



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

EXPEDIENTE : 6457-2009
INTERESADO : **EMPRESA PESQUERA PAIHUAM S.R.L.**
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 6 de julio de 2016

VISTA la apelación interpuesta por **EMPRESA PESQUERA PAIHUAM S.R.L.**, con R.U.C. Nº 20479647845, contra la Resolución de Intendencia Nº 0760140002673/SUNAT de 28 de noviembre de 2008, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 074-003-0003947 a 074-003-0003961, giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2005, por el Impuesto General a las Ventas de agosto a noviembre de 2003 y de marzo a julio y octubre a diciembre de 2005, y por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005; así como las Resoluciones de Multa Nº 074-002-0010238 a 074-002-0010255, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175º, numeral 4 del artículo 176º y numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo por ingresos omitidos según información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones, que cumplió con presentar los comprobantes de pago emitidos por las ventas efectuadas en el periodo fiscalizado.

Que sobre los comprobantes de pago en los que no acreditó la utilización de medios de pago para su cancelación, como es el caso del proveedor Pesquera Industrial el Angel S.A., indica que dicho proveedor es a la vez su cliente, el cual le abastece de combustible para poder realizar sus labores de pesca, siendo que como parte de pago le entrega a aquél productos hidrobiológicos y que luego, en el momento de la liquidación y pago de pesca, dicho proveedor le descuenta el petróleo entregado, aplicando así la compensación, lo que se encuentra acreditado en la hoja de liquidaciones de pesca que entregó en su oportunidad, agrega que respecto a su proveedor Corporación Maderera Ferpesi SAC, la parte no depositada corresponde al pago efectuado como inicial en efectivo de la cual tiene un recibo de caja.

Que refiere, en cuanto al reparo por operaciones no fehacientes, con relación a sus proveedores Negocios Omega S.R.L., José Delfín Palma Lumbres y El Señor del Mar S.A.C., que cuenta con documentación emitida por éstos que acredita que son sus proveedores, siendo que este último le provee de combustible para comenzar su faena, pues cuenta con una chata en altamar que abastece a las embarcaciones pesqueras en Chimbote; del mismo modo sus proveedores Corporación Maderera Ferpesi S.A.C., Repuestos y Servicios El Renuevo S.R.L. y Lubricantes Continental E.I.R.L., le han entregado copia de su Registro de Ventas, cartas y copias de las facturas emitidas que sustentan dichas operaciones, las que presentó en la instancia de reclamación, y agrega que los zarpes trimestrales para las naves pesqueras, exigidos durante la fiscalización se habían deteriorado.

Que sostiene que la resolución de intendencia no ha sido emitida con arreglo a ley pues las resoluciones de determinación y multa impugnadas no explican ni detallan los fundamentos que les sirvieron de base, lo que vulnera el artículo 103º del Código Tributario.

Que solicita la suspensión de cualquier procedimiento de cobranza coactiva.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Que la Administración señala que los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones representan un porcentaje de las ventas efectuadas, siendo que la recurrente no presentó las facturas correspondientes a las Constancias de depósito N° 6563, 6580, 6587 y 777, informadas por el Banco de la Nación, por lo que determinó ingresos no declarados.

Que en cuanto al reparo por no acreditar la utilización de medios de pago anota que la recurrente no acreditó su uso respecto de las facturas emitidas por Pesquera Industrial El Ángel S.A., Juan Carlos Zúñiga Calderón, Marcos Enrique Flores Ballena, Corporación Maderera Ferpesi S.A.C., e Ika Steel S.C.R.L.

Que respecto del reparo por operaciones no fehacientes, indica que mantiene el reparo solo en el extremo de las facturas de Dogner Lizith Díaz Chiscul y Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez; y que respecto de las demás facturas que fueron materia de este reparo, señala que lo levanta debido a que no está debidamente sustentada la falta de fehaciencia; no obstante, indica que corresponde reparar tales facturas por no acreditar la causalidad del gasto.

Que agrega que dado que los reparos que se han mantenido están arreglados a ley, corresponde mantener las resoluciones de multa vinculadas así como las demás resoluciones de multa por haberse emitido igualmente con arreglo a ley.

Que mediante Carta N° 070073110090-01 SUNAT (foja 684)² y Requerimiento N° 0721070000021 (fojas 628 a 630)³, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2005 e Impuesto General a las Ventas de enero de 2003 a diciembre de 2005, determinando los siguientes reparos:

Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de agosto a noviembre 2003:

- Reparos al gasto y crédito fiscal por operaciones en las que no se acreditó la fehaciencia.

Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a las Ventas de marzo a julio y de octubre a diciembre de 2005:

- Reparos por ingresos omitidos según información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones
- Reparos por diferencias entre los ingresos registrados y los declarados.
- Reparos al gasto y crédito fiscal por no acreditar utilización de medios de pago.
- Reparos al gasto y crédito fiscal por operaciones en las que no se acreditó la fehaciencia.
- Reparos por diferencia entre el crédito fiscal registrado y el declarado.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005:

- Reparos a la base imponible por ingresos omitidos según información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones.

Que como consecuencia de los reparos antes citados, se emitieron las siguientes resoluciones de determinación y multa:

² Notificada con arreglo a ley el 16 de febrero de 2007 (foja 685).

³ Notificado con arreglo a ley el 16 de febrero de 2007(foja 631).



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

	Tipo	Número	Fojas	Tributo y período	Tipo	Número	Fojas	Infracción
1	RD	074-003-0003947	922 a 925	IR ejercicio 2003	RM	074-002-0010238	893	178.1
2	RD	074-003-0003949	913 a 916	IGV 2003-08	RM	074-002-0010240	891	178.1
3	RD	074-003-0003950	912 a 915	IGV 2003-09	RM	074-002-0010241	890	178.1
4	RD	074-003-0003951	911 y 913 a 915	IGV 2003-10	RM	074-002-0010242	889	178.1
5	RD	074-003-0003952	910 y 913 a 915	IGV 2003-11	RM	074-002-0010243	888	178.1
6	RD	074-003-0003948	917 a 921	IR ejercicio 2005	RM	074-002-0010239	892	178.1
7	RD	074-003-0003953	905 a 909	IGV 2005-03	RM	074-002-0010244	887	178.1
8	RD	074-003-0003954	904 a 908	IGV 2005-04	RM	074-002-0010245	886	178.1
9	RD	074-003-0003955	903 y 905 a 908	IGV 2005-05	RM	074-002-0010246	885	178.1
10	RD	074-003-0003956	902 y 905 a 908	IGV 2005-06	RM	074-002-0010247	884	178.1
11	RD	074-003-0003957	901 y 905 a 908	IGV 2005-07	RM	074-002-0010248	883	178.1
12	RD	074-003-0003958	900 y 905 a 908	IGV 2005-10	RM	074-002-0010249	882	178.1
13	RD	074-003-0003959	899 y 905 a 908	IGV 2005-11	RM	074-002-0010250	881	178.1
14	RD	074-003-0003960	898 y 905 a 908	IGV 2005-12	RM	074-002-0010251	880	178.1
15	RD	074-003-0003961	894 a 897	P Cta. IR 2005-11	RM	074-002-0010252	879	178.1
16					RM	074-002-0010253	878	177.1
17					RM	074-002-0010254	877	175.5
18					RM	074-002-0010255	876	176.4

IR: Impuesto a la Renta.

IGV: Impuesto General a las Ventas.

P Cta. IR: Pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

175.5: Numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

176.4: Numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario.

177.1: Numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

178.1: Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Reparo por ingresos omitidos según información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones

Que según consta en las Resoluciones de Determinación Nº 074-003-0003948, 074-003-0003959 y 074-003-0003961 (fojas 894, 895, 905, 907, 917 y 919), emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre 2005 e Impuesto General a las Ventas de noviembre 2005, la Administración determinó ingresos omitidos por la suma de S/. 49 436,00 a partir de la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones, señalando como base legal y sustento los artículos 1°, 3°, 20° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso a) de los artículos 1°, 3° y 13° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el Requerimiento Nº 0722070000227.

