



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

EXPEDIENTES Nº : 10900-2009 y 10914-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 16 de junio de 2017

VISTAS las apelaciones interpuestas por con
Registro Único de Contribuyente Nº contra las Resoluciones de Intendencia Nº
SUNAT de 30 de junio de 2009, emitidas por la Intendencia
Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declararon
infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación Nº a
giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 2003 a diciembre de
2004, intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de
2004, y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004; y las Resoluciones de Multa Nº
a giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del
Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 158º del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS¹, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes Nº al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente, en cuanto al reparo por servicio de transporte público de pasajeros realizado en zonas fronterizas, indica que las inafectaciones son objetivas y no subjetivas, de conformidad con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 355-5-98. Agrega que la inafectación contemplada en el inciso h) del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas busca no gravar el servicio de transporte internacional, siempre y cuando este se preste entre zonas fronterizas, siendo que interpretar que se trata de una inafectación subjetiva desnaturalizaría la voluntad del legislador.

Que afirma que cuenta con una concesión de ruta que abarca Tacna – Arica – Tacna y tiene debidamente discriminados los vehículos que utiliza para el servicio de transporte en la aludida ruta, por lo que cumple con el supuesto establecido en el inciso h) del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo además que en la etapa de fiscalización proporcionó boletos de viaje en los que se consigna de forma pre impresa la ruta, evidenciándose que esta solo abarca zonas fronterizas.

Que agrega que el único servicio de transporte internacional que realiza es el que cubre la ruta Tacna – Arica – Tacna, por lo que se cumple con la exclusividad que exige la norma, la que está referida únicamente al transporte internacional y no limita a que la empresa realice el servicio de transporte al interior del país, el que también se encuentra exonerado del Impuesto General a las Ventas, según lo dispuesto por el numeral 2 del Apéndice II de la ley de dicho impuesto.

Que en lo que corresponde al reparo por servicio de transporte público de pasajeros realizado al interior del Perú, señala que interpuso acción de amparo contra lo dispuesto por el Decreto Supremo Nº 084-2003-EF, la que fue declarada fundada y, por ende, le resultaba inaplicable dicha norma durante todo el tiempo que estuvo vigente.

Que alega que la mencionada norma transgrede la Constitución, por lo que corresponde que esta prevalezca, debiendo inaplicarse el referido decreto supremo, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley y el criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC.

¹ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2017.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

Que en relación con el reparo por prorratio del crédito fiscal deducido como gasto para el cálculo del Impuesto a la Renta, alega que se encuentra vinculado con los reparos por servicio de transporte gravado con el Impuesto General a las Ventas y exoneración del Impuesto General a las Ventas del servicio de transporte público de pasajeros brindado al interior del país, por lo que al no encontrarse estos arreglados a ley, el reparo en referencia tampoco se ajusta a ley. Además, sostiene que los contribuyentes tienen la opción de utilizar el crédito fiscal como tal o como costo o gasto.

Que en lo correspondiente al reparo por depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición, arguye que los bienes cuya depreciación es objetada por la Administración provienen de Brasil y no de un país o territorio de baja o nula imposición, tal y como se acredita con las facturas comerciales, manifiestos internacionales de carga, factura de flete de los buses, declaraciones únicas de aduanas, etc., debiendo aplicarse el principio de primacía de la realidad.

Que alega que ello no se ve enervado por el hecho de que el comprobante de pago haya sido emitido en un país o territorio de baja o nula imposición o que el pago se haya efectuado a una empresa ubicada en dicho país o territorio, precisando que las condiciones de pago obedecen a un requerimiento de su proveedor, el que fue acreditado en el procedimiento de fiscalización.

Que señala que de la lectura conjunta de los incisos m), n) y o) del artículo 44° y el inciso e) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta se advierte que la objeción a la deducción de gastos se encuentra limitada a las operaciones desarrolladas fuera del Perú, específicamente a servicios, pues al ser estas no plausibles de control tributario resulta lógico que se proscriba la deducción de los gastos vinculados a estos. Aduce que la norma no puede referirse a la depreciación de bienes, pues el uso de los bienes se realiza en el Perú, por lo que si son susceptibles de control tributario, siendo además que la adquisición de dichos bienes se sujeta a las normas de precio de transferencia.

Que afirma que los intereses provenientes de créditos otorgados por empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, ello debido a que el crédito que ingresa al país será utilizado en la generación de rentas y es plausible de posterior control tributario, situación que también se produce en el caso materia de análisis.

Que refiere que la adquisición de los bienes, cuya depreciación es objetada por la Administración, es un costo y no un gasto, por lo que la aludida depreciación forma parte del costo del servicio y no constituye un gasto al que le resulte aplicable lo dispuesto por los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta. Arguye que la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la depreciación puede tratarse de 2 formas: i) Como un gasto, cuando corresponda a un bien que no se encuentre vinculado directamente al proceso de producción o de servicio, o ii) Como un costo, cuando corresponda al activo fijo destinado a la prestación del servicio o producción de la mercadería.

Que en cuanto al reparo por disminución del resultado por exposición a la inflación correspondiente a la depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición, afirma que al estar sustentado en el reparo de depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición y al no encontrarse este arreglado a ley, aquel tampoco se ajusta a ley.

