



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

EXPEDIENTE N° : 15172-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 7 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 29 de setiembre de 2017, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y las Resoluciones de Multa N° [redacted]

giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y setiembre a diciembre 2014 y multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las notas de crédito al ser consideradas como otros ingresos es solo para efectos de la presentación del estado de resultados, mas no para efectos tributarios, según lo señalado por el Plan Contable General Empresarial, lo que no significa que deban incluirse en la base para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al no constituir ingresos devengados en el mes, según lo señalado en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, toda vez que no se tiene certeza sobre la cuantía de los descuentos al ser éstos determinados con posterioridad; lo que ha sido confirmado por el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, siendo que los importes detallados en las notas de crédito recibidas de sus proveedores no se conocían hasta fin de mes, no podían ser consideradas como ingresos devengados del periodo; criterio contenido en las Resoluciones N° 00774-3-2015 y 631-2-98.

Que refiere que producto de la reestructuración de su contabilidad, efectuada a raíz de la pérdida de su CPU, libros y registros contables comunicada a la Administración, cumplió con presentar copia de los Formatos 3.17 y 3.20 del Libro de Inventario y Balances en los cuales determinó coeficientes menores a los declarados en los Formularios PDT 625 N° [redacted] presentados por los periodos abril y julio de 2014 respectivamente, con la finalidad que se inicie la fiscalización programada, no obstante que, por dichos periodos, no logró ingresar las rectificatorias de los referidos Formularios PDT, debido a que el sistema de la SUNAT mantenía deshabilitada la casilla correspondiente a periodos tributarios, siendo que ante esta imposibilidad efectuó consultas a la Administración, confirmándole que dicho Formulario PDT 625 no cuenta con la opción para rectificar, siendo afectado su derecho como contribuyente a rectificar o sustituir su declaraciones juradas conforme lo establece el artículo 92 del Código Tributario.

Que agrega que no se encuentra de acuerdo con la Administración en cuanto a que señala que los importes declarados en los citados Formularios PDT 625 N° [redacted] no corresponden a lo registrado en el Libro de Inventarios y Balances Formatos 3.17 y 3.20, pues adicionalmente al impedimento de la presentación de las declaraciones rectificatorias señalado en el considerando anterior, ha cumplido con sustentar sus costos y gastos, así como con todos los requisitos señalados por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, tales como: haber presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta antes de la presentación del Formulario PDT 625, no contar con deuda en los meses de enero a abril, anotar en el Libro de Inventario y Balances Formatos 3.17 y 3.20; siendo que la referida norma en ninguna parte, refiere el desconocimiento total del coeficiente determinado en los Formularios PDT 625, sino más bien se refiere al cumplimiento de requisitos, los cuales fueron cumplidos, por lo que la Administración durante el procedimiento de fiscalización debió determinarle otro coeficiente que le permitiera subsanar y pagar, a fin de acogerse al régimen de gradualidad, como se ha efectuado para los periodos de mayo a julio de 2014.



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

Que señala que producto de la reestructuración de su contabilidad, se determinó un coeficiente menor al establecido en sus Formularios PDT 625, lo que evidencia que no se estaría perjudicando al Estado en el pago de sus obligaciones, y toda vez que sus costos y gastos cumplen con los requisitos formales para su deducción, el cambio de coeficiente debe mantenerse puesto que determinó y pagó un impuesto mayor al que figura en sus papeles de trabajo.

Que por otro lado, añade que en el Resultado del Requerimiento N° no se señaló el monto ni el detalle de los reparos en que habría incurrido en lo que se refiere al pago de los intereses que se generarían al aplicar el coeficiente del 1,5% a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, puesto que solo hace referencia al Resultado del Requerimiento N° siendo que éste contiene una base legal diferente a la contenida en el Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° por lo que tales valores devienen en nulos.

Que solicita la suspensión de cualquier procedimiento de cobranza coactiva sobre los valores materia de autos, puesto que de acuerdo a sus fundamentos de impugnación, queda claro la inexigibilidad de su cobranza.

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos y por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014 al no declarar como ingresos las citadas notas de crédito y desconocimiento del cambio del coeficiente aplicable; siendo, además, que determinó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° ¹ (foja 2539) y los Requerimientos N° (fojas 2450 y 2451) (fojas 2457 a 2459), (foja 2469), (fojas 2475 a 2477), (fojas 2485 a 2491) y ² (fojas 2503 a 2515), la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que producto del citado procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible del referido tributo y ejercicio por notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos, recibos por honorarios no sustentados, gastos de compensación por tiempo de servicios de ejercicios anteriores alquileres sin sustento y/o sin medio de pago notas de crédito recibidas desconocidas como costo, y a los pagos a cuenta de dicho tributo respecto de los periodos enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014 por no declarar como ingresos las notas de crédito recibidas y desconocimiento del cambio de coeficiente, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que como consecuencia de ello, se emitieron la Resolución de Determinación N° (fojas 2732 a 2735), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2736/reverso, 2737 a 2742), por intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014; y las Resoluciones de Multa N° (fojas 2743/reverso, 2744, 2745/reverso y 2746 a 2757), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

¹ Notificada el 8 de marzo de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2540).