Que de acuerdo con el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que según el primer párrafo del artículo 20° de la citada ley, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable.

Que el artículo 85° de la misma ley, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán aplicando a los ingresos netos obtenidos en el mes, ya sea un coeficiente de acuerdo con el inciso a) de dicho artículo o un porcentaje, de acuerdo con el inciso b) del mismo artículo. Al respecto, el tercer párrafo del precitado artículo, sustituido por Ley Nº 27513, establece que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que conforme con el inciso a) del artículo 1º 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, dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

Que mediante Decreto Legislativo N° 917, publicado el 26 de abril de 2001, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, cuyo artículo 2º, modificado por Ley N° 27877, dispuso que los sujetos obligados debían deducir del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con el Impuesto General a las Ventas, un porcentaje y depositarlo en las cuentas corrientes que para tal efecto el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Que posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 940 se modificó el sistema de pago de obligaciones tributarias, señalándose en su artículo 2º que éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de:
a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP y b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere en el inciso e) del artículo 115º del Código Tributario.

Que de acuerdo con el punto 2.2 del citado artículo, la generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8º. En tal sentido, del precio a pagar, debe detrarse un monto determinado normativamente que será depositado en las referidas cuentas conforme con las reglas y condiciones previstas por la citada norma.

Que mediante el Punto 16 del Requerimiento N° 0722070000227 (foja 663)⁴, la Administración comunicó a la recurrente que existían depósitos en su cuenta de deducciones por los montos indicados en el Anexo N° 6 del citado requerimiento (foja 651), respecto de los cuales no se había acreditado la emisión del comprobante de pago respectivo, lo que evidenciaba que se habían efectuado operaciones de venta y/o prestación de servicios que constituían ingresos que no fueron declarados para efecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, por lo que le solicitó que sustentara, la observación efectuada, de lo contrario procedería a imputarle ingresos no declarados.

Que la recurrente mediante escrito presentado el 26 de abril de 2007 (foja 285), manifestó que sí había emitido comprobantes de pago por las ventas realizadas, e indicó que para tal efecto adjuntaba su Registro de Ventas y las facturas emitidas.

Que en el Punto 16 del Resultado del Requerimiento N° 0722070000227 (fojas 648 y 649)⁵, la Administración indicó que la recurrente sustentó parcialmente las observaciones efectuadas, por lo que mantuvo el reparo respecto de la información de cuatro depósitos efectuados en la cuenta de deducciones, a partir de la cual calculó que se había omitido declarar ingresos para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2005, según el detalle contenido en el Anexo 4 del citado requerimiento (foja 643) y que se muestra en el siguiente cuadro.

⁴ Notificado con arreglo a ley el 11 de abril de 2007 (foja 666).

⁵ Notificado el 5 de junio de 2007 con arreglo a ley (foja 648).



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Detalle de los ingresos omitidos

Nº	Nº de constancia de detracción	Fecha de depósito de la detracción	Operación	Bien o servicio	Monto de la detracción S/.		Precio de venta S/.	Valor de venta determinado S/.
					A	B		
1	6563	14/11/2005	01 Venta de bienes o prestación de servicios	004 Recursos hidrobiológicos	3 946,09	15%	26 307,27	22 106,95
2	6580	14/11/2005	01 Venta de bienes o prestación de servicios	004 Recursos hidrobiológicos	989,66	15%	6 597,73	5 544,31
3	6587	14/11/2005	01 Venta de bienes o prestación de servicios	004 Recursos hidrobiológicos	1 442,96	15%	9 619,73	8 083,81
4	777	15/11/2005	01 Venta de bienes o prestación de servicios	004 Recursos hidrobiológicos	2 445,64	15%	16 304,27	13 701,06
Total S/.					8 824,35		58 829,00	49 436,13

Que tal como se observa del cuadro precedente, los importes depositados en la cuenta de detracciones que fueron materia de observación ascendieron a S/. 3 946,09, S/. 989,66, S/. 1 442,96 y S/. 2 445,64.

Que al respecto, se tiene que según se detalló en el Anexo 4 del Requerimiento Nº 0722070000227, la Administración dividió cada importe depositado entre 0.15 calculando un precio de venta por operación de S/. 26 307,27, S/. 6 597,73, S/. 9 619,73 y S/. 16 304,27, respectivamente, e indicó que "Para la determinación del valor de venta de cada operación, se tomó en cuenta la tasa de detracción del 15% por cuanto el contribuyente no se encuentra comprendido en el Listado Proveedores sujetos al SPOT con el porcentaje de 9% publicado por SUNAT.

FUENTE: Sistemas internos de la Administración Tributaria teniendo como base la información remitida por el Banco de la Nación. El precio de venta y valor de venta de cada operación comercial se determina en función al depósito realizado y porcentaje aplicable a la transferencia de recursos hidrobiológicos, según normas del SPOT".

Que la Administración dividió cada precio de venta calculado entre 1.19 (aplicando la tasa del Impuesto General a las Ventas de 19%), por lo que estableció que el valor de venta por cada operación ascendía a S/. 22 106,95, S/. 5 544,31, S/. 8 083,81 y S/. 13 701,06, respectivamente, y consideró que estos montos constituían la base imponible de operaciones que debieron declararse como ingresos afectos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005, determinando así ingresos omitidos respecto de tales tributos y periodos.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración determinó ingresos omitidos por la suma de S/. 49 436,13, para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005, sustentándose únicamente en la información obtenida a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones de la recurrente.

Que respecto del reparo bajo análisis se han suscitado dos interpretaciones:

- I. Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

II. Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario.

Que al respecto, en el Informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-09 de 25 de mayo de 2016 se señaló lo siguiente:

"Sobre el particular, se aprecia que en determinados casos, en el marco de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria determina sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, imputando ventas o ingresos omitidos, a partir únicamente de la información que obtiene por los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones.

En tal sentido, debe analizarse si a efecto de determinar sobre base cierta los mencionados impuestos es suficiente que la Administración utilice únicamente dicha información".

Que en atención a ello mediante el referido Acuerdo de Sala Plena este Tribunal ha adoptado el siguiente criterio: *"Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario".*

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"De acuerdo con el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del citado código prevé que la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria (por propia iniciativa o denuncia de terceros)⁶.

Conforme con el primer párrafo del artículo 61° del referido código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa⁷.

Así, el artículo 63° del mismo código prescribe 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 su cuantía 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 obligación⁸.

Por otro lado, en cuanto a la declaración tributaria, el artículo 88° del referido código indica que es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos

⁶ Cabe señalar que los extractos de los artículos citados del Código Tributario han sido recogidos con texto similar al previsto en el anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

⁷ *Idem.* (En relación con el párrafo citado).

⁸ *Idem.*



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

En relación con los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha señalado que:

“El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria⁹. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente¹⁰, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste “en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”¹¹.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados por éste¹².

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la “declaración-liquidación”, declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda¹³. Así, los hechos imponibles declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago¹⁴, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la

⁹ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

¹⁰ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José “La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la tramitación del Procedimiento de Gestión” en: *Temas de derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

¹¹ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

¹² En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.

¹³ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

¹⁴ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria”.

Ahora bien, como se ha señalado, nuestro ordenamiento prevé que la Administración puede determinar la obligación tributaria ya sea sobre base cierta o sobre base presunta. En cuanto a la determinación sobre base cierta, VILLEGAS señala que ésta se efectúa cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como su dimensión pecuniaria y precisa que: “No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información”¹⁵.

En igual sentido, se ha señalado que se realiza una determinación sobre base cierta cuando la Administración dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho en cuanto a su efectividad y la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, esto es, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponible, siendo que los elementos necesarios para ello pueden haberse obtenido a través del deudor, mediante declaración jurada, o por terceros o bien por acción directa de la Administración, de forma que se pueda hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación será presuntiva¹⁶.