Que en lo que corresponde a las multas impugnadas alega que se sustentan en los reparos efectuados por la Administración, los que no se ajustan a ley, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en lo concerniente a la Resolución de Multa N° _____ señala que en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 no existe tributo omitido, por lo que al no existir perjuicio fiscal no corresponde que se le imponga la multa. Agrega que la imposición de la multa transgrede el principio de razonabilidad o proporcionalidad, desarrollado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2192-

 2



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

2004-AA/TC, siendo que se debe preferir la Constitución sobre la norma con rango de ley, ello de conformidad con lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC.

Que finalmente, solicita la suspensión de la cobranza coactiva de la deuda contenida en los valores impugnados.

Que por su parte, la Administración, en cuanto al reparo por servicio de transporte público de pasajeros realizado en zonas fronterizas, indica que la inafectación contemplada en el inciso h) del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas requiere que se cumplan las siguientes condiciones: i) El pasaje internacional sea expedido por una empresa de transporte de pasajeros, es decir, que se trate de un servicio de transporte que tenga como destino u origen otro país y expedido por una empresa dedicada al transporte de pasajeros, ello implicaría que dicha empresa cuente con la autorización correspondiente para realizar dicho servicio, y ii) La empresa que expida el pasaje internacional realice viajes en forma exclusiva entre zonas fronterizas; es decir, que la empresa no tiene que realizar otros viajes que no sean entre zonas de frontera.

Que afirma que la recurrente no cumple con el segundo requisito ya que si bien cuenta con el permiso para realizar el servicio de transporte internacional en la ruta Tacna – Arica – Tacna, también cuenta con la autorización para operar en otras 25 rutas diferentes, siendo que en tal medida no se cumple con el requisito de exclusividad, ya que no realiza en forma exclusiva viajes entre zonas de frontera.

Que en lo que corresponde al reparo por servicio de transporte público de pasajeros realizado al interior del Perú, señala que durante los periodos enero a marzo de 2004 se considera gravado con el Impuesto General a las Ventas el servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, en aplicación de lo dispuesto por el Decreto Supremo Nº 084-2003-EF. Agrega que la acción de amparo declarada fundada a favor de la recurrente solo resulta aplicable a los servicios prestados hasta el 31 de diciembre de 2003.

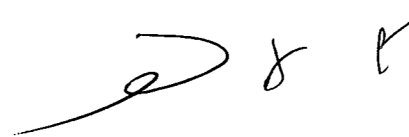

Que en relación con el reparo por prorrateo del crédito fiscal deducido como gasto para el cálculo del Impuesto a la Renta, alega que se sustenta en el reparo por servicio de transporte gravado con el Impuesto General a las Ventas, por lo que al encontrarse este arreglado a ley, el aludido reparo también se ajusta a ley. Precisa que cuando un contribuyente tiene el derecho a utilizar un crédito fiscal, debe utilizarlo como tal, de lo contrario no será considerado gasto, ni costo para efectos del Impuesto a la Renta, según lo proscribió el artículo 69º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en lo correspondiente al reparo por depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición, sostiene que la depreciación correspondiente a los vehículos adquiridos de una empresa residente de un país o territorio de baja o nula imposición no es deducible al amparo de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta; y precisa que a las depreciaciones les resulta aplicables las normas vigentes al momento de su generación.

Que refiere que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad Nº 16, la depreciación no forma parte del costo, siendo que por la estructura del impuesto se trata de un concepto utilizado para determinar la renta neta.

Que en cuanto al reparo por disminución del resultado por exposición a la inflación correspondiente a la depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición, afirma que se sustenta en el reparo por depreciación de activos fijos adquiridos de empresas residentes de países o territorios de baja o nula imposición, por lo que al encontrarse este arreglado a ley, aquel reparo también se ajusta a ley.

Que en lo que corresponde a las multas impugnadas alega que estas se sustentan en los reparos efectuados, los que se ajustan a ley, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, siendo que el importe de las sanciones en cada caso ha sido calculado correctamente.

 3 



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

Que ahora bien, de autos se advierte que, según Órdenes de Fiscalización N° y (fojas 1507 y 1508 del Expediente N° y fojas 826 y 827 del Expediente N°), la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 y el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero de 2003 a diciembre de 2004.

Que como resultado de las aludidas fiscalizaciones se efectuaron los siguientes reparos que determinaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 1708 a 1724 y 1727 a 1741 del Expediente N° y fojas 1001 a 1019 y 1024 a 1039 del Expediente N°

❖ Resoluciones de Determinación N°

Impuesto General a las Ventas de los periodos enero de 2003 a diciembre de 2004

- i) Nota de crédito no sustentada (débito fiscal de enero de 2003)
- ii) Diferencia entre lo declarado y lo registrado (débito fiscal de junio a setiembre y diciembre de 2003, y marzo a mayo de 2004; y crédito fiscal de junio de 2003)
- iii) Diferencia de flujo de efectivo (débito fiscal enero de 2003 a diciembre de 2004)
- iv) Servicio de transporte público de pasajeros realizado en zonas fronterizas (débito fiscal de enero a diciembre de 2003 y enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2004)
- v) Servicio de transporte público de pasajeros realizado dentro del país (débito fiscal de enero a marzo de 2004)
- vi) Modificación del Impuesto General a las Ventas correspondiente a compras mixtas (crédito fiscal de enero a diciembre de 2004)
- vii) Cálculo de la prorrata (crédito fiscal de enero de 2003 a diciembre de 2004)
- viii) Modificación del crédito fiscal del periodo anterior aplicable (abril a diciembre de 2004)