² Notificados el 8 de marzo, 15 de abril, 11 y 25 de octubre de 2016, y 13 de febrero de 2017 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2452, 2460, 2470, 2478, 2492 y 2516).



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

Nulidades

Que la recurrente alega la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] señalando que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] no se indicó el monto ni el detalle de los reparos en que habría incurrido en lo que se refiere al pago de los intereses que se generarían al aplicar el coeficiente del 1,5% a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, puesto que sin señalar base legal, solo hace referencia al Resultado del Requerimiento N° [redacted] siendo que éste contiene una base legal diferente a la contenida en el Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] por lo que tales valores devienen en nulos.

Que conforme al primer párrafo del artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF³, durante el mencionado procedimiento la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos y resultados del requerimiento.

Que al respecto, el artículo 4 del mismo reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar y que será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario.

Que precisa dicho artículo 4 que el requerimiento, además de lo establecido por el artículo 2 del citado reglamento, deberá indicar, entre otros, el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

Que de acuerdo al artículo 6 del citado reglamento, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, el Resultado de Requerimiento era el documento mediante el cual se comunicaba al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento, asimismo, podía utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizaba para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Que de autos se tiene que si bien en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado (foja 2524/reverso), la Administración no efectuó un análisis respecto a la legalidad de la variación del coeficiente aplicable para el cálculo los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado efectuado por la recurrente, cabe indicar que dicho análisis fue realizado en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado (fojas 2495 a 2498); siendo que en estos actos administrativos la Administración planteó los argumentos de hecho y derecho que motivaban dicho reparo; por lo que resultaba válido que la Administración luego de determinar la observación por concepto de las notas de crédito recibidas y no registradas como ingresos, que tenía incidencia en el cálculo de los pagos a cuenta, hubiese señalado que la cuantificación de la misma se hiciera considerando el porcentaje de 1,5%

³ Aplicable al caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

determinado en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] carece de sustento.

[redacted]; por lo que lo alegado al respecto

Que en cuanto a la nulidad de las resoluciones de determinación impugnadas, sustentada en que contienen una base legal diferente al Resultado del Requerimiento N° [redacted] cabe indicar que de su revisión se aprecia que éstas fueron emitidas cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario⁵, habiéndose indicado las bases legales y los motivos determinantes de los reparos, así como la determinación de la deuda tributaria o saldo a favor, sustentándose, a su vez, entre otros, en los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados; siendo que de la revisión de éstos actos administrativos, se aprecia que contienen las bases legales que sirvieron de sustento a las observaciones efectuadas por los pagos a cuenta (cambio de coeficiente y notas de crédito recibidas), las que en estricto coinciden con las recogidas en los valores de materia autos, por lo que la nulidad deducida carece de sustento.

Resolución de Determinación N°

Que de la resolución apelada (fojas 2787 a 2791), se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento respecto de la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; sin embargo, de la revisión del recurso de reclamación (fojas 2699 a 2705), se aprecia que la recurrente no impugnó dicho valor, por lo que no correspondía que la Administración se pronunciara respecto de éste, debiendo, en consecuencia, declarar nula la resolución apelada en este extremo, al haber vulnerado el procedimiento legal establecido, conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° [redacted] (foja 2744), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenida en la Resolución de Determinación N° [redacted]

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del citado código, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, constituye infracción 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.

⁴ Es preciso anotar que en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado (foja 2512/reverso y 2524/reverso), se indicó que en caso no sustentara lo referido a las notas de crédito recibidas se estaría afectando, además de los ingresos registrados y declarados en el ejercicio 2014, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ingresos por notas de crédito recibidas en los meses que correspondía. Asimismo, se indicó que para efectos del cálculo de los pagos a cuenta se aplicaría el coeficiente del 1,5% al no haberse sustentado la correcta modificación del coeficiente, según el Requerimiento N° [redacted] y su resultado.

⁵ El artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1315, prevé que 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 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, y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Asimismo, indica que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06504-2-2002, 05111-1-2003, 03947-1-2003, 05349-3-2005 y 12224-4-2011, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que este Tribunal en la Resolución N° 04170-1-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, ha señalado que procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que como resultado del aludido procedimiento de fiscalización seguido con Orden de Fiscalización N° (foja 2538), la Administración reparó, entre otros, la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por recibos por honorarios no sustentados, gastos de compensación por tiempo de servicio de ejercicios anteriores y alquileres sin sustento y/o sin medio de pago, notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos y notas de crédito recibidas desconocidas como costo; emitiendo, en consecuencia, la Resolución de Determinación N° por el anotado tributo y ejercicio (fojas 2732 a 2735).