Así, ZICCARDI señala que: “La determinación sobre base cierta significa que la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del propio contribuyente, como son libros, comprobantes, etc., permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente”¹⁷.

Al respecto, cabe mencionar que este criterio se aprecia en diversas resoluciones de este Tribunal¹⁸, señalándose que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda, estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria¹⁹.

De lo expuesto se concluye que para efectuar una determinación sobre base cierta debe conocerse: i) Que se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, ii) La oportunidad o el momento en el que éste se produjo y iii) La cuantía de la obligación.

Ahora bien, se presentan casos en los que la Administración Tributaria efectúa reparos a la obligación tributaria determinada y declarada por el deudor tributario, determinando el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas sobre base cierta a partir únicamente de la información obtenida a través de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del referido deudor tributario, por lo que debe analizarse si es suficiente la referida información a efecto de llevar a cabo dicha determinación sobre base cierta, para lo cual es pertinente considerar las normas que rigen al Sistema de Pago de Obligaciones con el Gobierno Central – SPOT.

¹⁵ Al respecto, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 131 y 432.

¹⁶ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, De Palma, 2001, Buenos Aires, p. 552.

¹⁷ Al respecto, véase: ZICCARDI, Horacio, “Derecho Tributario Administrativo o Formal” en: *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Astrea, 2003, Buenos Aires, p. 229.

¹⁸ Tales como las N° 04937-4-2014 y 01917-2-2014, entre otras.

¹⁹ Al respecto, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00843-3-2014 y 14619-10-2012.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Mediante Decreto Legislativo N° 917, publicado el 26 de abril de 2001, se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, cuyo artículo 2°, modificado por Ley N° 27877, dispuso que los sujetos obligados debían detraer del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con el Impuesto General a las Ventas, un porcentaje y depositarlo en las cuentas corrientes que para tal efecto el Banco de la Nación habilitaría a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 940²⁰ se modificó el sistema de pago de obligaciones tributarias, señalándose en su artículo 2° que éste tiene como finalidad generar fondos para el pago de: a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP y b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere en el inciso e) del artículo 115° del Código Tributario.

De acuerdo con el punto 2.2 del citado artículo, la generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8. En tal sentido, del precio a pagar, debe detraerse un monto determinado normativamente que será depositado en las referidas cuentas conforme con las reglas y condiciones previstas por la citada norma.

Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 3° de la referida norma, se entenderá por operaciones sujetas al sistema, entre otras²¹, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta (inciso a).

Por su parte, el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° indica que en caso de la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, los sujetos obligados a efectuar el depósito son: el adquirente del bien mueble o inmueble, el usuario del servicio o quien encarga la construcción, según corresponda. A ello se agrega que la SUNAT señalará casos en los que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes.

Asimismo, se prevé que cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo con lo establecido por la citada ley, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en el supuesto de la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse antes del traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previamente a dicho traslado. Se añade que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción serán los únicos obligados a efectuar el depósito.

²⁰ Publicado el 20 de diciembre de 2003. Cabe mencionar que tras sufrir modificaciones, se publicó un Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, el 14 de noviembre de 2004.

²¹ La norma prevé también como operaciones sujetas al sistema al retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas a que se refiere el inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV, al traslado de bienes fuera del centro de producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, siendo que el Decreto Legislativo N° 954, publicado el 5 de febrero de 2004, incluyó al transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Ahora bien, en cuanto a los depósitos, el artículo 6° de la referida norma prevé que el titular de la cuenta será el beneficiario de los depósitos realizados en aplicación del sistema y éste será, entre otros, el proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción. Asimismo, en relación con el momento de efectuar el depósito, el artículo 7° de la mencionada norma señala que éste deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos, de acuerdo con lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al sistema, siendo que en los casos de venta de bienes y prestación de servicios se ha previsto lo siguiente²²:

Venta de bienes	Prestación de Servicios
1. Antes del traslado del bien fuera del centro de producción.	1. Antes de la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT.
2. Después de la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT.	2. Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio.
3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT.	3. Después de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.
4. Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor.	

Por otro lado, el numeral 8.3 del artículo 8° de la anotada norma prevé que el Banco de la Nación comunicará mensualmente a la SUNAT la relación de las cuentas bancarias abiertas, indicando el nombre, número de RUC del titular y el número de la cuenta así como los montos depositados en las cuentas y los nombres de los sujetos obligados a efectuar los depósitos, en la forma, plazo y condiciones establecidas por la SUNAT.

Ahora bien, conforme con el numeral 18.1 del artículo 18° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, la constancia de depósito deberá contener como mínimo la siguiente información:

- Número de la cuenta en la cual se efectúa el depósito.
- Nombre, denominación o razón social y número de RUC del titular de la cuenta, salvo que se trate de una venta realizada a través de la Bolsa de Productos, en cuyo caso no será obligatorio consignar dicha información.
- Fecha e importe del depósito.

²² Cabe anotar que en el caso del retiro de bienes, se señala que el depósito debe efectuarse en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero. Asimismo, en el caso de la primera venta de bienes inmuebles, se prevén los siguientes supuestos: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total o 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT. En relación con los contratos de construcción, se señala que el depósito debe efectuarse: 1) Hasta la fecha del pago parcial o total, 2) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT o 3) Con anterioridad al inicio de la construcción. En el caso del traslado de bienes fuera del centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica con beneficio tributario hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, se señala que el depósito se realizará con anterioridad a dicho traslado, mientras que en el caso del transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre, deberá hacerse: 1) Con anterioridad al inicio del transporte, dentro de los plazos señalados por la SUNAT o cuando deba efectuarse el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje (el supuesto referido al transporte público se incorporó mediante el citado Decreto Legislativo N° 954).



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

- d) Nombre, denominación o razón social y número de RUC, de contar con este último, del sujeto obligado a efectuar el depósito²³.
- e) Código del bien o servicio por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4²⁴.
- f) Código de la operación sujeta al Sistema por la cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 5.
- g) Periodo tributario en el que se efectúa la operación sujeta al Sistema que origina el depósito, entendiéndose como tal²⁵:

g.1. Tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

g.2. Tratándose de la venta de bienes exonerados del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

De lo expuesto se aprecia que el SPOT o "Sistema de Detracciones" es un mecanismo a través del cual, se generan fondos para el pago de obligaciones tributarias, sustrayéndose o detrayéndose una parte del importe de las operaciones sujetas al sistema para depositarlo en una cuenta bancaria que, en el caso de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios, tiene por titular al proveedor del bien o prestador del servicio, siendo que la ley prevé el momento en que debe efectuarse dicho depósito, advirtiéndose además que por cada uno de dichos depósitos se genera información relacionada con la operación que se habría llevado a cabo.

Ahora bien, como el supuesto planteado tiene relación tanto con el Impuesto General a las Ventas como con el Impuesto a la Renta, corresponde glosar las normas pertinentes con relación al nacimiento de la obligación tributaria así como con la declaración y determinación de dichos impuestos.

Impuesto General a las Ventas

Conforme con los incisos a) y b) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-

²³ Mediante Resolución de Superintendencia Nº 098-2008-SUNAT, publicada el 19 de junio de 2008, vigente desde el 19 de julio de 2008, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "d) Número de RUC del sujeto obligado a efectuar el depósito. En caso dicho sujeto no cuente con número de RUC, se deberá consignar su número de DNI, y sólo en caso no cuente con este último se consignará cualquier otro documento de identidad.

Cuando el sujeto obligado a efectuar el depósito sea el proveedor del bien o el prestador del servicio por haber recibido la totalidad del importe de la operación sin que se haya acreditado el depósito respectivo, se consignará la información señalada en el párrafo anterior respecto del adquirente del bien o usuario del servicio".