❖ Resoluciones de Determinación N°

Intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo de 2003 a diciembre de 2004

- i) Diferencia entre lo declarado y lo registrado (marzo de 2003 a diciembre de 2004)
- ii) Diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor (diciembre de 2003 y marzo de 2004)
- iii) Diferencia de flujo de efectivo (marzo de 2003 a diciembre de 2004)
- iv) Modificación del coeficiente (marzo de 2003 a diciembre de 2004)
- v) Modificación del saldo a favor del ejercicio anterior aplicable (abril, mayo y julio de 2003 y marzo a octubre de 2004)

❖ Resoluciones de Determinación N°

Impuesto a la Renta de los

ejercicios 2003 y 2004

- i) Nota de crédito no sustentada (ejercicio 2003)
- ii) Diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor (ejercicios 2003 y 2004)

 4 



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

- iii) Diferencia de flujo de efectivo (ejercicios 2003 y 2004)
- iv) Depreciación de activos fijos con problemas en su documentación sustentatoria (ejercicio 2003)
- v) Depreciación de activos fijos adquiridos de residentes de países o territorios de baja o nula imposición y ajuste del REI correspondiente (ejercicios 2003 y 2004)
- vi) Impuesto General de Ventas correspondiente a compras mixtas que fue considerado como gasto (ejercicios 2003 y 2004)
- vii) Modificación del importe del crédito correspondiente a los pagos a cuenta (ejercicios 2003 y 2004)

Que como consecuencia de los mencionados reparos y reliquidaciones, la Administración concluyó que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos junio y noviembre de 2003 y enero a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, motivo por el cual giró las Resoluciones de Multa N°
(fojas 1666 a 1673 y 1678 a 1702 del Expediente N° y fojas 969 a 995 del Expediente N°

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° se encuentran arregladas a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que dichas resoluciones de determinación fueron giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 2003 a diciembre de 2004, intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de 2004, y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, y contienen los reparos y reliquidaciones detallados en los considerandos anteriores, por lo que a continuación se verificará si estos se encuentran arreglados a ley.

1. Nota de crédito no sustentada, diferencia entre lo declarado y lo registrado, modificación del Impuesto General a las Ventas correspondiente a compras mixtas y depreciación de activos fijos con problemas en su documentación sustentatoria

Que en relación con los reparos correspondientes a nota de crédito no sustentada, diferencia entre lo declarado y lo registrado y modificación del Impuesto General a las Ventas de compras mixtas, la recurrente no ha expuesto argumento, ni ofrecido ningún medio probatorio para desvirtuarlos, siendo que de su revisión (fojas 1014, 1099, 1172 a 1232, 1300, 1306, 1314, 1318, 1320, 1463, 1474, 1711 y 1739 del Expediente N° y fojas 407 a 466, 539, 540, 555, 568, 570, 572, 574 y 718 a 720 del Expediente N° 2009) se verifica que se encuentran arreglados a ley, por lo que corresponde mantenerlos y confirmar las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT en dichos extremos.

Que en cuanto al reparo por depreciación de activos fijos con problemas en su documentación sustentatoria, según se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (foja 1739 del Expediente N° este se encuentra conformado por la depreciación de activos fijos sin documentación sustentatoria, depreciación de activos fijos con valor sustentado menor al contabilizado, y depreciación de activos fijos – efecto del Ad Valorem y otros. Al respecto, la recurrente tampoco ha expuesto argumento, ni ofrecido medio probatorio alguno para desvirtuarlo, siendo que de su revisión (fojas 1098, 1462 y 1468 a 1473 del Expediente N° se verifica que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la Resolución de Intendencia N° SUNAT en este extremo.

 5 



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

2. Diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor, y diferencia de flujo de efectivo

Que de la revisión del Anexo a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] emitidas y del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos diciembre de 2003 y marzo de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 (fojas 1736 y 1739 del Expediente N° 2009 y fojas 1004 y 1018 del Expediente N° [redacted] y de la verificación de la documentación que obra a fojas 1306 y 1316 del Expediente N° [redacted] y fojas 555 y 685 del Expediente N° [redacted] se tiene que la Administración incluyó como parte de la base imponible de los mencionados conceptos, períodos y ejercicios, la diferencia detectada entre el importe consignado en el Registro de Ventas y el anotado en el Libro Mayor.

Que respecto a este reparo, cabe indicar que para el Registro de Ventas resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, siendo que tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación (ingreso, gasto y/o costo, según corresponda) en el Libro Mayor (que se encuentra estrechamente vinculado al Libro Diario).

Que de lo expuesto se desprende que el Libro Mayor refleja las operaciones en virtud de su naturaleza contable-financiera, más allá de las obligaciones vinculadas con la determinación de un impuesto en especial, por lo que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3607-4-2012 y 7689-10-2016, no es válido concluir, sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y el Registro de Ventas correspondan a operaciones que debían estar gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo que considerando que el reparo se sustenta únicamente en diferencias entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor, procede levantarlo, y por ende, revocar las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] SUNAT y [redacted] SUNAT en estos extremos.