Que asimismo, emitió la Resolución de Multa N° (fojas 2743/reverso y 2744), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; las que se encuentran sustentadas en los reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y que dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° no fue impugnada por la recurrente, por lo que conforme con el criterio de este Tribunal señalado en la Resolución N° 04170-1-2011 antes citada, corresponde emitir pronunciamiento sobre si los reparos formulados por la Administración respecto a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 se encuentran arreglados a ley, a efecto de determinar la procedencia de la sanción de multa contenida en la Resolución de Multa N°

Que de los Anexos N° 02 y 03 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2732 y 2733), se aprecia que la Administración observó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por la suma total de S/ 149 356,00, proveniente de las observaciones por recibos por honorarios no sustentados por el importe de S/ 70 122,00, gastos por compensación por tiempo de servicios de ejercicios anteriores por el importe de S/ 23 302,00 y alquileres sin sustento y/o sin medio de pago por el importe de S/ 55 932,00, **notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos S/ 2 863 091,00⁶ y notas de crédito recibidas desconocidas como costo (S/ 2 863 091,00).**

Que de los actuados se aprecia que con anterioridad a la notificación de la Resolución de Determinación N° (foja 2735), realizada el 8 de marzo de 2017, la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 mediante Formulario PDT 692 N° de 23 de abril de 2015 (fojas 1327 a 1347), y las declaraciones juradas rectificatorias del citado tributo y período mediante Formularios PDT 692 N° de 12 de noviembre de 2016 (fojas 1348 a 1356) y N° de 3 de marzo de 2017 (fojas 2586 a 2618).

⁶ Teniendo en cuenta que para la emisión de la Resolución de Multa N° (fojas 2743/reverso y 2744), no se han tenido en cuenta las notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos y desconocidas como costo, no procede emitir pronunciamiento sobre dicho reparo al no haberse impugnado la Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

Que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada por la recurrente con Formulario PDT 692 N° el 3 de marzo de 2017 (fojas 2586 a 2618), se verifica que ésta adicionó el importe total de S/ 149 357,00 considerando las observaciones antes citadas efectuadas durante el procedimiento de fiscalización⁷, determinando un menor saldo a favor de la recurrente que el consignado en la declaración jurada rectificatoria anterior⁸, por lo que surtió efecto con su presentación, según el artículo 88 del Código Tributario, esto es, antes de notificada la Resolución de Determinación N° apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las citadas observaciones.

Que el primer párrafo del artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prescribe que 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 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, y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que conforme al artículo 88 del mencionado código, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, añadiendo que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada, y agrega que la referida determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, y vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva; y que transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Que agrega el indicado artículo 88 que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación; en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

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

⁷ Cabe indicar que en la Casilla 103 Adiciones para determinar la renta neta imponible de dicha declaración jurada rectificatoria, la recurrente declaró el importe de S/ 514 572,00 que resulta de la suma proveniente de las observaciones por recibos por honorarios no sustentados por el importe de S/ 70 122,00, gastos por compensación por tiempo de servicios de ejercicios anteriores por el importe de S/ 23 302,00 y alquileres sin sustento y/o sin medio de pago por el importe de S/ 55 932,00, notas de crédito recibidas reconocidas como ingresos S/ 2 863 091,00 y notas de crédito recibidas desconocidas como costo (S/ 2 863 091,00).

⁸ Cabe indicar que en la Casilla 113 del Formulario PDT 692 N° de 3 de marzo de 2017, la recurrente declaró por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 el importe de S/ 58 168,00 (foja 2615), al que se dedujo el saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior (S/ 129 092,00) y pagos a cuenta mensuales del ejercicio (S/ 367 04,00), resultando un saldo a favor de la recurrente ascendente a S/ 437 928,00, en tanto que en la Casilla 113 del Formulario PDT 692 N° de 11 de noviembre de 2016, que la Administración tomó como referencia en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 2753), la recurrente declaró por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 el importe de S/ 13 361,00 (foja 1354), al que se dedujo, el saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior (S/ 129 092,00) y pagos a cuenta mensuales del ejercicio (S/ 367 04,00), resultando un saldo a favor de la recurrente ascendente a S/ 482 735,00.



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

Que el numeral 2 del artículo 109 del citado código dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o normas con rango inferior.

Que el último párrafo del mencionado artículo 109, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, preceptúa que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 07308-2-2019, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, ha establecido como precedente de observancia obligatoria que: *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia"*.