²⁴ Mediante Resolución de Superintendencia Nº 293-2010-SUNAT, publicada el 31 de octubre de 2010, vigente desde el 1 de diciembre de 2010, se modificó este inciso, señalándose lo siguiente: "e) Código del bien, servicio o contrato de construcción por el cual se efectúa el depósito, de acuerdo a lo indicado en el Anexo 4".

²⁵ Inciso aplicable desde la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia Nº 317-2013-SUNAT, publicada el 24 de octubre de 2013, vigente a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

EF, dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles y la prestación de servicios en el país²⁶.

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria en relación con dichas operaciones, los incisos a) y c) del artículo 4º de la citada norma, prescriben, que en el caso de la venta de bienes, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero y en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero²⁷.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 3º del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, señala que se entiende por:

1. Fecha de entrega de un bien: la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente (inciso a).
2. Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: La de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero (inciso c)²⁸
3. Fecha en que se emita el comprobante de pago: La fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero (inciso d)²⁹. Sobre el particular, conforme con los numerales 1 y 5 del artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT³⁰, en el caso de la transferencia de bienes muebles, éstos deberán ser entregados, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, con la culminación del servicio o la percepción de la retribución, parcial o total, entre otros, lo que ocurra primero. Asimismo, en el penúltimo párrafo el citado artículo añade que la entrega de los comprobantes de pago podrá anticiparse a las fechas señaladas.

De otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 29º de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece que 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 mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido³¹. Asimismo, prevé que igualmente determinarán y pagarán el impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período.

²⁶ Véase la definición de venta y servicios en el artículo 3º de la referida norma (y modificatorias, de ser aplicables según el período).

²⁷ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 950, se señala que en el caso de la venta de bienes, la obligación nacerá en la fecha en que se emita el comprobante de pago "de acuerdo a lo que establezca el reglamento" o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, mientras que en el caso de la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago "de acuerdo a lo que establezca el reglamento" o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

²⁸ Tras la modificación prevista por el Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, publicado el 7 de octubre de 2005, se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

²⁹ Norma aplicable a partir de la entrada en vigencia del citado Decreto Supremo Nº 130-2005-EF (primer día calendario del mes siguiente al de su publicación).

³⁰ Antes de las modificaciones realizadas por Resolución de Superintendencia Nº 233-2008-SUNAT, publicada el 31 de diciembre de 2008.

³¹ Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 950, el primer párrafo del citado artículo hace referencia además al impuesto percibido.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Ahora bien, en relación con la obligación de llevar registros contables, el primer párrafo del artículo 37° de la citada ley dispone que los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo con las normas que señale el reglamento³².

De las citadas normas, puede señalarse, como conclusión preliminar, que en el caso del Impuesto General a las Ventas, la ley ha previsto el momento en que nacerá la obligación tributaria (lo que dependerá del tipo de operación que se realice), la obligación de registrar los comprobantes de pago que deben emitirse en el Registro de Ventas e Ingresos y los comprobantes de pago que se reciben en el Registro de Compras dentro de los plazos previstos normativamente, así como la obligación de declarar mensualmente las operaciones gravadas y exoneradas llevadas a cabo en el período anterior, dejándose constancia también del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido.

Esto es, la determinación de este impuesto se efectúa de forma mensual, siendo que el artículo 11° de la citada ley prevé que dicha determinación mensual se realiza deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, el que debe calcularse de acuerdo con lo previsto por la citada ley y su reglamento.

Impuesto a la Renta

Según el primer párrafo del artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable³³.

Por otro lado, conforme con el inciso a) del artículo 57° de la anotada norma, las rentas de tercera categoría³⁴ se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen³⁵.

Sobre el particular, cabe mencionar que si bien la generación de ingresos de una empresa en marcha es un hecho recurrente, a efecto del Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas deben ser establecidas en un período determinado. Al respecto, el citado artículo 57° señala que a los efectos de esta norma, "...el ejercicio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción". De acuerdo con ello, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006, se ha señalado que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto³⁶.

³² Similar texto se aprecia tras la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 950. Asimismo, sobre el particular, véase el artículo 10° del reglamento de la citada ley.

³³ Texto que fue recogido por el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

³⁴ Al respecto, véase el artículo 28° de la citada ley.

³⁵ Texto que se mantuvo con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 31 de diciembre de 2003.

³⁶ Sobre el devengo de los ingresos, REIG señala que: "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: 1. Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, 2. Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Por otro lado, en cuanto a la declaración del impuesto, el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé, entre otras disposiciones, que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable³⁷. El citado artículo también dispone que el pago de los saldos del impuesto que se calcule en la declaración jurada deberá acreditarse en la oportunidad de su presentación.

De lo señalado se advierte que conforme con lo previsto por la citada ley y los criterios vertidos por este Tribunal, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos gravados de tercera categoría deberán reconocerse en el ejercicio en el que se devenguen, siendo que para tal efecto, deberán haberse producido los hechos sustanciales que los generaron, esto es, deben haberse realizado las operaciones que originaron los ingresos y éstos deben haberse ganado, lo que implica a su vez que se hayan satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que ellos representan. Asimismo, conforme con la citada ley, se ha previsto la obligación de declarar anualmente las rentas obtenidas en el ejercicio gravable, para lo cual deberá atenderse a las normas y criterios citados³⁸.

Ahora bien, en cuanto al supuesto analizado, debe considerarse que es requisito indispensable para determinar sobre base cierta conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, a diferencia de la determinación sobre base presunta, la que es realizada a partir de hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. En tal sentido, la Administración debe disponer de todos los antecedentes relacionados con la efectiva realización del hecho imponible, el período al que corresponde y su cuantía, de forma que se pueda hacer una apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación habrá sido hecha sobre base presunta.

En efecto, en el caso de la determinación sobre base presunta, los datos referidos a la obligación tributaria y su cuantía son obtenidos por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Como se advierte, si bien a partir de los depósitos de detracciones se puede obtener información que podría estar referida a operaciones, como por ejemplo, los sujetos que las habrían llevado a cabo, el monto, el tipo de operación, el período al que correspondería, (esto último a partir de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia Nº 317-2013-SUNAT), dicha información podría no ser totalmente certera a efecto de ser usada en forma exclusiva para proceder a determinar sobre base cierta.

pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido 3. - No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún. Al respecto, véase: REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.

³⁷ Se exceptúa de esta obligación a los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría. A ello se agrega que la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto. Asimismo, se dispone que los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria y que las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

³⁸ Cabe precisar que en el caso de los pagos a cuenta del impuesto, conforme con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, se calculan a partir de los ingresos netos obtenidos en el mes, siendo que dicho monto no necesariamente coincidirá con la información que pueda obtenerse a partir de los depósitos de detracciones. En efecto, podría ocurrir que se efectúe por error un depósito de detracción respecto de una operación que no se encuentra sujeta al sistema, o que se trate de una operación exonerada o inafecta, o que se deposite por error en un mes posterior y no cuando debía hacerse, o en cuanto al importe del depósito, que se incurra en error en cuanto al nombre o número de cuenta del titular (proveedor) o en el porcentaje a utilizar.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

En efecto, ésta no permite conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como su dimensión pecuniaria. Así por ejemplo, considerándose el momento en el que debe efectuarse el depósito de la detracción, podría ocurrir que ello no coincida con el momento previsto por las normas que regulan al Impuesto General a las Ventas a efecto del nacimiento de la obligación tributaria, lo que condiciona las operaciones y montos que serán materia de declaración; no siendo posible establecer en forma exacta, a partir de la constancia del depósito de detracción, el periodo en que nace dicha obligación.

Igualmente, en el caso del Impuesto a la Renta, podría ocurrir que el devengo de un ingreso y la obligación de reconocerlo a efectos del impuesto no coincida con el momento en el que conforme con la citada norma, debe efectuarse el depósito de la detracción.