Que por otro lado, de la revisión del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a del Anexo a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted] y del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 2003 a diciembre de 2004, intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 (fojas 1711, 1736 y 1739 del Expediente N° [redacted] y fojas 1004, 1018 y 1026 del Expediente N° [redacted] así como de la verificación de la documentación que obra a fojas 1320, 1445 y 1456 a 1458 del Expediente N° [redacted] y fojas 555, 574, 706, 707 y 718 a 720 del Expediente N° [redacted] se tiene que la Administración aumentó la base imponible de los mencionados conceptos, períodos y ejercicios, por el importe correspondiente a la diferencia detectada entre el saldo de Caja – Bancos al final del ejercicio y el saldo de efectivo al final del mismo ejercicio.

Que asimismo, se aprecia que la Administración asumió que dicha diferencia correspondía a ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, sin sustentarse para tal efecto en ninguna documentación o análisis adicional que permitiera verificar que la mencionada diferencia correspondía a la realización del hecho imponible que está en el campo de afectación de dichos tributos, por parte de la recurrente. Asimismo, se advierte que se efectuó la determinación de dichos conceptos, períodos y ejercicios, sobre base cierta, no habiéndose invocado la aplicación de ninguna presunción, ni afirmado que la determinación se efectuó sobre base presunta².

² Al respecto, el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1. Base cierta: Tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y, 2. Base presunta: en mérito a los

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 05204-8-2017

Que al respecto, cabe indicar que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 8458-5-2009, entre otras, 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 con el nacimiento de la obligación tributaria; concluyéndose que no resulta procedente que la Administración partiera de indicios y presunciones para justificar una determinación sobre base cierta.

Que en tal sentido, y del análisis efectuado en esta instancia, se desprende que la diferencia detectada por la Administración no era suficiente para efectuar una determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 63° del Código Tributario, por lo que el reparo materia de análisis no se ajusta a ley, correspondiendo levantarlo y revocar las Resoluciones de Intendencia N° _____ SUNAT y _____ SUNAT en estos extremos.

3. Servicio de transporte público de pasajeros realizado dentro del país

Que de la revisión de los Anexos N° 1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a marzo de 2004 (fojas 1026 a 1030 del Expediente N° _____ y de lo señalado por la Administración en la Resolución de Intendencia N° _____ SUNAT (foja 1067 y reverso foja 1068 del Expediente N° _____ se aprecia que la Administración formuló reparos al débito fiscal de dicho tributo y períodos al considerar como operaciones gravadas la prestación de servicios de transporte terrestre interprovincial de pasajeros dentro del país, en virtud de lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 084-2003-EF³.

Que al respecto, el numeral 2 del Apéndice II del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 013-2003-EF, estableció como uno de los servicios exonerados del impuesto, al servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte público ferroviario de pasajeros y el transporte aéreo.

Que el artículo 1° del Decreto Supremo N° 084-2003-EF, vigente entre el 17 de junio de 2003 y el 4 de marzo de 2004⁴, sustituyó el mencionado numeral 2, estableciendo como servicio exonerado solo al servicio de transporte terrestre público urbano de pasajeros.

Que mediante las Leyes N° 27896 y 28145⁵, se modificó el artículo 7° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, disponiendo que las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrían vigencia hasta el 31 de diciembre de 2003 y 2004, respectivamente.

Que el artículo 1° de la Ley N° 28713⁶ declaró con carácter excepcional extinguida la deuda tributaria pendiente de pago que por concepto del Impuesto General a las Ventas se hubiere generado por la prestación del servicio de transporte terrestre interprovincial de pasajeros durante la vigencia del Decreto Supremo N° 084-2003-EF.

hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

³ Cabe precisar que producto del reparo por el servicio de transporte público de pasajeros realizado dentro del país, la Administración reliquidó el crédito fiscal aplicable a los períodos enero a diciembre de 2004, modificando el cálculo de la prorrata correspondiente, siendo que al haber disminuido las ventas no gravadas y aumentado las ventas gravadas, aumentó el porcentaje aplicable del crédito fiscal (fojas 580, 581 y 1024 del Expediente N° _____)

⁴ Dicha norma fue derogada por el Decreto Supremo N° 036-2004-EF, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 4 de marzo de 2004.

⁵ Publicadas en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2002 y 2003, respectivamente.

⁶ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 18 de abril de 2006.



Tribunal Fiscal

N° 05204-8-2017

Que al respecto, mediante Sentencia de 20 de marzo de 2009, recaída en el Expediente N° la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia confirmó la sentencia emitida por la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, recaída en el Expediente N° de 11 de marzo de 2008, que declaró fundada la demanda de acción popular interpuesta por la Asociación de Propietarios de que declaró inaplicable el Decreto Supremo N° 084-2003-EF⁷.

Que la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró inaplicable el Decreto Supremo N° 084-2003-EF, desde el inicio de su vigencia hasta su término, en razón a que después de dicha fecha se extinguió por su derogación tácita conforme lo dispuesto por la Ley N° 28713, tanto más que conforme con la Ley N° 28713 se declaró extinguida.