Que en los fundamentos de la anotada resolución se precisa que: *"(...) Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta"*.

Que asimismo, en los fundamentos de la citada resolución se indica que: *"(...) debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, "cuando se rectifique la declaración tributaria", esto es, se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario, siendo que en el presente caso, la modificación o rectificación por parte de la Administración no se configura debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de ésta debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones"*.

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

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

Que como se aprecia, las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del 2012 por recibos por honorarios no sustentados, gastos de compensación por tiempo de servicios de ejercicios anteriores y alquileres sin sustento y/o sin medio de pago fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del 2014 efectuada por la recurrente, por lo que no pueden ser



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

calificadas como reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que en virtud de lo expuesto, la Administración al considerar como reparos las citadas observaciones no ha emitido el citado valor de acuerdo a ley, debiendo considerarse como adiciones el importe consignado por la recurrente en la Casilla 103 del Formulario PDT 692 N° de 3 de marzo de 2017 (fojas 2586 a 2618), lo que determinará una renta neta imponible para el Impuesto a la Renta del 2014 de S/ 193 894,00.

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° (fojas 2743/reverso y 2744), se sustenta en la determinación que resultó de las observaciones efectuadas al concluirse el procedimiento de fiscalización, aceptadas por la recurrente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria (Formulario PDT 692 N°), y dado que con la presentación de la referida declaración jurada rectificatoria se determinó un menor saldo a favor de la recurrente que el declarado en la primera declaración jurada rectificatoria, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiente confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2736/reverso), se aprecia que fueron giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014, por no declarar como ingresos las notas de crédito recibidas y no haber sustentado la modificación del coeficiente efectuada en el período de agosto de 2014.

Notas de crédito recibidas

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2736/reverso), se aprecia que fueron giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014, por no declarar como ingresos las notas de crédito recibidas, por los importes de S/ 304 951,00, S/ 415 137,00, S/ 217 108,00, S/ 23 220,00, S/ 316 774,00 y S/ 568 564,00, respectivamente.

Que mediante el Punto IV del Requerimiento N° (fojas 2512 y 2512/reverso), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión a las notas de crédito recibidas, detalladas en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento (foja 2503), observó que correspondían a operaciones por descuentos mensuales acumulados o devolución de mercadería faltante, deteriorada o no solicitada; sin embargo se verificó que en sus libros contables no habría diferenciado entre las notas de crédito que incidieron en el reconocimiento de ingresos o el reconocimiento de costo de adquisición, habiendo afectado todas las notas de crédito recibidas en la determinación de su costo de ventas, siendo que tributariamente también tales descuentos debían formar parte de los ingresos netos obtenidos cada mes según lo establecido en el Plan Contable General Empresarial; por lo que le solicitó que señalara el motivo por el cual no reconoció el ingreso de dichas notas de crédito recibidas por concepto de descuento mensual, tal como se establecía en la mencionada norma contable; y de no sustentar lo requerido, procedería a reconocer las notas de crédito recibidas, afectando, entre otros, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 21 de febrero de 2017 presentó un escrito (fojas 2236 a 2250), señalando que las notas de crédito recibidas afectaban directamente al costo, toda vez que los precios que figuraban en los comprobantes de compra eran mucho más altos que el precio final de venta al público, y precisamente las notas de crédito recibidas eran las que regulaban dicho precio final; de lo contrario, el costo de ventas que se reflejaría en el Estado de Ganancias y Pérdidas superaría el monto de las ventas, lo que implicaría que los precios del kardex no reflejaran el



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

costo de mercaderías; agregó que las notas de crédito consideradas en el costo de ventas no alteraba el resultado del ejercicio, no afectándose el fisco con el pago de un menor impuesto. Asimismo, indicó que no existía norma que regulara que las notas de crédito recibidas afectaran la determinación de los pagos a cuenta.

Que el 22 de febrero de 2017 (fojas 2398 a 2400), la recurrente adjuntó las facturas relacionadas a las notas de crédito recibidas de sus proveedores detalladas en el Anexo 3 al citado requerimiento.

