringida si aquéllos desconocieran los motivos del valor.

Que en el caso de autos, las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009234, fueron emitidas por ingresos omitidos determinados de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 71º del Código Tributario y reparo al crédito fiscal por gastos de electricidad no sustentado.

Que de los Anexos Nº 1 y 2 de las citadas Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009233 fojas 327 y 328, se aprecia que la Administración determinó ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias por el importe de S/. 30 085,00 y consignó, como base legal: *“Artículo 65-A, 64 num 2 y 71 del TUO del Código Tributario aprobado por D. S. Nº 135-99-EF y art 6 inc d) del Reglamento de Comprob de Pago, aprobado por R. S. Nº 007-99-SUNAT; Art. 18 y 19 del TUO del IGV aprobado por D. S. 055-99-EF”* siendo que el Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009234 se indica como base legal *“Artículo 64 num 2, art. 65-A y 71 del TUO del Código Tributario aprobado por D.S. Nº 135-99-EF, Artículo 37 1er párrafo del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por D.S. Nº 179-2004-EF”*.

Que el artículo 63º del Código Tributario señala que durante el período de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria considerando la 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 este Tribunal en la Resolución Nº 01403-2-2005, ha señalado que con relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar que se configure

4



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

alguno de los supuestos previstos en el artículo 64°, y luego de ello, que se cumplan los requisitos y el procedimiento previsto en cualesquiera de los artículos 66° a 72°, entre otras normas con rango de ley.

Que en consecuencia, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, procede verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal que haya facultado a la Administración a realizar dicha determinación sobre base presunta.

Que mediante los puntos 2 y 3 del Requerimiento Nº 0522060000737 (foja 297), la Administración solicitó a la recurrente i) sustentar las diferencias entre lo registrado y lo declarado como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y ii) sustentar las diferencias entre los saldos de la Cuenta 10 Caja del Libro Caja y el Libro de Inventario y Balances del ejercicio 2004.

Que según el Resultado del Requerimiento Nº 0522060000737 (foja 292), respecto al punto 2 la Administración levanta la observación referida a las diferencias en el crédito fiscal declarado y registrado; de otro lado en referencia al punto 3 del requerimiento, señala que la recurrente presentó un escrito en el que se realiza un análisis de los saldos arrastrados en el Libro Caja, asimismo indica que no se consideró el movimiento de las cuentas que mantiene en el sistema financiero.

Que posteriormente mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0522060001100 (foja 281) la Administración requirió a la recurrente que sustente con documentación correspondiente en original y copia y presentado por escrito el análisis y motivos de los depósitos bancarios realizados a la cuenta en dólares Nº 425-12272557-1-30 del Banco de Crédito, los cuales no guardan relación con las operaciones de venta declaradas en los períodos en revisión y a que los movimientos bancarios no se encuentran registrados en el Libro Caja Bancos, para lo cual cita los numerales 4 y 5 del artículo 64° y artículo 71° del Código Tributario.

Que en el punto Nº 1 del resultado del citado requerimiento (foja 278), la Administración, indica que toda vez que la recurrente exhibió y presentó documentos adicionales a los ya exhibidos en requerimientos anteriores los cuales no sustentan las diferencias en cuentas bancarias procede a determinar sobre base presunta para efectos del impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del período auditado diferencias existentes entre la cuenta bancaria del Banco de Crédito en dólares y los registros contables exhibidos; sin embargo no indica la causal en la que habría incurrido la recurrente.

Que adicionalmente, de la revisión del Anexo de las Resoluciones de Determinación Nº 054-003-0009224 a 054-003-0009234, se advierte que la Administración no ha indicado la forma como ha determinado los ingresos presuntos, recortándose de esta manera el derecho de defensa de la recurrente, al no tener conocimiento de la forma en la que se determinó la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que corresponde declarar la nulidad de los valores antes mencionados en este extremo en virtud de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Reparo por gastos de electricidad no sustentados

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

5



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

Que por su parte, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que asimismo, el inciso j) del artículo 44° de la misma ley establece que “no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.”

Que de la revisión del punto 6 del resultado de Requerimiento Nº 0522060000737 (foja 292) se observa que la Administración reparó al crédito fiscal y gasto de electricidad de los Comprobantes Nº 293576, 301563, 310209, 313915 y 322853 emitidas por Sociedad Eléctrica del Sur, cuyo detalle obra a foja 289, contabilizados por la recurrente como gastos en los períodos de mayo, junio agosto, setiembre y noviembre de 2004, toda vez que la recurrente presentó un contrato de comodato sin firmas autenticadas notarialmente.

Que de la revisión de los actuados se tiene que el 31 de marzo de 2004, la recurrente (comodatario) y Sebastiana Ninfa Virginia Cornejo de Valdivia (comodante) celebraron un contrato de comodato respecto del tercer piso del inmueble ubicado en Calle Simón Bolívar Nº 120 Matarani, Distrito de Islay, Arequipa (fojas 260 y 261), el cual debía ser usado única y exclusivamente para el negocio de suministro de artículos de cómputo y cabina de internet.

Que según la cláusula quinta del citado contrato, sería de cuenta y cargo del comodatario el pago periódico de todos los servicios públicos, tales como, los servicios de agua y desagüe, energía eléctrica; sin embargo se aprecia que si bien ello aparece estipulado en el contrato de comodato, el referido contrato no cuenta con firmas legalizadas de las partes⁴, por lo que éste no tiene valor probatorio para efectos del caso de autos; en tal sentido, se trata de un gasto no deducible conforme lo establece el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0015674 a 054-002-0015682, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, corresponde manifestar que de la cédula de determinación de las referidas multas (foja 339 y 341) se observa que éstas se encuentran vinculadas a las citadas Resoluciones de Determinación Nº 056-003-0009224 a 054-003-0009234, las mismas que han sido declaradas nulas por esta instancia en el extremo referido a la determinación sobre base presunta, por lo que corresponde igualmente declarar nulas las citadas resoluciones de multa en dicho extremo, debiendo confirmarse en lo demás que contienen conforme al análisis expuesto.

Con los vocales Moreano Valdivia y Cayo Quispe, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

⁴ Cabe indicar que de la revisión del contrato de comodato se aprecia que éste no cuenta con certificación de Juez de Paz Letrado como afirma la recurrente.

6



Tribunal Fiscal

Nº 19346-10-2012

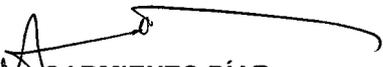
RESUELVE:

NULAS la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002641/SUNAT de 6 de setiembre de 2007, las Resoluciones de Determinación Nº 056-003-0009224 a 054-003-0009234 y las Resoluciones de Multa Nº 054-002-0015674 a 054-002-0015682 en el extremo referido a la determinación sobre base presunta, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo establecido en la presente Resolución y **CONFIRMAR** en lo demás que contiene.

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


MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE


CAYO GUI SPE
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Toledo Sagastegui
Secretaria Relatora
SD/TS/BQ/rag