Que los artículos 75° y 81° del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237, señalan que los procesos de acción popular tienen por finalidad la defensa de la Constitución frente a infracciones contra su jerarquía normativa, y que las sentencias fundadas recaídas en el proceso de acción popular podrán determinar la nulidad, con efecto retroactivo, de las normas impugnadas, siendo que en tal supuesto, la sentencia determinará sus alcances en el tiempo, y tienen efectos generales.

Que en tal sentido, de acuerdo con lo expuesto, no cabía que en los períodos observados la Administración efectuara ninguna acotación, en virtud de lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 084-2003-EF, sobre los servicios de transporte terrestre interprovincial de pasajeros dentro del país, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo bajo análisis y revocar la apelada en este extremo.

4. Servicio de transporte público de pasajeros realizado en zonas fronterizas

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1458 del Expediente N° y el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 720 del Expediente N° la Administración requirió a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales no gravó con el Impuesto General a las Ventas el servicio de transporte público de pasajeros prestado en las rutas Tacna – Arica y Arica – Tacna, por el cual se emitieron los comprobantes de pago detallados a fojas 1458 del Expediente N°

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó escritos de 26 y 28 de setiembre de 2007 (fojas 1020 a 1027 del Expediente N° y fojas 357 a 366 del Expediente N° en los que expuso los mismos argumentos planteados en su recurso de apelación, los que han sido reseñados en los considerandos anteriores.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1445 a 1451 del Expediente N° y el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 707 a 713 del Expediente N° la Administración dejó constancia de que mantenía el reparo efectuado, sustentándose para ello en los mismos argumentos señalados en la apelada, los cuales han sido consignados en los considerandos anteriores; asimismo, invocó el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 71-3-2000, a fin de rebatir el argumento de la recurrente referido a que las inafectaciones únicamente son objetivas.

Que de lo actuado se advierte que la recurrente no gravó el servicio de transporte público de pasajeros prestado en las rutas Tacna – Arica y Arica – Tacna, por el cual se emitieron los comprobantes de pago detallados a fojas 1458 del Expediente N° del Expediente N° al considerar que dicho servicio no se encontraba gravado, de conformidad con lo dispuesto por el inciso h) del artículo 2°

⁷ En el tercer considerando de la indicada sentencia de 20 de marzo de 2009, se precisa que la demandante pretende se declare la inconstitucionalidad e ilegalidad del Decreto Supremo N° 084-2003-EF a fin de que se disponga su inaplicación en su totalidad.





Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

de la Ley del Impuesto General a las Ventas; sin embargo, la Administración considera que la recurrente no cumplió con todas las condiciones de la mencionada norma, por lo que no le resulta aplicable.

Que al respecto, corresponde señalar que el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que el Impuesto General a las Ventas grava la prestación de servicios en el país.

Que asimismo, el inciso c) del artículo 3° de la mencionada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 950, señalaba que se entiende por servicios toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, debiéndose entender que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. Agrega dicho inciso que en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el Impuesto General a las Ventas se aplica sobre la venta de pasajes u órdenes de canje que se expidan en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país.

Que dicho inciso, modificado por el Decreto Legislativo N° 950⁸, mantuvo la misma redacción en los aspectos citados, a excepción del referido al servicio de transporte internacional de pasajeros, señalando en relación a este que el Impuesto General a las Ventas se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan el valor de venta de los pasajes siempre que el servicio se inicie o termine en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país.

Que por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, dispone que no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional.

Que por otro lado, el inciso h) del artículo 2° de la mencionada ley dispone que no están gravados con el Impuesto General a las Ventas los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.

Que ahora bien, de las normas citadas se tiene que, en principio, el servicio prestado por la recurrente (transporte público de pasajeros prestado en las rutas Tacna – Arica y Arica – Tacna) se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, al corresponder a un servicio prestado en el país, de acuerdo con los términos expuestos en las normas anteriormente citadas; no obstante, corresponde evaluar si resulta aplicable al caso materia de análisis lo dispuesto por la norma invocada por la recurrente.

Que según se desprende del inciso h) del artículo 2° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, si bien establece un no gravamen respecto de los pasajes internacionales, concepto dentro del cual se encuentran incluidos los comprobantes de pago emitidos por la recurrente por el servicio materia de análisis, aspecto que no es cuestionado por ninguna de las partes, dicha norma requiere como requisito adicional que los pasajes hayan sido expedidos por empresas de transporte que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas, supuesto dentro del cual no encaja la recurrente.

Que en efecto, según afirma la Administración la recurrente cuenta con otras rutas adicionales que le permiten brindar el servicio de transporte de pasajeros al interior del país, lo que no ha sido cuestionada por aquella, de lo que se tiene que esta no realiza en forma exclusiva viajes entre zonas fronterizas.

⁸ Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, la norma analizada no establece que el requisito de exclusividad deba ser cumplido por los viajes por los cuales se emiten los pasajes internacionales, ya que, de la redacción de dicha norma se advierte que la mencionada exclusividad corresponde a un requisito que debe cumplir el sujeto que realiza los mencionados viajes; asimismo, tampoco se aprecia de dicha redacción que el requisito de exclusividad se cumpla si el sujeto que presta el servicio no realiza ningún otro servicio de transporte internacional, puesto que en su redacción no se ha limitado el alcance territorial de la exclusividad, por lo que debe entenderse que el sujeto incluido en la norma materia de análisis solo puede realizar viajes entre zonas fronterizas; debiéndose además precisar que la lectura de la norma materia de análisis no desnaturaliza la voluntad del legislador, como afirma la recurrente, pues las conclusiones a las que arriba este Tribunal provienen del propio tenor de la norma.