Que en el Punto IV del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2524/reverso a 2525), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente, y señaló que las notas de crédito fueron emitidas haciendo referencia a facturas de compras que contenían como detalle otro tipo de mercadería, razón por la cual, las notas de crédito no guardaban relación directa con las facturas de compra de referencia, no pudiendo determinarse a qué producto se realizó el ajuste de precio, debiendo considerarse las notas de crédito observadas como un ingreso producto del descuento mensual acumulado realizado por el proveedor y no como una disminución del costo de adquisición; que la recurrente no adjuntó convenio o acuerdo alguno que respaldara que las notas de crédito recibidas tuvieran por finalidad regular el precio final de venta al público; que al no considerarse las notas de crédito como ingresos, se evidencia un perjuicio al fisco; que según la normatividad contable, cuando las mercaderías se han vendido o no es factible proratear los descuentos entre los artículos adquiridos, deben registrarse la totalidad de los descuentos como ingresos en la Cuenta 73 Descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidas, como es el caso de la recurrente al recibir descuentos mensuales en los cuales no se puede identificar que producto o mercadería la generó; que según lo indicado por la recurrente las notas de crédito fueron recibidas cuando la empresa llegaba a un tope de ventas, por lo que las notas de crédito emitidas por descuento obtenido por la acumulación o cumplimiento del récord establecido previamente en la adquisición de bienes, tendría incidencia directa en el resultado del ejercicio, correspondiendo el reconocimiento de ingresos en la contabilidad. En consecuencia, procedió a reconocer como ingreso las notas de crédito recibidas afectando, entre otros, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014.

Que el 3 de marzo de 2017 la recurrente presentó un escrito (fojas 2645 a 2650), señalando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los descuentos no eran tratados como ingresos devengados cuyo importe podía ser determinable, toda vez que no se tenía certeza sobre la cuantía de los mismos, sino que éstos eran determinados con posterioridad; que según lo establecido en el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no podía considerarse como ingresos para determinar la base de cálculo para el pago a cuenta de Impuesto a la Renta, los descuentos obtenidos que constaban en las notas de crédito, por cuanto se considera como ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría los devengados en cada mes, y citó las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00774-3-2015 y 631-2-98. Asimismo, indicó que si bien el Plan Contable General Empresarial reconocía a las notas de crédito por descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidas como ingresos, esto era solo para efecto de la presentación de los estados financieros y no tenía efectos tributarios. Agregó que los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidas no siempre se plasmaban en contratos escritos, sino que respondían a la costumbre de la plaza.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago, estableciéndose, además, que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

Que el artículo 85 de la citada ley, modificado por Ley N° 29999, 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, el monto que resulta mayor de comparar las cuotas mensuales que determinarán con arreglo a lo establecido en dicho artículo, precisando además que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

Que conforme la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 Existencias, el costo de adquisición de las existencias comprenden el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales y los servicios; y los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Que según el Plan Contable General Empresarial aprobado por Resolución N° 041-2008-EF/94, modificado mediante Resolución N° 043-2010-EF/94, la Cuenta 73 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones Obtenidos", acumula los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos sobre compras de bienes y servicios corrientes, distintos al pronto pago, y de aquellos contenidos en facturas; mientras que la Cuenta 77 "Ingresos Financieros", agrupa las cuentas divisionarias que acumulan las rentas o rendimientos provenientes de colocaciones de capitales y los descuentos obtenidos por pronto pago.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 631-2-98 y 00774-3-2015, ha señalado que la Cuenta 73 acumula los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos fuera de factura sobre compras, no debiéndose registrar en esta cuenta los descuentos por pronto pago, los que se deben incluir como ingresos financieros. Asimismo, en las Resoluciones N° 631-2-98 y 012194-3-2009, se ha indicado que los descuentos del proveedor constituyen un menor precio al pagado o por pagar en la compra y por su naturaleza intrínseca no son ingresos sino una reducción al costo de adquisición.

Que obran en autos las notas de crédito correspondientes a los periodos de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014, entre otros, señaladas en el Anexo N° 03 al Requerimiento N° (fojas 1495, 1497, 1498, 1499, 1502, 1504, 1507, 1509 a 1511, 1513, 1534, 1536 y 1539), por descuento del mes de diciembre de 2013, enero y agosto a noviembre de 2014 (en el que se identifica la facturas y los bienes); por mercadería defectuosa y por daño de mercadería (se identifica la factura y los bienes) y por descuento adicional (se identifica a la factura y bienes) y otros; siendo que la Administración indica que constituyen "ingresos" al tener incidencia directa en el resultado del ejercicio y por tanto gravables como rentas de tercera categoría; no habiendo hecho observación alguna sobre las operaciones que dieron origen a los descuentos ni la forma en que se fijaron los precios por las mismas.

Que al respecto, conforme con lo expuesto por la Administración, la observación se sustenta en los descuentos efectuados a la recurrente por parte de sus proveedores, debiendo haber sido registrados por aquélla en la Cuenta 73 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones Obtenidos", de lo que se colige que habiéndose facturado a la recurrente un importe por concepto de precio, éste se vio rebajado, lo que implica en todo caso un menor pago del precio pactado, no así la generación de una renta, por lo que dicho reparo no se encuentra ajustado a ley⁹.