Asimismo, podría suceder que se efectúe por error un depósito de detracción respecto de una operación que no se encuentra sujeta al sistema, o que se trate de una operación exonerada o inafecta, por lo que en tales situaciones los depósitos de detracciones no estarían relacionados con ventas omitidas.

Además, debe considerarse el hecho que aun cuando el depósito de detracción sí se encontrara vinculado a una operación gravada, el cliente podría haber incurrido en un error en relación con el momento de efectuar el depósito (podría hacerlo, por ejemplo, en un mes posterior y no cuando debía hacerse), o en cuanto a su importe, supuesto en el que se daría lugar a una determinación incorrecta de la cuantía de la obligación; o incurrido en un error en el nombre o número de cuenta del titular (proveedor), lo que implicaría atribuir, a partir de dicha constancia de depósito, una obligación tributaria a una persona distinta.

Por otro lado, existen supuestos en los que existe obligación de realizar el depósito de detracción que no se relacionan con una operación de venta de bienes, como es el caso del traslado de bienes fuera del centro de producción, así como desde cualquier zona geográfica con beneficio tributario hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta, supuesto en el cual, el depósito se debe realizar antes de dicho traslado, lo que reafirma que la sola información obtenida de los depósitos de detracciones no basta por sí sola para realizar una determinación sobre base cierta, pues a través de ella no se puede establecer de forma fehaciente y precisa si se ha realizado una operación de venta gravada con el Impuesto General a las Ventas o que genere renta gravada, el sujeto del impuesto, la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, por lo que deberá realizarse actividad probatoria adicional.

En tal sentido, podrían efectuarse actuaciones adicionales, tales como cruces de información con los clientes que efectuaron las detracciones, a fin de verificar si corresponden a operaciones que efectivamente se realizaron, con el fin de determinar con certeza la obligación tributaria, el momento de su nacimiento y su cuantía, más aún si se tiene en cuenta que, como se ha señalado, el nacimiento de la obligación tributaria en el caso del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, al responder a presupuestos distintos, no necesariamente se producirá en un mismo momento, el que tampoco tiene que coincidir en todos los casos con el momento en el que nace la obligación de efectuar la detracción.

En consecuencia, se aprecia que de utilizarse únicamente la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario no se tiene certeza sobre la realización del hecho imponible, lo que impide determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

En tal sentido, se concluye que para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario".

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154° del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-09 de 25 de mayo de 2016, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que tal como se ha señalado precedentemente, a efecto de determinar ingresos omitidos, la Administración únicamente tomó la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones, a partir de la cual determinó ingresos no declarados por la suma de S/. 49 436,13 para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y dado que en el caso de autos la Administración tomó únicamente la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones de la recurrente, para determinar ingresos omitidos, en aplicación del criterio contenido en el precitado Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-09 de 25 de mayo de 2016, se concluye que el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la Resolución de Determinación N° 074-003-0003961, emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005, toda vez que la Administración efectuó únicamente el reparo bajo análisis por el citado tributo y período, el cual ha sido levantado en la presente instancia, corresponde dejar sin efecto el referido valor.

Reparo por diferencias entre ingresos registrados y los declarados

Que según consta en la Resolución de Determinación N° 074-003-0003948 (fojas 917 y 919), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la Administración reparó la diferencia entre los ingresos registrados y los declarados por la recurrente, sustentándose en los Resultados del Requerimiento N° 0722070000305.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Que mediante el Punto Nº 1 del Requerimiento Nº 0722070000305 (fojas 673 y 675)³⁹, la Administración señaló que en el periodo de setiembre de 2005, existía una diferencia entre las ventas declaradas y las anotadas en los libros contables, originando un importe omitido de S/. 11 000,00 en la declaración jurada del ejercicio 2005, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara dicha omisión, dejándose constancia en el Resultado del citado requerimiento (foja 672)⁴⁰, que mediante escrito de 25 de mayo de 2007 (foja 292), la recurrente reconoció que dicha diferencia se debió a un error involuntario, por lo que la Administración mantuvo el reparo.

Que conforme lo ha reconocido la propia recurrente, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 presentada mediante Formulario 656 Nº 100251567 (foja 42), no declaró la totalidad de las ventas anotadas en sus libros contables del periodo de setiembre de 2005 ascendentes a S/. 12 226,81 (foja 241) habiendo declarado por dicho periodo sólo la suma de S/. 1 227,00; existiendo por tanto una diferencia no declarada ascendente a S/. 11 000,00.

Que en tal sentido, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Reparo al gasto y al crédito fiscal por no utilizar medio de pago

Que según se verifica de las Resoluciones de Determinación Nº 074-003-0003948, 074-003-0003954, 074-003-0003956, 074-003-0003959 y 074-003-0003960 (fojas 905, 906, 917 y 919), emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, e Impuesto General a las Ventas de abril, junio, noviembre y diciembre de 2005, la Administración efectuó reparos por no haberse utilizado medios de pago para cancelar obligaciones, teniendo como sustento el Resultado del Requerimiento Nº 0722070000227.

Que de acuerdo con el artículo 3º de la Ley Nº 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5º, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4º de la referida ley, antes de la modificatoria establecida por el Decreto Legislativo Nº 975, aplicable al caso de autos, señalaba que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de cinco mil nuevos soles (S/. 5 000,00) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1 500,00).

Que conforme con el artículo 5º de la citada ley, los Medios de Pago que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3º son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores.

Que el primer párrafo del artículo 8º de la referida ley establece que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

Que el inciso b) del segundo párrafo del citado artículo 8º de mencionada ley, dispone adicionalmente que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas

³⁹ Notificado con arreglo a ley el 24 de mayo de 2007 (foja 676).

⁴⁰ Notificado con arreglo a ley el 5 de junio de 2007 (foja 672)



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que además, se establece que en el caso que el deudor tributario indebidamente utilice gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de las normas expuestas se tiene que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior a S/. 5 000,00 ó US\$ 1 500,00, se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5° de la citada ley, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos, para efecto de aplicar el gasto y crédito fiscal a que se refieren el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas respectivamente, lo que implica que en caso que la forma de extinguir dichas obligaciones se produzca por un medio distinto, como la compensación, siempre y cuando se encuentre debidamente acreditada, no será necesario que estos se utilicen, criterio establecido por este Tribunal en Resoluciones tales como las N° 11869-1-2008 y 15666-5-2012.

Que mediante los Puntos 13 y 14 del Requerimiento N° 0722070000227 (foja 664), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara haber utilizado medios de pago para efectuar la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 4 del citado requerimiento (foja 653), toda vez que los importes de las operaciones de cada comprobante superaban el monto señalado en el artículo 4° de la Ley N° 28194.

Que en el escrito presentado el 26 de abril de 2007 (foja 286), la recurrente señaló que respecto a las facturas observadas de su proveedor Pesquera Industrial El Ángel S.A., por la adquisición de combustible no podía presentar medio de pago, toda vez que dicho proveedor era a la vez su cliente, y en ese sentido, por la venta del producto que realiza, dicho proveedor le abastece de combustible, restando a lo vendido el combustible entregado, emitiéndose para tal efecto liquidaciones de pesca.