Que de lo señalado se tiene que, a fin de afirmar que la recurrente se encuentra en el supuesto establecido por el inciso h) del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no resulta suficiente que la recurrente cuente con una concesión de ruta que abarca Tacna – Arica – Tacna, que tenga discriminados los vehículos que utiliza para el servicio de transporte en la aludida ruta y que cuente con boletos de viaje en los que se consigna de forma pre impresa la mencionada ruta que solo abarca zonas fronterizas.

Que en cuanto al argumento de la recurrente, con relación a que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 355-5-98 se habría reconocido que las inafectaciones son objetivas y no subjetivas, cabe indicar que en dicha resolución se analiza un tipo de inafectación, aquella respecto de la cual no nace la obligación tributaria, ya que el hecho no se encuadra o no está comprendido en el supuesto establecido por la ley como hecho generador, situación distinta a la de análisis en la presente resolución, puesto que, tal y como se ha analizado, el servicio prestado por la recurrente sí se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto General a las Ventas y por ende se encuentra gravado con dicho impuesto, siendo que en autos no se encuentra acreditado que se hubiese presentado el supuesto regulado por el inciso h) del artículo 2º de la mencionada ley; en consecuencia, no resulta amparable lo señalado por la recurrente.

Que de lo expuesto se tiene que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar las Resoluciones de Intendencia Nº _____ SUNAT y _____ SUNAT en dichos extremos.

Que dado que en la presente instancia se ha levantado el reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero de 2003 a diciembre de 2004, por concepto de diferencia de flujo de efectivo y servicio de transporte público de pasajeros realizado dentro del país, corresponde que la Administración reliquide la determinación efectuada respecto de dicho tributo y periodos; asimismo, dado que los reparos correspondientes al cálculo de la prorrata y la modificación del crédito fiscal del período anterior aplicable se encuentran vinculados con los mencionados reparos levantados, corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia Nº _____ SUNAT y _____ SUNAT en estos extremos, a fin de que se efectúe la reliquidación correspondiente.

6. Impuesto General de Ventas correspondiente a compras mixtas que fue considerado como gasto

Que de la revisión del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº _____ y los Anexos Nº 2 y 5 de la Resolución de Determinación Nº _____ (fojas 1739 y 1741 del Expediente Nº _____ y fojas 1001, 1004 y 1006 del Expediente Nº _____ emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, respectivamente, se aprecia que la Administración reparó el exceso del gasto contabilizado respecto del crédito fiscal no empleado como consecuencia de la aplicación de la prorrata.

Que al respecto, el artículo 69º de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto, ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

Que de lo señalado en el artículo citado se tiene que aquel importe del Impuesto General a las Ventas que no puede ser aplicado como crédito fiscal, como consecuencia de la aplicación del procedimiento de prorrata, puede ser deducido como gasto del Impuesto a la Renta de los ejercicios correspondientes, tal y como hizo la recurrente.

Que no obstante, dado que en la presente instancia se han revocado las apeladas en los extremos correspondientes al cálculo de la prorrata del crédito fiscal de los años 2003 y 2004, a fin de que se efectúen las respectivas reliquidaciones, y dado que estas tienen incidencia en el reparo materia de análisis corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia N° _____ SUNAT y _____ SUNAT en este extremo, a fin de que también se efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en relación con lo señalado por la recurrente en cuanto a que los contribuyentes tienen la opción de utilizar el crédito fiscal como tal o como costo o gasto, cabe indicar que de lo dispuesto por el artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, anteriormente citado, se tiene que el Impuesto General a las Ventas solo puede ser utilizado como costo o gasto del Impuesto a la Renta si la recurrente no tiene derecho a aplicar dicho impuesto como crédito fiscal, como sucede en el caso del procedimiento de la prorrata del crédito fiscal, producto del cual una parte del impuesto proveniente de las adquisiciones no puede ser utilizado como crédito fiscal, por lo que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no corresponde a una opción de los contribuyentes.

Que en la misma línea, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 04425-2-2003 que de acuerdo con el artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el mencionado impuesto no constituye costo o gasto, cuando se tenga derecho a aplicarlo como crédito fiscal, por lo que el derecho a utilizar el impuesto generado en las adquisiciones de bienes o servicios como crédito fiscal prima sobre la deducción de este como gasto o costo del Impuesto a la Renta, hecho que solo se produce cuando no exista tal derecho.