Que cuanto a la observación realizada por la Administración por discrepancias entre los bienes contenidos en las notas de crédito recibidas y aquellos que figuran en las facturas, cabe indicar que la Administración estaría afirmando que se trataría de un "descuento" distinto al de disminución de precio y que por ello considera que existe un ingreso que debe formar parte de la base imponible; sin embargo, no

⁹ Similar criterio ha sido aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00364-4-2013, 00774-3-2015.



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

se aprecia que haya acreditado qué naturaleza tiene tal descuento para poder considerarlo o no como ingreso gravado con los pagos a cuenta, lo cual estaba obligada a efectuar al tratarse de un reparo sobre base cierta¹⁰.

Que en tal sentido, el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, y por tanto procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente sobre este reparo.

Modificación de coeficiente

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2736/reverso), se aprecia que fueron giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos setiembre a diciembre de 2014, por no haber sustentado la modificación del coeficiente efectuada en el periodo de agosto de 2014, lo que originó que se aplicara el coeficiente de 0,0150 a los periodos de setiembre a diciembre de 2014.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999¹¹, dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente; y b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que agrega dicho artículo que para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondieran a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de dicha ley.

Que el referido artículo agrega que los indicados contribuyentes podrán optar por efectuar sus pagos a cuenta mensuales o suspenderlos de acuerdo con lo siguiente: i) Si el pago a cuenta es determinado según el inciso b) del párrafo precedente, podrán suspenderlos a partir del pago a cuenta del mes de febrero, marzo, abril o mayo, según corresponda, debiendo cumplir con los requisitos señalados en dicha norma, los que estarán sujetos a evaluación por parte de la SUNAT; ii) Los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el referido literal b) a partir del pago a cuenta del mes de mayo y sobre la base de los resultados que arroje el estado de ganancias y pérdidas al 30 de abril, podrán aplicar a los ingresos netos del mes el coeficiente que se obtenga de dividir el monto del impuesto calculado entre los ingresos netos que resulten de dicho estado financiero, sin embargo, si el coeficiente resultante fuese inferior al determinado considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, se aplicará este último; asimismo dispone que de no existir impuesto calculado en el referido estado financiero, se suspenderán los pagos a cuenta, salvo que exista impuesto calculado en el ejercicio gravable anterior, en cuyo caso los contribuyentes aplicarán el coeficiente a que

¹⁰ El citado criterio ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 08579-4-2016.

¹¹ Publicada el 13 de marzo de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

se refiere el literal a) del primer párrafo; y iii) A partir del pago a cuenta del mes de agosto y sobre la base de los resultados que arroje el estado de ganancias y pérdidas al 31 de julio, los contribuyentes podrán aplicar a los ingresos netos del mes el coeficiente que se obtenga de dividir el monto del impuesto calculado entre los ingresos netos que resulten de dicho estado financiero, y de no existir impuesto calculado, los contribuyentes suspenderán el abono de sus pagos a cuenta; agregando que para aplicar lo previsto en el párrafo precedente, los contribuyentes deberán haber presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, de corresponder, así como los estados de ganancias y pérdidas respectivos, en el plazo, forma y condiciones que establezca el Reglamento y, no deberán tener deuda pendiente por los pagos a cuenta de los meses de enero a abril del ejercicio, según corresponda, a la fecha que establezca el Reglamento.

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

Que el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo Nº 050-2013-EF, señala que los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior o en el ejercicio precedente al anterior determinarán el coeficiente a que se refiere el literal a) del primer párrafo del artículo 85 de la citada ley, de acuerdo al siguiente procedimiento: 1. Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio, el coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales; y 2. Para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre el total de los ingresos netos del citado ejercicio, el coeficiente resultante se redondea considerando cuatro (4) decimales.

Que a su vez, el inciso d) del referido artículo prevé las pautas para la determinación y aplicación del coeficiente sobre la base de los resultados que arrojen los estados de ganancias y pérdidas al 30 de abril y 31 de julio, señalando que, los contribuyentes cuyo coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio fuese menor a 0,015 o aquellos que no tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, podrán optar por efectuar sus pagos a cuenta de acuerdo con lo que estipula los numerales 1 y 2 de dicho inciso.

Que por otro lado, el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia Nº 140-2013/SUNAT establece que los contribuyentes que presenten la declaración (formulario 625) deberán anotar sus estados de ganancias y pérdidas al 30 de abril y/o 31 de julio en el Libro de Inventarios y Balances.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento Nº (fojas 2476 y 2477) la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante Formulario PDT 684 Nº verificó que no se había determinado impuesto calculado, por lo que le correspondía utilizar el sistema b) para la determinación de sus pagos a cuenta, y que según sus sistemas verificó que había presentado, entre otro, el Formulario PDT 625 Nº correspondientes al periodo de agosto de 2014, por lo que le solicitó que sustentara la presentación del citado PDT, teniendo en cuenta lo establecido en el acápite ii) del inciso b) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Asimismo, debía presentar sus libros contables y demás documentación que sustentara el mencionado Formulario PDT 625; indicándose en el



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

resultado del citado requerimiento (fojas 2480 a 2483), que la recurrente exhibió un CD – Libro de Inventario y Balance de abril y julio de 2014. Formato 3.20, el cual sería evaluado.