Que en el Punto N° 14 del Resultado del Requerimiento N° 0722070000227 (fojas 653, 644 y 649), la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago respecto de las siguientes facturas:

Proveedor	Foja	N° de Factura	Fecha de emisión	Mes de Registro	Valor de Venta (S/.)	IGV (S/.)	Total (S/.)	Observación
Pesquera Industrial El Angel S.A.	355	013-0007267	21/04/2005	Abril 2005	5 233,80	994,42	6 228,22	No acreditó el medio de pago por el monto total
Pesquera Industrial El Angel S.A.	350	005-0005129	14/04/2005	Junio 2005	5 233,80	994,42	6 228,22	No acreditó el medio de pago por el monto total
Pesquera Industrial El Angel S.A.	351	013-0007375	09/06/2005	Junio 2005	4 535,96	861,83	5 397,79	No acreditó el medio de pago por el monto total
Pesquera Industrial El Angel S.A.	352	013-0007327	12/05/2005	Junio 2005	4 361,50	828,68	5 190,18	No acreditó el medio de pago por el monto total
Pesquera Industrial El Angel S.A.	353	013-0007420	23/06/2005	Junio 2005	4 884,88	928,13	5 813,01	No acreditó el medio de pago por el monto total
Pesquera Industrial El Angel S.A.	354	013-0007441	30/06/2005	Junio 2005	5 321,03	1 011,00	6 332,03	No acreditó el medio de pago por el monto total
Juan Carlos Zúñiga Calderón	348	002-00202	04/11/2005	Noviembre 2005	5 808,40	1 103,60	6 912,00	No acreditó el medio de pago por el monto total
Juan Carlos Zúñiga Calderón	349	001-00215	12/11/2005	Noviembre 2005	7 226,89	1 373,11	8 600,00	No acreditó el medio de pago por el monto total



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

Marcos Enrique Flores Ballena	345	003-000288	28/11/2005	Noviembre 2005	1 782,35	338,65	2 121,00	Factura emitida por S/. 11 121,00. Acreditó medios de pago por S/. 9 000,00. Se reparó la diferencia.
Corporación Maderera Ferpesi S.A.C.	331	002-0000341	31/12/2005	Diciembre 2005	1 677,31	318,69	1 996,00	Factura emitida por S/. 9 996,00. Acreditó medios de pago por S/. 8 000,00. Se reparó la diferencia.
Ika Steel S.C.R.L.	329	001-000185	21/12/2005	Diciembre 2005	7 142,86	1 357,14	8 500,00	No acreditó el medio de pago por el monto total
Total reparo S/.					53 208,78	10 109,67	63 318,45	

Que de la verificación de los citados comprobantes de pago (fojas 329, 331, 345 y 348 a 355), se tiene que superan el importe de S/. 5 000,00, por lo que conforme con lo establecido por el artículo 4° de la Ley N° 29194, correspondía que la recurrente utilizara los medios de pago a que se refiere el artículo 5° de la citada ley.

Que no obstante ello, según se observa de autos la recurrente no cumplió con acreditar durante la etapa de fiscalización que las citadas facturas fueran canceladas a través de medios de pago, a pesar de haber sido requerida expresamente mediante Requerimiento N° 0722070000227.

Que si bien, respecto de su proveedor y cliente Pesquera Industrial El Ángel S.A. la recurrente adjuntó en la fiscalización documentos denominados "pre liquidaciones de pesca comprada" (fojas 333, 334, 336 a 338 y 340 a 342), con los que pretende sustentar la compensación de compra de combustible con la venta de productos hidrobiológicos, realizada a su proveedor y cliente, no se aprecia de autos información que permita verificar que las referidas pre liquidaciones hubiesen sido compensadas con las Facturas N° 013-0007267, 005-0005129, 013-0007375, 013-0007327, 013-0007420 y 013-0007441 materia de reparo, siendo además que tales facturas fueron emitidas de abril a junio de 2005, mientras que las pre liquidaciones de pesca fueron emitidas por operaciones efectuadas en el mes de noviembre de 2005⁴¹, debiendo añadirse que la recurrente no proporcionó los asientos contables de la compensación alegada, por lo que se concluye que dicha compensación no ha sido acreditada con la documentación correspondiente.

Que cabe señalar que respecto de las demás Facturas N° 002-00202, 001-00215, 003-000288, 002-0000341 y 001-000185, emitidas por otros proveedores, la recurrente no sustentó la utilización de medios de pago, según los montos indicados en el cuadro precedente.

Que en tal sentido corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Reparo al gasto y al crédito fiscal por operaciones en las que no se acreditó la fehaciencia

Que conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003947 a 074-003-0003960 (fojas 905, 906, 913, 914, 917, 919, 922 y 923), emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2005 e Impuesto General a las Ventas de agosto a noviembre de 2003, y de marzo a julio y octubre a diciembre de 2005, la Administración efectuó reparos al gasto y al crédito fiscal por

⁴¹ Asimismo, en las pre liquidaciones se hace referencia a guías de remisión que corresponden a otras facturas emitidas por Pesquera Industrial El Ángel S.A., del mes de noviembre y que no son materia de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

operaciones en las que no se acreditó la fehaciencia⁴², señalando como sustento el Resultado del Requerimiento N° 0722070000227.

Que al respecto, en la resolución apelada (foja 944 vuelta) se indica que se mantiene el reparo por operaciones en las que no se acreditó la fehaciencia solo en cuanto a los comprobantes emitidos por Dogner Lizith Díaz Chiscul y Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez, levantando dicho reparo respecto de las demás facturas señaladas en los referidos valores.

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirían 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 estuviera expresamente prohibida por dicha ley⁴³.

Que de acuerdo con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo N° 950, prescribe que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, y el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Que asimismo, el inciso a) del artículo 44° de la referida Ley del Impuesto General a las Ventas, prevé que se considera como operación no real aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

Que mediante el Punto 12 y Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° 0722070000227 (fojas 656 a 661 y 664), la Administración observó, entre otras, las siguientes facturas:

	Proveedor	N° de Factura	Fecha	Mes de Registro	Bien	Valor de Venta S/.	IGV S/.
1	Dogner Lizith Díaz Chiscul	001-00662	07/05/2005	Mayo 2005	Paño – 190 kilos	3 193,28	606,72
2	Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez	002-000116	08/05/2005	Mayo 2005	Filtros y otros	3 357,98	638,02
Total S/.						6 551,26	1 244,74

Que en tal sentido, mediante el referido Requerimiento N° 0722070000227, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la fehaciencia de las citadas operaciones, debiendo adjuntar para ello la documentación sustentatoria correspondiente.

⁴² Lo que se corrobora del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 679) y las cédulas de auditoría con el detalle de reparos de los tributos y periodos fiscalizados (fojas 600 a 602, 604, 605, 596 y 597), elaborados y suscritos por el auditor.

⁴³ Redacción similar se encontraba en el artículo 37° del TUO aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado mediante Decreto Legislativo N° 945.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Que mediante escrito presentado el 26 de abril de 2007 (foja 286), con relación a dichas facturas, la recurrente señaló que correspondían a compras de materiales que muchas veces no encontraba en Chimbote, por lo que efectuaba las compras en la ciudad de Chiclayo, trasladándolas en su camioneta, a través de agencias o en las mismas embarcaciones.

Que en el Punto Nº 12 y Anexo 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0722070000227 (fojas 647, 649 y 650), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las referidas operaciones, procediendo a reparar el gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2005.

Que al respecto, la recurrente a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, mediante el citado requerimiento, no cumplió con presentar documentación sustentatoria que acreditara la fehaciencia de las operaciones descritas en los comprobantes de pago emitidos por Dogner Lizith Díaz Chiscul y Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez, como pudieron ser proformas, órdenes de pedido, guías de remisión, entre otros, que demostraran el traslado de los bienes desde el local del proveedor hacia el local de la recurrente y/o el lugar donde se encontrara la embarcación pesquera que requería de dichos bienes, los partes de almacén que sustentaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, o cualquier otro documento que acredite lo antes mencionado.

Que asimismo, obran a fojas 399 a 411 y 417 a 420, las manifestaciones rendidas por Dogner Lizith Díaz Chiscul y Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez ante funcionarios de la Administración, el 12, 13 y 15 de diciembre de 2005, y el 18 de abril de 2006, en las que señalaron que no emitieron ningún comprobante de pago, y que no realizaron operaciones comerciales.

Que atendiendo a lo expuesto y del 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 la fehaciencia de las operaciones; verificándose además que la Administración llevó a cabo verificaciones adicionales para sustentar las observaciones efectuadas, respecto de las facturas emitidas por Dogner Lizith Díaz Chiscul, y Julisa Francisca Gutierrez Rodriguez, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, debiéndose confirmar la resolución apelada en cuanto a dichas facturas.