7. Depreciación de activos fijos adquiridos de residentes de países o territorios de baja o nula imposición y ajuste del REI correspondiente

Que de la revisión de los Anexos N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ (fojas 1739 y 1741 del Expediente N° _____ y fojas 1004 y 1006 del Expediente N° _____ emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, respectivamente, y de los puntos 1 de los Anexos N° 01 a los Requerimientos N° _____ y _____ y de sus resultados (fojas 1406 a 1416 y 1421 a 1425 del Expediente N° _____ y fojas 654 a 664 y 669 a 674 del Expediente N° _____ se aprecia que la Administración reparó la depreciación de los vehículos detallados en los Anexos 2 a los Requerimientos N° _____ (fojas 1418, 1419 y 1425 del Expediente N° _____ y fojas 666, 667 y 674 del Expediente N° 10914-2009), debido a que estos contenían carrocerías y plataformas adquiridas de un proveedor residente de un territorio de baja o nula imposición, citando para tal efecto como base legal el artículo 38° y el inciso m) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, procedió a realizar el ajuste del REI correspondiente, producto del reparo efectuado.

Que el artículo 38° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF⁹, dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que por su parte, el numeral 1 del inciso m) del artículo 44° de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 27804, señala que no son deducibles los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición;

⁹ El mismo texto se mantuvo en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

asimismo, dicho inciso agrega que no quedan comprendidos en dicho inciso los gastos derivados de las siguientes operaciones: (i) crédito; (ii) seguros o reaseguros; (iii) cesión en uso de naves o aeronaves; (iv) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y, (v) derecho de pase por el canal de Panamá¹⁰.

Que por otro lado, el artículo 20° de la citada ley establece que cuando los ingresos afectos al impuesto provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta está dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, y que si se trata de bienes depreciables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones admitidas¹¹.

Que como se puede advertir de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo afectados a la producción de rentas gravadas, convirtiéndose así en una forma de recuperación del capital invertido, siendo que la mencionada deducción se produce a través de la disminución del costo computable de los bienes del activo fijo.

Que en tal sentido, se tiene que en algunos casos al cuestionar el importe de la depreciación se cuestiona indirectamente el costo computable del activo fijo; en efecto, cuando la objeción corresponde al importe de la depreciación y no se encuentra sustentada en algunas de las normas específicas de depreciación¹², se está cuestionando el importe del costo computable del activo fijo que está siendo enviado al gasto vía depreciación.

Que en el caso materia de análisis la Administración ha sustentado su reparo en lo dispuesto por el inciso m) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, fundamentó su reparo en una norma que no es específica de depreciación, por lo que se tiene que se pretende cuestionar indirectamente el importe del costo computable.

Que en consecuencia, dado que las normas aplicables del Impuesto a la Renta no han establecido como restricción, para la determinación del costo computable del activo fijo¹³, que el bien no haya sido adquirido de un proveedor residente en un territorio de baja o nula imposición, no resulta válido reparar indirectamente dicho costo por tal motivo.

Que en tal sentido, y dado que la Administración se limita a sustentar el reparo materia de análisis en lo dispuesto por el inciso m) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que este no se ajusta a ley, correspondiendo levantarlo y revocar las Resoluciones de Intendencia Nº SUNAT y
SUNAT en estos extremos.

Que asimismo, dado que el reparo por ajuste del REI correspondiente se encuentra sustentado en el reparo por depreciación de activos fijos adquiridos de residentes de países o territorios de baja o nula imposición, el cual no se ajusta a ley, corresponde igualmente levantarlo y revocar las Resoluciones de Intendencia Nº SUNAT y
SUNAT en dichos extremos.

¹⁰ El inciso m) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta fue modificado por el Decreto Legislativo N° 945, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de diciembre de 2003, siendo que dicho decreto agregó que los gastos excluidos en el mencionado inciso serán deducibles siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables.

¹¹ El artículo 20° fue modificado por el Decreto Legislativo N° 945, manteniendo similar redacción a la dictada.

¹² Dichas normas son aquellas que expresamente establecen una limitación o requisito para el caso de la depreciación, como es el caso de las tasas máximas de depreciación o la determinación de la fecha desde la cual se computará la depreciación, supuestos contemplados en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹³ El que será enviado al gasto vía depreciación en caso no se produzca la enajenación del bien o este quede obsoleto o fuera de uso.



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

Que ahora bien, dado que en la presente instancia se han levantado los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 correspondientes a la diferencia entre el Registro de Ventas y Libro Mayor, diferencia de flujo de efectivo, depreciación de activos fijos adquiridos de residentes de países o territorios de baja o nula imposición y ajuste del REI, corresponde que la Administración reliquide la determinación efectuada respecto de dicho tributo y ejercicios.

8. Modificación del coeficiente, del saldo a favor del ejercicio anterior aplicable y del importe del crédito correspondiente a los pagos a cuenta

Que de la revisión del Anexo a las Resoluciones de Determinación N° _____ y a _____ (fojas 1736 del Expediente N° _____ y 1018 del Expediente N° _____ emitidas por los intereses de los pagos a cuenta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de 2004, se advierte que la Administración modificó los coeficientes utilizados para calcular los mencionados pagos a cuenta y además modificó el saldo a favor del ejercicio anterior aplicado por la recurrente a los períodos abril, mayo y julio de 2003 y marzo a octubre de 2004 (fojas 1325 del Expediente N° _____ y 578 del Expediente N° 10914-2009)

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto, que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarían sobre la base 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 ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicaría el método previsto en el inciso b) del mismo artículo (aplicación de 2% sobre los ingresos netos).

Que por su parte, el artículo 87° de la mencionada ley indica que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. En cambio, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que correspondiera abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que si los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que de lo señalado por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta se tiene que para efecto de calcular los pagos a cuenta de los períodos marzo de 2003 a febrero de 2004, el coeficiente aplicable era el resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio 2002 entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio; mientras que para calcular los pagos a cuenta de los períodos marzo a diciembre de 2004 se debía utilizar el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio 2003 entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Que de la revisión de la documentación que obra a foja 1305 del Expediente N° _____ y foja 545 del Expediente N° _____ se aprecia que la Administración estableció el coeficiente aplicable para calcular los pagos a cuenta de los períodos marzo de 2003 a febrero de 2004 en función de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002; asimismo, fijó el coeficiente aplicable para calcular los pagos a cuenta de los períodos marzo a diciembre de 2004 en función de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, lo que se ajusta a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, de la documentación que obra a fojas del 1938 a 1964 del Expediente N° se advierte que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° el cual fue declarado fundado en parte a través de la Resolución de Intendencia N° SUNAT, contra la cual se interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por este Tribunal a través de la Resolución N° 07689-10-2016, siendo que mediante esta se ordenó que se reliquidara la determinación contenida en el mencionado valor. Asimismo, en la presente resolución se ha ordenado reliquidar la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

Que en cuanto a la modificación del saldo a favor del ejercicio anterior aplicado por la recurrente a los períodos abril, mayo y julio de 2003 y marzo a octubre de 2004, cabe indicar que esta también se sustenta en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003.

Que en tal sentido, dado que las mencionadas reliquidaciones constituyen situaciones que implicarían modificaciones en el coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2003 a diciembre de 2004 y el saldo a favor del ejercicio anterior aplicable a los períodos abril, mayo y julio de 2003 y marzo a octubre de 2004, la Administración deberá estar a lo que se resuelva finalmente con motivo del cumplimiento de la Resolución N° 07689-10-2016 y de la presente resolución, por lo que se revoca las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT en dichos extremos, a fin de que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado por la presente resolución.

Que ahora bien, dado que en la presente instancia se han levantado los reparos efectuados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de 2004, correspondientes a la diferencia entre Registro de Ventas y Libro Mayor, diferencia de flujo de efectivo, modificación del coeficiente y modificación del saldo a favor del ejercicio anterior aplicable, corresponde que la Administración reliquide la determinación efectuada respecto de dicho concepto y períodos.

Que en relación con la modificación del importe del crédito correspondiente a los pagos a cuenta, aplicado por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, corresponde señalar que dicha modificación se sustenta en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo de 2003 a diciembre de 2004, por lo que al haberse ordenado en la presente instancia que se reliquide la determinación contenida en dichos valores, corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT en el extremo de la modificación del importe del crédito correspondiente a los pagos a cuenta, a fin de que se efectúen las reliquidaciones correspondientes de dicho aspecto.

Resoluciones de Multa N°

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° (fojas 1666 a 1673 y 1678 a 1702 del Expediente N° y fojas 969 a 995 del Expediente N° se advierte que estas han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con relación al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos junio y noviembre de 2003 y enero a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004.

Que sobre el particular, el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio,



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

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.

Que dicho numeral, luego de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por la Ley N° 27335, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹⁴, la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario era el 50% del tributo omitido, y conforme lo señalado en la Nota 7 de dicha Tabla, para el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido sería la diferencia entre el "tributo resultante" del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como "tributo resultante" de dicho período o ejercicio, en caso que no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido sería el obtenido de la verificación o fiscalización.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, modificada por el Decreto Legislativo N° 953, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otros.

Que la Nota 15 de la referida Tabla señalaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, y que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° han sido emitidas tomando como base la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos junio y noviembre de 2003 y enero a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, corresponde que se emita pronunciamiento en congruencia con ello respecto de las aludidas resoluciones de multa.

Que dado que en la presente instancia se ha ordenado reliquidar las resoluciones de determinación señaladas en el considerando anterior, corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT en los extremos correspondientes a las Resoluciones de Multa N° a fin de que también se realicen las reliquidaciones correspondientes.

Que finalmente, en cuanto a la suspensión de la cobranza coactiva de la deuda contenida en los valores impugnados solicitada por la recurrente, cabe indicar que no corresponde que tal pretensión sea planteada ni evaluada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento de cobranza coactiva que se

¹⁴ Como es el caso de la recurrente según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 1147 y 1148 del Expediente N°



Tribunal Fiscal

Nº 05204-8-2017

inicie, y en caso este no se siguiera conforme a ley, cabe formular la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconí Sinche e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:


1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N°
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT de 30 de junio de 2009 en los extremos correspondientes a los reparos por diferencia de flujo de efectivo, servicio de transporte público de pasajeros realizado dentro del país, diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor, depreciación de activos fijos adquiridos de residentes de países o territorios de baja o nula imposición y el ajuste del REI correspondiente, el Impuesto General a las Ventas correspondiente a compras mixtas que fue considerado como gasto, el cálculo de la prorrata, la modificación del crédito fiscal del período anterior aplicable, la modificación del coeficiente, la modificación del saldo a favor del ejercicio anterior aplicable y la modificación del importe del crédito correspondiente a los pagos a cuenta, y las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; y **CONFIRMAR** las mencionadas resoluciones de intendencia en lo demás que contienen.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONI SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
ILL/HLL/gys