Que mediante el Punto III del Requerimiento N° (fojas 2486 a 2489), la Administración señaló a la recurrente que, entre otro, el importe declarado en el Formulario PDT 625 N° por el periodo de agosto de 2014, no correspondía a lo anotado en su Libro de Inventario y Balance Formatos 3.20 (Estado de Ganancias y Pérdidas por función del 01.01 al 31.12) y 3.17 (Balance de Comprobación) del mes de julio de 2014, por lo que dicho PDT no sustentaba el cambio de coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al haberse detectado diferencias significativas entre lo declarado y sus estados financieros al 31 de julio de 2014, habiéndose incumplido lo dispuesto por el acápite ii) del inciso b) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 54 de su reglamento. En ese sentido, procedió a aplicar, entre otros, el coeficiente de 0,0150 a pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre a diciembre de 2014 según los datos de la declaración jurada del ejercicio anterior (0,0150), según se detalla en el cuadro que obra en autos (foja 2486).

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 14 de noviembre de 2016 presentó un escrito (fojas 1209 a 1214), señalando que cumplió con presentar copia de los Formatos 3.17 y 3.20 del Libro de Inventario y Balances, los cuales sustentan el cambio del coeficiente declarado en el Formulario PDT 625 N° Asimismo, indicó que cumplía con presentar el Libro de Inventario Permanente Valorizado en excel.

Que en el Punto III del resultado del Requerimiento N° (fojas 2494 a 2498), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que el Formulario PDT 625 N° no sustentó el cambio del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al haberse detectado diferencias entre la información contenida en éstos y la contenida en los estados financieros al 31 de julio de 2014, respectivamente, por lo que mantuvo el reparo realizado.

Que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada por la recurrente mediante Formulario PDT 684 N° (fojas 2841 a 2845), se observa que no se determinó impuesto calculado por dicho ejercicio, por lo que le correspondía determinar sus pagos a cuenta del ejercicio 2014 aplicando el 1,5% o sistema B.

Que no obstante ello, en aplicación del acápite ii) del inciso b) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 54 de su reglamento, la recurrente presentó el Formulario PDT 625 N° del periodo agosto de 2014 conteniendo los estados de ganancias y pérdidas al 31 de julio de 2014, con la finalidad de determinar el nuevo coeficiente aplicable a los pagos a cuenta a partir de dicho periodo (fojas 2759 a 2764).

Que sin embargo, conforme a lo verificado por la Administración (fojas 2487 a 2489), de la revisión de los Formatos 3.20 y 3.17 del Libro de Inventario y Balances de abril y julio de 2014 exhibido por la recurrente en la fiscalización y que contienen los estados financieros de la recurrente al 31 de julio de 2014, la información registrada en estos registros difiere de la declarada en los Formularios PDT 625 presentados por la recurrente conforme al siguiente detalle:

	AGOSTO 2014	
	Estado de Ganancias y Pérdidas al 30/07/2014 S/	Formulario PDT 625 N° S/
VENTAS NETAS	38 215 852,00	38 128 735,00
COSTO DE VENTAS	(36 592 146,00)	(36 592 147,00)
RESULTADO BRUTO	1 623 705,00	1 536 588,00
GASTOS DE VENTAS	-708 923,00	-650 004,00
GASTO DE ADMINISTRACIÓN	-620 194,00	-650 004,00
RESULTADO DE OPERACIÓN	294 587,00	236 580,00



Tribunal Fiscal

N° 01407-5-2020

Que toda vez que, según lo señalado en las normas anteriormente glosadas, el procedimiento de modificación de coeficientes para contribuyentes a los que les correspondía aplicar el Sistema B, como es el caso de la recurrente, se efectúa sobre la base de los resultados que arrojen los estados de ganancias y pérdidas al 31 de julio de 2014, debiendo estos informarse a su vez en el Formulario PDT 625; y siendo en el caso de autos, que la información presentada en ambos difiere una de otra conforme se ha dado cuenta en la presente resolución, la información presentada por la recurrente en dichos formularios no se encontraba sustentada en los estados financieros registrados en su Libro de Inventarios y Balances, por lo que el coeficiente determinado en dicha declaración no podía ser aplicados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre a diciembre de 2014, como señala la Administración; sin embargo, no correspondía que la Administración aplicara el 1,5% a los pagos a cuenta de setiembre a diciembre de 2014, ya que según el literal ii) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración debió aplicar el coeficiente calculado conforme a la información registrada en los estados de ganancias y pérdidas al 31 de julio exhibidos y/o presentados por la recurrente mediante los Formatos 3.20 y 3.17 de su Libro de Inventario y Balances, al no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior conforme se ha dado cuenta en la presente, lo que no ha efectuado.

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efectos de que la Administración proceda a efectuar la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que estando a la conclusión arribada, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2745/reverso, 2746 a 2749, 2756 y 2757), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al presente caso, 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 toda vez que las citadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° los que han sido revocados a efecto que la Administración proceda de acuerdo en la presente resolución, procede resolver en igual sentido; por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2745/reverso, 2754 y 2755) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y abril de 2014.

Que del Anexo N° 01 adjunto a las resoluciones de multa (foja 2745/reverso), se observa que la determinación sobre la cual imputó la Administración la comisión de la infracción a la recurrente no se sustenta en la contenida en declaraciones juradas rectificatorias que se habrían presentado, sino en



Tribunal Fiscal

Nº 01407-5-2020

aquella que dicho ente fiscal habría efectuado por marzo y abril de 2014, producto de la fiscalización, lo que se verifica de autos.

Que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones Nº 06504-2-2002 y 05349-3-2005, ha señalado que para efecto de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que en tal sentido, debido a que por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y abril de 2014 no se emitieron las resoluciones de determinación respectivas, tal como se verifica en la consulta de valores según Orden de Fiscalización (foja 2560), procede dejar sin efecto las citadas Resoluciones de Multa Nº y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 2745/reverso, 2750 a 2753) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto de 2014.

Que del Anexo Nº 01 adjunto a las resoluciones de multa (foja 2745/reverso), se aprecia que la Administración determinó las citadas multas como consecuencia de los reparos realizados a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto de 2014 al considerar como ingreso las notas de crédito recibidas y al aplicar como coeficiente el importe de 0,0150 al señalar que no coincidía la información contenida en el Formulario PDT 625 con la consignada en los estados financieros al 30 de abril.

Que de autos se aprecia que la recurrente antes de la notificación de las citadas resoluciones de multa (8 de marzo de 2017), presentó el 3 de marzo de 2017 las declaraciones juradas rectificatorias por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto de 2014 (fojas 2621 a 2625, 2627 a 2631, 2634 a 2638, 2640 a 2643), en las que se verifica que la recurrente aplicó el coeficiente de 1.50 sobre el importe que declarado como bases imponibles ascendentes, determinando un mayor importe a pagar en relación a sus declaraciones juradas anteriores (fojas 2448 y 2480), por lo que surtieron efecto con su presentación, según el artículo 88 del Código Tributario, esto es, antes de notificada las resoluciones de multa impugnadas. En ese sentido, con la presentación de dichas declaraciones juradas la recurrente reconoció la modificación del coeficiente determinado por la Administración,

Que sin embargo, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a agosto de 2014 no se emitieron las resoluciones de determinación respectivas, tal como se verifica en la consulta de valores según Orden de Fiscalización (foja 2560), por lo que procede revocar las citadas Resoluciones de Multa Nº en este extremo referido a no declarar ingresos por notas de crédito recibidas en los meses de mayo a agosto de 2014; en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda a reliquidar los citados valores, de acuerdo a lo señalado en la presente resolución, debiendo verificar si resulta aplicable el régimen de gradualidad.

Que en cuanto a la suspensión cualquier procedimiento de cobranza coactiva solicitada, cabe señalar que dicha pretensión corresponde ser dilucidada en la vía de la queja, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Con los vocales Villanueva Aznaran y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.



Tribunal Fiscal

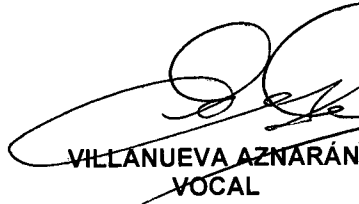
Nº 01407-5-2020

RESUELVE:


1. Declarar **NULA** Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2017 en el extremo referido a emitir pronunciamiento respecto a la Resolución de Determinación N°
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2017 en el extremo referido a los reparos a las bases imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los periodos de enero, febrero y setiembre a diciembre de 2014 por no incluir como ingreso las notas de crédito recibidas y a la modificación de coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos setiembre a diciembre de 2014, y multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución; en el extremo de las Resoluciones de Multa N° en el extremo que contiene el reparo a las bases imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los periodos de mayo a agosto de 2014, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución; y en el extremo de las Resoluciones de Multa N° **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


Rodríguez López
Secretaría Relatora
AC/RL/jcs.