Que de otro lado, según consta en las mencionadas Resoluciones de Determinación Nº 074-003-0003947 a 074-003-0003960, la Administración reparó las facturas emitidas por otros proveedores⁴⁴ al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones, no obstante, dicho reparo fue levantado por la Administración en la etapa de reclamación al considerar que no estaba debidamente sustentado; sin embargo, señaló que respecto de tales facturas correspondía repararlas por no haberse acreditado la causalidad del gasto.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución Nº 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se

⁴⁴ Facturas emitidas por Importadora Automotriz Sudamérica S.A.C., Negocios Omega S.R.L., Fernando Pérez Silva, José Delfín Palma Lumbres, Inversiones Santa Fe E.I.R.L., Carlos Alberto Agurto Moreno, Lubricantes Continental E.I.R.L., Magran S.A., Repuestos El Renuevo E.I.R.L., El Señor del Mar S.A.C., Juan Carlos Zúñiga Calderón, Alfredo Sampén Alquizar, Gloria Huamán Cavero, Manuel Aurelio Castro Bravo, Nancy Farroñán Ojeda, Importaciones Diesel Power S.A.C., Tiendas el Latino E.I.R.L., Repuestos y Servicios El Renuevo S.R.L., A&M Seguridad y Supervivencia en el Mar S.A.C., Saldaña Motors E.I.R.L., D.B.C. E.I.R.L., José G. Monja Benites, Autobacs Reyes E.I.R.L., Marcos Enrique Flores Ballena, Segundo Quiroga Monja, Jhoanna Manayalle Saavedra, Mery Noemí Cruz Zavaleta, Ika Steel S.C.R.L. y Corporación Maderera Ferpesi S.A.C.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en tal sentido, se aprecia que la Administración en la instancia de reclamación modificó el fundamento del reparo respecto de tales proveedores, formulado durante el procedimiento de fiscalización, el cual se sustentaba en que no se encontraba acreditada la fehaciencia (realidad de la operación), en tanto que en la resolución apelada señaló que no se encontraba acreditada la relación de causalidad, esto es, que la operación sí existió pero no se acreditó su necesidad y destino.

Que al respecto, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, de conformidad con el artículo 127° del Código Tributario, aplicable al caso de autos, ello no la faculta a modificar o cambiar el sustento del reparo, y en ese sentido, ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del citado código⁴⁵, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo respecto de las mencionadas facturas, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente.

Reparo por diferencia entre el crédito fiscal registrado y el declarado

Que de la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003956 (fojas 905 y 906), emitida por el Impuesto General a las Ventas de junio de 2005, se tiene que la Administración reparó la diferencia entre el crédito fiscal registrado y el declarado, sustentándose en los Resultados del Requerimiento Nº 0722070000302.

Que conforme se tiene del Punto Nº 1 del Requerimiento Nº 0722070000302 (fojas 668 y 670), la Administración observó el crédito fiscal declarado por la recurrente en el mes de junio de 2005, toda vez que existía una diferencia entre dicho crédito fiscal anotado en el Registro de Compras y el declarado, cuyo importe asciende a S/. 9 207,00, por lo que le solicitó que sustentara dicha diferencia, dejándose constancia en el Resultado del citado requerimiento (foja 667), que mediante escrito de 25 de mayo de 2007, la recurrente reconoció que dicha diferencia se debió a un error involuntario, por lo que la Administración mantuvo el reparo.

Que de la verificación del Registro de Compras Nº 01 (fojas 213 a 216), se tiene que la recurrente anotó en el mes de junio de 2005, compras que le otorgaron derecho a crédito fiscal por el importe total de S/. 9 526,94, sin embargo, de la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de junio de 2005, presentada mediante Formulario 621 Nº 4451107 el 13 de julio de 2005 (foja 46), se aprecia que declaró un crédito fiscal ascendente a S/. 18 734,00; en ese sentido, al haberse constatado que la recurrente declaró un crédito fiscal en exceso por el importe de S/. 9 207,00, que no ha sido sustentado, corresponde mantener dicho reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº 074-002-0010238 a 074-002-0010252

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

⁴⁵ Según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Que asimismo, el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada mediante Ley Nº 27335, vigente para el caso de autos, establecía que la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

Que por su parte, la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada mediante Decreto Legislativo Nº 953, también aplicable al caso de autos, establecía que la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito y otro concepto similar determinado indebidamente.

Que las Resoluciones de Multa Nº 074-002-0010238 a 074-002-0010251, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2005 y del Impuesto General a las Ventas de agosto a noviembre de 2003, marzo a julio y octubre a diciembre de 2005, teniendo como sustento los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 074-003-0003947 a 074-003-0003960, respecto de las cuales se ha establecido en la presente instancia que corresponde mantener los siguientes: i) Diferencias entre los ingresos registrados y los declarados, ii) Reparos al gasto y crédito fiscal por no acreditar utilización de medio de pago y iii) Reparos por diferencia entre el crédito fiscal registrado y el declarado; levantar el reparo por ingresos omitidos según la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones; confirmar el reparo por operaciones no fehacientes en cuanto a las facturas de Dogner Lizith Díaz Chiscul y Julisa Francisca Gutiérrez Rodríguez; y declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto al reparo por no acreditar la causalidad del gasto.

Que en tal sentido, corresponde resolver de igual forma respecto a las citadas resoluciones de multa, debiendo la Administración reliquidar el importe de dichas sanciones.

Que respecto a la Resolución de Multa Nº 074-002-0010252 (foja 879), se tiene que fue girada por la citada infracción, respecto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2005, teniendo como sustento el reparo a la base imponible por ingresos omitidos según la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones, contenido en la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003961, el cual fue levantado en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, revocando la apelada en este extremo y dejando sin efecto la citada resolución de multa.

Resolución de Multa Nº 074-002-0010253

Que la Resolución de Multa Nº 074-002-0010253 (foja 878), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, señalando como sustento el Requerimiento Nº 0721070000021.

Que el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción tributaria, no exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

solicite, la cual, según lo previsto por la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, se encuentra sancionada con una multa ascendente a 0,6% de los ingresos netos.

Que sobre el particular, el numeral 5 del artículo 87° del citado código establece que los administrados deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° 0721070000021 (foja 630)⁴⁶, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los estados de cuenta proporcionados por las instituciones del sistema financiero; siendo que en el Resultado del citado requerimiento (foja 627)⁴⁷, se dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, lo que acredita la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que asimismo, la referida documentación le fue reiterada mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 0722070000227 (foja 665), apreciándose de su resultado (foja 650), que la recurrente exhibió lo solicitado en forma parcial, por lo que al no haber subsanado la infracción no le corresponde rebaja de la sanción.

Que en ese sentido, toda vez que el importe de la multa ascendente a S/. 6 514,00, corresponde al 0,6% de los ingresos netos⁴⁸, la misma se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 074-002-0010254

Que la Resolución de Multa N° 074-002-0010254 (foja 877), ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, sustentándose en el Requerimiento N° 0722070000187.

Que el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación, siendo que conforme la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada mediante el citado decreto legislativo, vigente para el caso de autos, le correspondía una sanción del 40% de la UIT.

Que al respecto, la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, aplicable al caso de autos, establecía en los numerales 1 y 2 del su artículo 1°, que el Registro de Compras y de Ventas no podían tener un atraso mayor a los diez (10) días hábiles contándose desde el primer día hábil siguiente a aquel en que se emitía recibía o emitía el comprobante de pago respectivo, asimismo el numeral 7 del citado artículo señalaba que tratándose del Libro Diario y Mayor, no podían tener un atraso mayor a tres (3) meses.

⁴⁶ Notificado con arreglo a ley el 16 de febrero de 2007 (foja 631).

⁴⁷ Notificado con arreglo a ley el 11 de abril de 2007 (foja 626).

⁴⁸ Conforme se aprecia de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (foja 44), los ingresos netos ascienden al importe de S/. 1 085 733,00.



Tribunal Fiscal

N° 06415-10-2016

Que en el Punto N° 14 del Requerimiento N° 0722070000187 (foja 638)⁴⁹, la Administración señaló que al verificar los Libros Caja, Diario y Mayor, observó que éstos sólo tenían anotaciones de operaciones hasta diciembre de 2005, mientras que los Registros de Compras y de Ventas, hasta setiembre y diciembre de 2006, respectivamente, incurriendo de esta forma en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que le solicitó que subsanara dichas infracciones.

Que mediante el Punto N° 14 del resultado del citado requerimiento (foja 632)⁵⁰, la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que procedió a emitir la multa correspondiente.

Que según se aprecia de la "Cédula de situación legal de libros y registros contables" (foja 625), así como de las copias del folio de legalización de los Libros Caja, Diario y Mayor, y de los Registros de Compras y de Ventas (fojas 197, 180, 160, 237 y 251), éstos eran llevados en forma manual, habiendo sido legalizados el 3 de setiembre de 2003, ante el notario Domingo E. Dávila Fernández, con número de legalización N° 2689/03, 2691/03, 2688, 2694/03 y 2693, respectivamente, con anotaciones desde agosto de 2003 hasta diciembre de 2005 en el caso de los referidos libros y desde agosto y setiembre de 2003 hasta setiembre y diciembre de 2006, en el caso de los mencionados registros, respectivamente.

Que conforme se tiene de autos (foja 625), en la fiscalización efectuada a la recurrente, se detectó que los citados registros y libros contables se encontraban con un atraso mayor al permitido por la normativa vigente, en ese sentido, estando al resultado del citado requerimiento, y al haberse acreditado la comisión de la infracción bajo análisis, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 074-002-0010255

Que la Resolución de Multa N° 074-002-0010255 (foja 876) se emitió por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, por presentar la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT correspondiente al ejercicio 2004 no conforme con la realidad, sustentándose en el Requerimiento N° 0722070000187 y su resultado.

Que el numeral 4 del artículo 176° del citado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conforme con la realidad, siendo que de acuerdo a lo previsto por la Tabla I del cuadro de Infracciones y Sanciones, aprobada por el citado decreto legislativo, aplicable al caso de autos, le correspondía una sanción del 80% de la UIT.

Que de acuerdo con el numeral 2.1 del artículo 2° del Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT, dicha declaración tiene carácter de jurada, conforme con lo dispuesto en el artículo 88° del Código Tributario, y es de tipo informativo, según lo señalado en la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT.

Que el artículo 5° del citado reglamento, sustituido por el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 251-2005-SUNAT⁵¹, dispone que las declaraciones deberán incluir las operaciones con terceros que el declarante hubiera realizado durante el ejercicio, en calidad de proveedor o cliente, agregando que para tal efecto se entenderá como operación con tercero en calidad de proveedor o

⁴⁹ Notificado con arreglo a ley el 27 de febrero de 2007 (foja 641).

⁵⁰ Notificado con arreglo a ley el 10 de abril de 2007 (foja 632).

⁵¹ Publicada el 20 Diciembre 2005, vigente a partir del 30-12-2005.



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

cliente a la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada tercero, siempre que dicha suma sea mayor a las 2 UIT.

Que el inciso e) del artículo 1° de dicha norma define como transacción a aquéllas gravadas o no con el Impuesto General a las Ventas conforme con las normas que regulan dicho tributo, por las que exista la obligación de emitir comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, y que deban ser incluidas en la declaración del impuesto.

Que mediante los Puntos Nº 11 y 13 del Requerimiento Nº 0722070000187 (foja 638)⁵², la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la información presentada en su Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT correspondiente al ejercicio 2005, detectó que no cumplió con informar correctamente las operaciones efectuadas con algunos clientes y algunos proveedores⁵³, tal como lo detalló en el Anexo Nº 3 al citado requerimiento (foja 634), apreciándose que la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada cliente o proveedor eran mayores a 2 UIT por lo que correspondía que fuesen informadas, lo que confirma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, por lo que le requirió que subsanara dicha observación hasta el cuarto día hábil siguiente de notificado dicho requerimiento, esto es, hasta el 5 de marzo de 2007, pudiendo acogerse al régimen de gradualidad.

Que la recurrente mediante presentado el 7 de marzo de 2007 (fojas 281 y 282), señaló que no procedió a comunicar las ventas, pues estas no superaban las 2 UIT, y respecto a las compras realizaría los cruces de información, a efectos de realizar la subsanación y rectificación correspondiente.

Que según se dejó constancia en los Puntos Nº 11 y 13 del Resultado del mencionado requerimiento⁵⁴ (foja 632), una vez vencido el plazo otorgado, la recurrente no sustentó dichas diferencias, ni procedió a efectuar la subsanación respectiva, por lo que, al haberse verificado que la infracción imputada se encuentra conforme a ley, corresponde verificar el importe de la sanción impuesta.

Que en ese sentido, toda vez que el importe de la multa ascendente a S/. 2 720,00, corresponde al 80% de la UIT⁵⁵, y al haberse verificado que no le corresponde la aplicación del régimen de gradualidad ya mencionado, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que resulta pertinente indicar que si bien la recurrente mediante Formulario 3500 Nº 883495008 de 26 de abril de 2007, modificó la información contenida en su declaración anual de operaciones con terceros – DAOT, del ejercicio 2005; ello fue realizado fuera del plazo otorgado para dicho fin, por lo que no resulta aplicable el régimen de gradualidad a que hacía referencia la Resolución de Superintendencia Nº 159-2004/SUNAT, vigente para el caso de autos.

Que carece de sustento el argumento de la recurrente en el sentido que la resolución de intendencia apelada no ha sido emitida con arreglo a ley pues las resoluciones de determinación y multa impugnadas no explican ni detallan los fundamentos que les sirvieron de base; toda vez que de la revisión de la resolución apelada se tiene que expone todos los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, siendo además que no se advierte de los valores materia de autos situación alguna que acarree su nulidad, dado que cuentan con los requisitos señalados en el artículo 77° del Código Tributario⁵⁶ para su emisión.

⁵² Notificado con arreglo a ley el 27 de febrero de 2007 (foja 641).

⁵³ Pesquera Exalmar S.A. (cliente) y Pesquera Industrial El Ángel S.A. (proveedor).

⁵⁴ Notificado con arreglo a ley el 10 de abril de 2007 (foja 632).

⁵⁵ La UIT vigente para el ejercicio 2006 ascendía a S/. 3 400,00.

⁵⁶ Conforme con el artículo 77° del Código Tributario, "La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario. 2. El tributo y el período al que corresponda. 3. La base imponible. 4. La tasa. 5. La



Tribunal Fiscal

Nº 06415-10-2016

Que en cuanto a la solicitud de la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, cabe indicar que no corresponde dilucidar dicha pretensión en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento de cobranza coactiva que se hubiere iniciado o a través de la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario, por lo que no resulta atendible.

Con los vocales Guarníz Cabell y Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia Nº 0760140002673/SUNAT de 28 de noviembre de 2008, en el extremo referido al reparo por operaciones en las que no se acreditó la causalidad del gasto.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0760140002673/SUNAT de 28 de noviembre de 2008, en el extremo referido al reparo por ingresos omitidos según la información de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones y las resoluciones de multa vinculadas a dicho reparo, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, asimismo, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº 074-003-0003961 y la Resolución de Multa Nº 074-002-0010252; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
3. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

"Para efectos de determinar sobre base cierta el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario".

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

Charca Huáscupe
Secretario Relator
VA/CHH/HB/rag

cuantía del tributo y sus intereses. 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses".