

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 5248-10-2012
12/04/2012

EL REGISTRO DE CAJAS Y BANCOS Y LOS PAGOS REALIZADOS POR LA RECURRENTE

Se confirma la apelada. Se indica que existen discrepancias entre lo consignado en el Registro de Cajas y Bancos y los pagos realizados por la recurrente a diversos proveedores lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente por lo que se ha configurado la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario

La Administración podía determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que, asimismo, el mencionado artículo dispone que las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancadas, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la recurrente señala que con la correspondiente escritura pública ha acreditado haber efectuado la venta de un terreno el 26 de diciembre de 2003, y que por error no ingresó el importe pagado por el mismo a su cuenta bancada, sino que canceló directamente a sus proveedores al contado y en efectivo.

Que indica que por su propia naturaleza jurídica, su gerente general es quien define los respectivos movimientos económicos y administrativos.

Que agrega que de acuerdo al ordenamiento jurídico la Administración se encuentra facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta cuando no es posible hacerlo sobre base cierta, y que el ente recaudador habría incurrido en abuso de autoridad.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACION

Que la Administración manifiesta que la recurrente consignó erróneamente en su Libro de Caja y Bancos de enero a mayo de 2004 pagos a proveedores, incurriendo de esta manera en los supuestos habilitantes previstos en los numerales 2 y 4 del Código Tributario.

Que agrega que efectuó la correspondiente determinación de saldos negativos de caja de conformidad con el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que se tiene que mediante Carta N° 070161023640-01-SUNAT y Requerimiento N° 1621070000031, notificados el 13 de febrero de 2007 (fojas 27 a 32) la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del mismo ejercicio.

Que en la anotada fiscalización la Administración efectuó reparos por diferencias entre lo declarado y lo anotado en el Registro de Compras de julio y octubre de 2004, a la vez que determinó ingresos omitidos por saldos negativos en caja (fojas 208 a 215), emitiendo en consecuencia las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000325 a 162-003-0000336 (fojas 318 a 324, 326 a 337) por concepto de Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Multa N° 162-002-0000319 a 162-002-0000322 (fojas 314 a 317), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Presunción de ingresos omitidos por saldos negativos en caja:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración podía determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, ha señalado que de acuerdo con los artículos 63° y 64° del Código Tributario la Administración está facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del citado código.

Que si bien el citado artículo 63° del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente ambas formas de determinación, de la lectura de los artículos que regulan la determinación de la obligación tributaria se desprende que ello no es procedente si su aplicación generara una distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación, criterio señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05658-5-2004, 03224-2-2007, 01766-,4-2006, entre otras.

Que asimismo, este Tribunal en diversas resoluciones, tal como la N° 00950-2-1999, ha señalado que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una de las causales antes referidas y, además, dicha determinación debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que de otro lado, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado, criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 01403-2-2005 y 01651-3-2002, entre otras.

Que el artículo 64° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 941, establece los supuestos que facultan a la Administración a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta comprendiendo, entre ellos, los siguientes: Cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2); y cuando el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos (numeral 4).

Que en tal sentido, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración procede verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal que la facultara a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en autos, mediante el punto II del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 1622070000060 (fojas 180 a 182), notificado el 8 de mayo de 2007 (foja 185), la Administración le comunicó a la recurrente que de la revisión del Libro Caja y Bancos N° 01 y los comprobantes de pago de adquisiciones, entre otro documento, se observaba que ésta había anotado erróneamente pagos a proveedores en los meses de enero a mayo de 2004, conforme con el detalle contenido en los Anexos N° 01 a 06 del citado Requerimiento N° 1622070000060 (fojas 171 a 181), incurriendo de esta manera, entre otro supuesto habilitante, en el previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que con escrito de 14 de mayo de 2007 (foja 193) la recurrente señaló que en diciembre de 2003 vendió un lote de terreno por el importe de US\$ 12 105,00, siendo que utilizó el mismo en el ejercicio 2004.

Que en el Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 1622070000060 (foja 195) la Administración dejó constancia que la recurrente no había desvirtuado con

documentación fehaciente la aplicación del anotado supuesto habilitante previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que del Requerimiento N° 1622070000060 y su consiguiente resultado se aprecia que la Administración identificó diferencias entre los importes pagados por la recurrente a sus proveedores en los meses de enero a mayo de 2004 y las cantidades consignadas por ésta en su Libro de Caja y Bancos, conforme al detalle siguiente:

Mes	Monto registrado S/.	Foja Libro Caja	Monto determinado por la Administración SI.	Referencia del Requerimiento N° 1622070000060
Enero	41 531,54	65	60 034,45	Anexo N° 2
Febrero	35 445,39	67	32 532,88	Anexo N° 3
Marzo	75 478,15	69	71 841,96	Anexo N° 4
Abril	45 276,47	71	45 360,41	Anexo N° 5
Mayo	56 216,12	73	64 526,92	Anexo N° 6

Que a su vez, se advierte del escrito de 14 de mayo de 2007 (foja 193) y de los escritos de reclamación y apelación (fojas 254, 255, 308 y 309) que la recurrente no cuestiona expresamente las diferencias antes señaladas, sino, únicamente el cálculo del flujo negativo de caja efectuado por la Administración en el extremo referido al saldo inicial y consiguientes ingresos obtenidos en el ejercicio 20042.

Que de acuerdo con lo expuesto, la existencia de discrepancias entre lo consignado en el Registro de Caja y Bancos N° 01 y los pagos realizados por la recurrente a diversos proveedores en los meses de enero a mayo de 2004 -conforme al detalle determinado por la Administración en el Requerimiento N° 1622070000060 y su consiguiente resultado, el cual a su vez no fue desvirtuado expresamente-determina que se generen dudas respecto de la veracidad o exactitud de dicho registro contable, con lo cual se acredita la configuración del supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, de modo que la Administración se encontraba facultada a efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en este sentido, no resulta relevante analizar la procedencia de la causal prevista en el numeral 4 del citado artículo.

Que respecto de lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración se encuentra facultada a efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no es posible determinarla sobre base cierta, cabe indicar que dado que el ente recaudador detectó el acaecimiento de una de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario, tenía la potestad de utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta conforme con el artículo 63° del mismo código.

Que habiendo quedado acreditado que la Administración estaba facultada para aplicar la determinación sobre base presunta, procede a continuación analizar el procedimiento utilizado.

Que al respecto, el artículo 72°-A del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 941, establece que cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Que para tal efecto, el inciso b) del citado artículo prescribe que el saldo negativo mensual se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados; que el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, y que dicho procedimiento deberá aplicarse en no menos de dos meses consecutivos o alternados.

Que asimismo, el mencionado artículo dispone que las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancadas, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que dicho de otra manera, esta presunción se origina del análisis de los flujos de efectivo y/o bancarios, del cual puede desprenderse que los egresos que se encuentren registrados sobrepasan en una determinada fecha el saldo inicial más los ingresos.

Que ahora bien, los saldos negativos a los que se refiere la presente presunción se determinan cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados, diaria o mensualmente exceden el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

Que mediante el punto II del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 1622070000060 (foja 181) la Administración comunicó a la recurrente que en virtud del flujo de ingresos y egresos determinados por la Administración identificó la existencia de saldos negativos de caja, conforme al detalle contenido en el Anexo. N° 07 de dicho requerimiento (foja 170), lo que le facultaba a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta a que se refiere el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 1622070000060 (fojas 194 y 195) la Administración dejó constancia que procedía aplicar la presunción establecida en el referido artículo 72o-A del Código Tributario, determinando ingresos omitidos por los importes de SI. 18 441,63 y SI. 1 359,31 a efectos del Impuesto General a las Ventas de enero y mayo de 2004 respectivamente, y SI. 19 800,94 en relación al Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que en autos, del Anexo N° 7 del Requerimiento N° 1622070000060 (foja 170) y del resultado del Requerimiento N° 1622070000060 se aprecia que la Administración determinó el movimiento de caja de la recurrente de enero a diciembre de 2004, conforme al detalle siguiente:

2004	Saldo Inicial S/.	Ingresos del mes S/.	Total de ingresos S/.	Egresos S/.	Saldo para el mes siguiente S/.
Enero	5 604,80	48 909,97	54 514,77	72 956,40	-18441,63
Febrero	0.00	37 056,80	37 056,80	33 788,15	3 268,65
Marzo	3 268,65	77 284,01	80 552,66	73 281,58	7 271,08
Abril	7 271,65	48 092,51	55 363,59	47 844,15	7 519,44
Mayo	7 519,44	56433,50	63952,94	65 312,25	-1 359,31
Junio	0.00	42 965,29	42 965,29	42 703,12	262,17
Julio	262,17	37 590,38	37 852,55	36 858,04	994,51
Agosto	994,51	42 247,79	43 242,30	41 675,63	1 566,67
Setiembre	1 566,67	42 346,50	43 913,17	42 981,29	931,88
Octubre	931,88	44 402,49	45 334,37	40 319,08	5 015,29
Noviembre	5 015,29	53 912,63	58 927,92	56 832,01	2 095,91
Diciembre	2 095,91	47 207,74	49 303,65	41 220,81	8 082,84

Que a su vez, del anotado Anexo N° 07 del Requerimiento N° 1622070000060 (foja 170) se advierte que los importes de los egresos de enero a mayo de 2004 comprenden los montos pagados por la recurrente a proveedores en dichos meses, conforme la determinación efectuada por la propia Administración contenida en los Anexos N° 1 a 6 del anotado Requerimiento N° 1622070000060 (fojas 171 a 182).

Que se aprecia del Requerimiento N° 1622070000060 y su consecuente resultado que la determinación del movimiento de caja efectuado por la Administración se sustenta en el Libro de Caja y Bancos N° 01, estados de cuenta bancada y comprobantes de pago de adquisiciones exhibidos por la recurrente en la etapa de fiscalización.

Que a su vez, del escrito de respuesta al Requerimiento N° 1622070000060 (foja 193) se observa que la recurrente cuestiona la anotada determinación de movimiento de caja únicamente en el extremo del saldo inicial y consiguientes ingresos obtenidos en el ejercicio 2004, al considerar que la Administración debió considerar la venta de un terreno efectuada el 26 de diciembre de 2003, en virtud de la cual se habría obtenido liquidez suficiente para realizar pagos a sus proveedores.

Que de la escritura pública de 26 de diciembre de 2003, adjunta al mencionado escrito de respuesta al Requerimiento N° 1622070000060 (fojas 186 y 187), se tiene que la compra venta del lote de terreno urbano N° 2B, ubicado en el jirón Túpac Inca Yupanqui de la ciudad de Baños del Inca, Distrito del mismo nombre, Provincia y Departamento de Cajamarca fue efectuada por don Horacio Diómedes Dávalos Benites y Doris Aurora del Socorro Narváez de Dávalos en su calidad de personas naturales, y no así por la recurrente, no habiéndose acreditado además que el importe de dicha operación, ascendente a \$ 12 105,00 hubiere ingresado a ésta última en condición de préstamo, aporte de capital u otro

concepto, de modo que las afirmaciones efectuadas por la recurrente sobre el particular no resultan atendibles.

Que en este sentido, las adiciones a la base imponible del Impuesto General a las Ventas para los meses de enero y mayo de 2004 por las sumas de S/. 18 442,00 y S/. 1 359,00, e Impuesto a la Renta del mismo ejercicio por el importe de S/. 19 801,00, a que se refieren los correspondientes anexos de las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000325 a 162-003-0000336 (fojas 320 a 324) se encuentran arregladas a ley, correspondiendo en consecuencia confirmar la apelada en este extremo impugnado, y por ende, mantener las anotadas resoluciones de determinación en tal extremo.

Que si bien el gerente general es quien define los movimientos económicos y administrativos de la recurrente, ello no enerva lo antes señalado en el sentido que no se ha acreditado que el anotado importe ascendente a \$ 12 105,00, hubiera ingresado a ésta última en el ejercicio 2004 en condición de préstamo, aporte de capital u otro concepto.

Que estando a que la anotada determinación se encuentra arreglada a ley, no resulta atendible el alegato esgrimido en el sentido que la Administración habría incurrido en abuso de autoridad.

Que en relación a las Resoluciones de Multa N° 162-002-0000319 a 162-002-0000322 (fojas 314 a 317), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de las correspondientes cédulas de determinación (fojas 208 y 215) se advierte que las mismas se sustentan, en otro extremo que no es materia de grado, en el reparo antes analizado, el cual ha sido mantenido en esta instancia, correspondiendo en consecuencia emitir similar pronunciamiento en relación a tales resoluciones de multa, y por ende, confirmar la apelada en este extremo impugnado.

FALLO

CONFIRMAR la Resolución de Oficina Zonal N° 1650140000196/SUNAT de 28 de noviembre de 2007, en los extremos impugnados.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00728-2-2016
25/01/2016

EL PAGO DE OBLIGACIONES O LA REALIZACIÓN DE CONSUMOS Y LA DETERMINACIÓN DE LOS FLUJOS DE INGRESOS Y EGRESOS

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación, resoluciones de multa, emitidas por Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta; y resolución de intendencia, que dispuso la compensación de las percepciones no aplicadas, cuya devolución fue declarada procedente, debido a que la recurrente no acreditó haber utilizado los medios de pago para recibir los préstamos que alegó, por lo que éstos no podrían sustentar algún incremento patrimonial o una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, conforme con lo establecido en la Ley N° 28194, en consecuencia, se encuentra arreglado a ley, la determinación de los flujos de ingresos y egresos negativos en los meses de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005 efectuada por la Administración, la cual cumplió con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 64º y el artículo 72º-A del Código Tributario.

Que lo sostenido en cuanto a que la Ley N° 28194 vulnera el procedimiento establecido en el artículo 72º A del Código Tributario, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo señalado en el último párrafo del artículo 8º de la citada ley, la no utilización de los medios de pago no permite al mutuario (recurrente), sustentar mayor disponibilidad de ingresos para el pago de sus obligaciones, en ese sentido, al aplicar el procedimiento establecido en el aludido artículo 72º A, no correspondía que se tomaran en cuenta aquellos ingresos por mutuo que no fueron acreditados con los medios de pago señalados en el la Ley N° 28194, por tanto no se evidencia ninguna vulneración como alega la recurrente.

Que en el presente caso, tal como se analizó en la determinación del Impuesto General a las Ventas, la Administración determinó saldos negativos en caja en los meses de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, los cuales fueron liquidados como consecuencia de la reliquidación de los saldos anotados en el Libro Caja, por lo que dichas sumas, en tanto constituyen saldos negativos mensuales, permiten que la Administración presuma la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de estos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, acorde con lo establecido en el citado artículo 72º-A del Código Tributario, por lo que al estar arreglada a ley la determinación efectuada, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la recurrente sostiene que los préstamos recibidos por la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Tacna S.A. fueron incorporados como capital de trabajo, lo cual incrementó el activo caja y bancos y el pasivo en un importe equivalente (Cuenta 46), por lo que el desconocimiento de aquel por parte de la Administración contraviene los principios contables generalmente aceptados. Agrega que para determinar los saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos en efectivo por la suma de SI. 307 092,91, no se han tenido en cuenta los préstamos de los socios por la suma de SI. 15 000,00.

Que manifiesta que conforme con lo establecido en el artículo 72° A del Código Tributario, se debe tener en cuenta todos, los movimientos efectuados, estén o no registrados en los libros, sin embargo, el auditor no ha tenido en cuenta el ingreso de dinero financiado a través de la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Tacna S.A. en aplicación de la Ley de Bancarización, lo cual contraviene al procedimiento descrito en el citado artículo, ya que crea un nuevo sistema que no está contemplado en la ley, asimismo, señala que la Administración, al resolver sus reclamaciones, no ha tenido en cuenta los argumentos que expuso.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACION

Que la Administración señala como consecuencia de las fiscalizaciones iniciadas a la recurrente mediante Requerimientos N° 11210600004951 y N° 11210700003182 (folios 280, 281, 581 y 582), incrementó las bases imponibles del Impuesto General a las Ventas de abril a junio, agosto, noviembre y diciembre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al haberse configurado el supuesto habilitante previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, dado que verificó la existencia de saldos negativos mensuales en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, por lo que en aplicación del artículo 72°-A del citado código determinó la existencia de ventas o ingresos omitidos, que originó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0003447 a N° 112-003-0003452, N° 112-003-0003657 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939, N° 112-002-0004149 (folios 767 a 789).

Que indica que si bien la recurrente presentó diversos contratos de mutuo y contratos de reconocimiento de deuda por los préstamos que habría recibido durante el ejercicio 2005, no acreditó haber utilizado los medios de pago previstos por la Ley N° 28194, por lo que procedió a reestructurar el flujo monetario de caja, sin considerar tales préstamos, lo que incidió en la determinación del flujo de ingresos y egresos de efectivo.

Que anota que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 39° y 40° del Código Tributario, procedió a compensar la deuda tributaria contenida en la Resolución de

Determinación N° 112-003-0003450 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939, con el monto a devolver por percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas acumuladas a mayo de 2006.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Impuesto General a las Ventas

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, la Administración puede determinar la obligación tributaria considerando lo siguiente: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 941 señala que la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y N° 03066-1-2005, ha señalado que de acuerdo con los artículos 63° y 64° del Código Tributario la Administración está facultada para utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64° del citado Código, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del mismo Código.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 00950-2-1999, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente uno de los supuestos antes referidos y, además, dicha determinación debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que este Tribunal en la Resolución N° 01044-2-2000 ha dispuesto que la falta de sustento de la existencia de saldos negativos en caja configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, asimismo, en las Resoluciones N° 4184-2-2003 y N° 5654-3-2003 ha indicado que los saldos negativos de caja suponen hechos que restan fehaciencia a la contabilidad del contribuyente y a la posterior determinación tributaria, configurándose la existencia de la causal del numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que según se aprecia en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1122070000013 y su resultado (folios 159 a 168) la Administración dejó constancia de la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, al haber detectado que la recurrente tenía saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo en los meses de mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005 y precisó que a efecto de determinarlos no había considerado los ingresos de efectivo sustentados en contratos de préstamo debido a que no reunían los requisitos establecidos en la ley para la lucha y formalización de la economía, al no haberse utilizado medios de pago.

Que por lo expuesto, la acreditación de la causal en el presente caso se encuentra sujeta a la verificación del procedimiento previsto en el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que de acuerdo con el artículo 72°-A del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo N° 941, cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presume la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos y, que para tal efecto, el inciso b) prescribe que el saldo negativo mensual se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedieran al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados, que el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, y que dicho procedimiento deberá aplicarse en no menos de dos meses consecutivos o alternados.

Que asimismo, el mencionado artículo dispone que las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancadas, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que conforme al Diccionario Kohler para Contadores³, se denomina flujo de efectivo, al efectivo neto generado por las operaciones de una empresa en un periodo dado, es decir, entradas de efectivo por cobro de ingresos menos salidas de efectivo por pago de gastos.

Que por su parte, el artículo 3o de Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, aplicable al caso de autos, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe fuera superior al monto señalado en el artículo 4o de la referida ley, deben efectuarse utilizando los medios de pago referidos en el artículo 5o aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos, asimismo, que se utilizarán medios de pago cuando se entreguen o devuelvan montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del contrato.

Que de acuerdo al citado artículo 5o los medios de pago que se deberán utilizar en los supuestos previstos en el artículo 3o son depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y tarjetas de crédito expedidas en el país, y

cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el último párrafo del artículo 8o de la norma citada dispone que tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5o, la entrega de dinero por el mutuante o su devolución por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

Que mediante el Anexo del Requerimiento N° 1122060000635 (folio 242), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación efectuada respecto a la documentación contable y financiera detectó préstamos registrados en la Cuenta 46, Sub Cuenta 46.1 - Préstamos por Terceros del Plan Contable General Revisado, por lo que le solicitó la documentación legal, contable - financiera que sustentara la operación, la forma en que se proporcionó, dinero, cheque, depósito en cuenta, medio de pago que se utilizaron para la realización de los préstamos que le otorgaron, detallados en el siguiente cuadro:

Nombre o Razón Social	Importe (S/.)	2005
O	15 000,00	Abril
Lucía Mamani de Choque	162 864,00	Octubre
Lucía Mamani de Choque	68 160,00	Diciembre
Edwin López Canaza	34 310,00	Diciembre
Carlos Leyva Mamani	30 000,00	Diciembre

Que en respuesta, mediante escrito de 27 de noviembre de 2006 (folio 235), la recurrente señaló que Lucía Mamani de Choque, acreedora del importe total de US\$ 68 000,00 Dólares Americanos, adquirió tal importe mediante préstamo que a su vez le otorgo la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Tacna S.A., que fue utilizado para su actividad comercial, respecto de acreedor del importe total de US\$ 10 000,00 Dólares Americanos, indicó que serían pagados a futuro, según documentos adjuntos y que a la fecha ha cumplido con los contratos de reconocimiento de deuda realizando pagos en efectivo.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 1122060000635 (folio 240), la Administración señaló que la recurrente no presentó ningún sustento de las cuentas por pagar de S/. 15 000,00, con relación a los préstamos de S/. 162 864,00 y S/. 68 160,00 que le otorgaron y por el préstamo de S/. 34 310,00 que le otorgó se limitó a presentar en original los contratos de reconocimiento de deuda y varios documentos y por el préstamo de S/. 30 000,00 otorgado por presentó copia de un contrato de mutuo y de varios documentos, sin embargo, en ningún caso acreditó haber utilizado los medios de pago establecidos en el artículo 5o de la Ley N° 28194.

Que en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1122070000013 (folios 164 a 166), la Administración comunicó a la recurrente que consignó en sus libros contables saldos en la Cuenta 46 - Cuentas por Pagar Diversas, que fueron sustentados en contratos de préstamo

de dinero en los cuales no se utilizaron medios de pago, lo cual determinó la existencia de saldos negativos en su flujo de ingresos y egresos de efectivo, hecho que configuró el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por tanto, aplicó la presunción de ventas o ingresos omitidos conforme al artículo 72°A del citado código, determinándose ingresos omitidos en los periodos abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, por los importes de SI. 5 072,13, SI. 4 229,36, SI. 5 587,97, SI. 17 568,49, SI. 274 634,96, respectivamente, conforme con el detalle del Anexo N° 2 (folio 163).

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 1122070000013 (folios 159 y 160), la Administración señaló que la recurrente no presentó ningún sustento que desvirtuara los supuestos para aplicar la determinación de ingresos presuntos, asimismo, no presentó ningún sustento que desvirtuara la determinación efectuada, por lo que mantuvo los ingresos omitidos en los periodos abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, por un importe total de SI. 307 092,91.

Que en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 1122070000013 (folio 163), se dejó constancia de los saldos negativos determinados en los periodos abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, conforme con el siguiente detalle:

2005	Saldo Inicial * - CS/.)	Ingresos (S/.)		Egresos (S/.)		Saldo Final (S/.)
	Caja	Clientes	Préstamos*	Proveedores	Otros	
Abril	5 000 ,00	00,00	0 ,00	10 072,13		(5 072,13)
Mayo	0 ,00	18 275,00	0 ,00	22 503,36	1,00	(4 229,36)
Junio	0 ,00	18 353,00	0 ,00	8 741,89	307,00	9 304,11
Julio	9 304 ,11	10 280,00	0 ,00	10 482,03	309,00	8 793,08
Agosto	8 793,08	8 483,00	0 ,00	22 691,05	173,00	(5 587,97)
Setiembre	0,00	8 049,00	0 ,00	0,00	143,00	7 906,00
Octubre	7 906,00	15 742,50	0 ,00	18 880,80	145,00	4 622,70
Noviembre	4 622,70	34 322,50	0 ,00	56 248,69	265,00	(17 568,49)
Diciembre	0,00	125 480,50	0 ,00	399 538,46	577,00	(274 634,96)
Total Diferencias Negativas						(302 020,78)

* No se consideraron los préstamos de SI. 15 000,00, SI. 162 864,00 y SI. 132 470,00 anotados en los periodos abril, octubre y diciembre de 2005 en el Libro Caja (folios 7, 9, 15 y 16).

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los saldos negativos del Libro Caja en los meses de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2-005, que fueron originados por el desconocimiento de los importes de SI. 15 000,00, SI. 162 864,00 y SI. 132 470,00 anotados en los periodos abril, octubre y diciembre de 2005 en el Libro Caja, como préstamos que le habrían otorgado como consecuencia, entre otros4, de los contratos de mutuo que habría celebrado con debido a que no acreditó haber utilizado los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194.

Que en efecto, de la documentación que obra en autos, pese a que fue requerida, la recurrente no acreditó haber utilizado los medios de pago para recibir los préstamos que alegó, por lo que éstos no podrían sustentar una mayor disponibilidad de ingresos para el

pago de obligaciones o la realización de consumos, conforme con lo establecido en la Ley N° 28194.

Que por lo expuesto, la determinación de los flujos de ingresos y egresos negativos en los meses de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005 efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley y, en tal sentido, se encuentra acreditada la causal tipificada en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario que facultó a la Administración para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que la Administración adicionó a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, las sumas de SI. 5 072,00, SI. 4 229,00, SI. 5 588,00, SI. 17 568,00, SI. 274 635,00, respectivamente, que corresponden a aquellos meses en los que se determinó la existencia de los saldos negativos, lo que se ajusta a lo previsto en el artículo 72°-A del mencionado código, por lo que la determinación formulada se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha considerado los aportes de los socios por la suma de SI. 15 000,00, carece de sustento, por cuanto conforme lo antes señalado, durante el procedimiento de fiscalización, no presentó ninguna documentación sustentatoria respecto de tal importe, razón por la cual no fue considerado en el flujo de ingresos y egresos de efectivo realizado, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que asimismo, carece de sustento lo señalado en el sentido que la Administración no ha considerado el ingreso de dinero financiado a través de la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Tacna S.A., toda vez, que de la revisión del Libro Caja de los periodos observados (folios 7, 9, 15 y 16) no se aprecia que la recurrente hubiera registrado prestamos recibidos de la citada entidad.

Que lo sostenido en cuanto a que la Ley N° 28194 vulnera el procedimiento establecido en el artículo 72° A del Código Tributario, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo señalado en el último párrafo del artículo 80 de la citada ley, la no utilización de los medios de pago no permite al mutuario (recurrente), sustentar mayor disponibilidad de ingresos para el pago de sus obligaciones, en ese sentido, al aplicar el procedimiento establecido en el aludido artículo 72° A, no correspondía que se tomaran en cuenta aquellos ingresos por mutuo que no fueron acreditados con los medios de pago señalados en la Ley N° 28194, por tanto no se evidencia ninguna vulneración como alega la recurrente.

Impuesto a la Renta

Que mediante Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1122070000630 (folios 576), la Administración comunicó a la recurrente que verificó que en el Libro Caja registró ingresos de dinero para el pago de obligaciones y una mayor disponibilidad de efectivo sustentado en contratos de mutuo sin que utilizara medios de pago para acreditar haber recibido el dinero, de acuerdo al siguiente detalle: abril, octubre y diciembre de 2005, los importes

de SI. 15 000,00, SI. 162 864,00 y SI. 132 470,00, respectivamente, por lo que no fueron considerados en la reestructuración del flujo monetario de caja, con lo cual se determinó un saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por un monto ascendente de SI. 307 092,91, hecho que configura la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, que la habilitó a aplicar el procedimiento establecido en el artículo 72° A del citado código.

Que en respuesta, la recurrente, mediante escrito de 20 de noviembre de 2007 (folios 562 a 564) señaló que en el periodo de abril tuvo que desembolsar la suma de SI. 15 000,00 para la compra de mercaderías con cargo a ser capitalizados posteriormente, hecho que no ha sido observado, asimismo, indicó que los préstamos obtenidos de la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Tacna S.A. fueron garantizados por

y, que a través de un documento privado se le transfirió la obligación del Que en el Anexo N° 1 a los Resultados del Requerimiento N° 1122070000630 (folio 573), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que según el Libro Caja registró flujo de ingresos de dinero por SI. 15 000,00 como préstamos de terceros en el mes de abril de 2005 y no como aumento de capital, por lo que lo señalado carece de sustento, asimismo, en cuanto que un tercero le transfirió la obligación del préstamo, indicó que tal hecho no es discutido, lo que se objeta es el hecho que en las transferencias del crédito no se utilizaron medios de pago, por tanto, mantuvo los reparos al no haber desvirtuado el supuesto señalado, determinándose un saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por un monto de SI. 307 092,91, correspondiente a los periodos abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, conforme se detalla en el Anexo N° 2 (folio 572).

Que en el presente caso, tal como se analizó en la determinación del Impuesto General a las Ventas, la Administración determinó saldos negativos en caja en los meses de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005, los cuales fueron liquidados como consecuencia de la reliquidación de los saldos anotados en el Libro Caja, por lo que dichas sumas, en tanto constituyen saldos negativos mensuales, permiten que la Administración presuma la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de estos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, acorde con lo establecido en el citado artículo 72°-A del Código Tributario, por lo que al estar arreglada a ley la determinación efectuada, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Multa

Que las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939 y N° 112-002-0004149 (folios 779 a 789), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, agosto, noviembre y diciembre de 2005 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0003447 a N° 112-003-0003452 y N° 112-003-0003657 (folios 767 a 778).

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala que 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; la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por el citado decreto legislativo.

Que el inciso c) del artículo 180° del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, dispone que el tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia, no podrá ser menor a 50% UIT para la Tabla I.

Que de acuerdo con el Anexo VI del Reglamento del Régimen de Gradualidad relativo a infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT, a las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario les corresponde, como criterio de gradualidad, el monto omitido real, que es el tributo omitido, no retenido, no percibido o no pagado, sin considerar el tope mínimo establecido por el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario.

Que dicho anexo establece los porcentajes de rebaja aplicables sobre el monto determinado según el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario o el concepto usado como referencia para determinar la multa, el que resulte mayor, los que para la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código ascienden a 10%, 20%, 30% y 40% si el monto omitido real es de SI. 1,00 a SI. 300,00, de SI. 301,00 a SI. 600,00, de SI. 601,00 a SI. 900,00 y de SI. 901,00 a SI. 1 200,00, respectivamente.

Que toda vez que en el presente caso, las resoluciones de multa han sido emitidas como consecuencia del reparo por ingresos presuntos por saldos negativos de efectivo, el cual ha sido mantenido, se acredita la comisión de la infracción materia de análisis, las cuales han sido calculadas conforme con lo establecido en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario y el régimen de gradualidad establecida en la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT.

Compensación

Que el inciso c) del artículo 39° del Código Tributario, modificado por los Decretos Legislativos N° 930 y 953, dispone que en los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización, y que si se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, éstas podrán ser compensadas con el pago en

exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros, siendo que las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso.

Que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 01147-1-2005 y N° 09588-2-2009, entre otras, ha señalado que en virtud de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 39° del Código Tributario, la Administración se encuentra facultada para verificar la existencia de pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares así como el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuar la acotación correspondiente, pudiéndose compensar las deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares cuya devolución se solicita, sin que dicha deuda deba necesariamente tener el carácter de exigible.

Que de la documentación que obra en autos se advierte que mediante el Formulario 4949 N° 1603951 de 4 de julio de 2006, la recurrente solicitó la devolución de las percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas acumuladas a mayo de 2006 (folio 107).

Que en atención a ello, mediante Requerimiento N° 1121060000495 (folios 280 y 281), la Administración inició un procedimiento de fiscalización, a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto al Impuesto General a las Ventas de abril de 2005 a mayo de 2006, apreciándose que durante dicho procedimiento comunicó a la recurrente la determinación de ingresos presuntos por saldos negativos de efectivo, así como la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose, como consecuencia de ello, entre otros, la Resolución de Determinación N° 112-003-0003450 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939 (folios 772 y 780 a 789).

Que mediante Resolución de Intendencia N° 1120180000340/SUNAT de 27 de agosto de 2007 (folios 321 a 323), la Administración declaró procedente en parte la devolución solicitada por el importe de S/. 9 553,00, disponiendo en el artículo 2o, la compensación del saldo de las percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas acumuladas a mayo de 2006 contra las deudas contenidas en Resolución de Determinación N° 112-003-0003450 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939, aspecto este último que es cuestionado por la recurrente.

Que habida cuenta que producto de la verificación antes mencionada se determinaron ingresos presuntos por saldos negativos de efectivo y se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose la Resolución de Determinación N° 112-003-0003450 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0003935 a N° 112-002-0003939, las deudas tributarias generadas por aquellas fue compensada con el saldo pendiente sujeto a devolución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39° del Código Tributario antes citado, por lo que al encontrarse arreglado a ley, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó solo con la asistencia del representante de la Administración, conforme se acredita de la constancia respectiva (folio 805), a pesar de que ambas partes fueron debidamente notificadas para tal efecto.

FALLO

CONFIRMAR las Resoluciones de Intendencia N° 1150140000968/SUNAT, N° 1150140000969/SUNAT y N° 1150140000970/SUNAT de 16 de junio de 2008.



RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 04201-10-2015
24/04/2015

RELACIÓN AL REPARO POR SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS

Se revoca la resolución que declaró infundada la reclamación. Con relación al reparo por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos. Se señala que el recurrente se encontraba obligado a sustentar los ingresos de efectivo anotados en la contabilidad de su empresa unipersonal, para lo cual debía presentar la documentación que acreditase si los ingresos correspondían a ventas, préstamos u otro concepto, siendo que en el presente caso el recurrente ha alegado que se trataba de un aporte de capital efectuado a su negocio, sin embargo, no sustentó su afirmación con documentación fehaciente.

Que de acuerdo con el artículo 72°-A del Código Tributario⁶, se establece que cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos, siendo para tal efecto, el inciso b) de dicha norma legal prescribe que el saldo negativo mensual se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados, que el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, y que dicho procedimiento deberá aplicarse en no menos de dos meses consecutivos o alternados.

Que al haberse desestimado como egresos los conceptos señalados por la Administración como depósitos en el Banco de Crédito y en la Caja Municipal de Cusco, así como por compra de vehículo, no se determinan saldos negativos de caja. En ese sentido, el procedimiento de determinación sobre base presunta efectuado por la Administración no se ajusta con lo establecido en el artículo 72°-A del Código Tributario, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo, y por ende, revocar la resolución apelada en este extremo.

POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que el recurrente sostiene que la anotación efectuada en la Cuenta 14 del Libro Caja y Bancos por el importe de S/. 10 000,00 corresponde a un error contable, y que en este sentido, la operación materia de cuestionamiento por parte de la Administración consistió en un aumento de capital que debió anotarse como un cargo en la Cuenta 10 - Caja y Bancos y un abono en la Cuenta 50 - Capital.

Que manifiesta que sus ingresos propios como persona natural son diferentes a los ingresos y gastos efectuados como negocio unipersonal, y que en este sentido, la Administración

debió determinar dichos ingresos como persona natural y no como rentas obtenidas de actividades comerciales. Indica que la Administración ha incluido en el flujo de ingresos y egresos elaborado, importes que no están vinculados al negocio.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACION

Que la Administración señala que el recurrente no sustentó en autos que el importe de S/. 10 000,00 correspondiese a un incremento de capital del negocio unipersonal de éste, encontrándose acreditada por consiguiente la hipótesis normativa prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por lo que aplicó el procedimiento señalado en el artículo 72°-A del Código Tributario. Agrega que el recurrente no exhibió el comprobante de pago respecto de la Factura N° 001-0183.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 070213048150-01 SUNAT y Requerimiento N° 21210700003082 (fojas 127, 128 y 143), la Administración inició al recurrente la fiscalización del Impuesto á la Renta del ejercicio 2004 y del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, siendo que como resultado de dicha fiscalización efectuó los siguientes reparos: i) Al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos, y gastos sin documentación sustentatoria (foja 292); ii) A la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo a setiembre de 2004 (foja 281), por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos; y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2004 (foja 280), por gastos sin documentación sustentatoria.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos:

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° 214-003-0005076 (fojas 284 a 294), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Determinación N° 214-003-0005069 a 214-003-0005075 (fojas 266 a 283), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a setiembre de 2004, la Administración determinó ingresos omitidos sobre base presunta al verificar la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, por el importe de S/. 91 939,00, sustentándose para tal efecto en el numeral 2 del artículo 64° e inciso b) del artículo 72°-A del Código Tributario.

Que al respecto, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 21220800000323 (foja 112), la Administración solicitó al recurrente que sustentara conforme al punto 1.1 del anexo de dicho requerimiento (fojas 109 y 110) la operación anotada como ingreso de efectivo en el Libro Caja del mes de julio de 2004, con abono a la Cuenta Contable 144 - Cuentas por cobrar a accionistas - Suscripciones, por el importe de S/. 10 000,00, al considerar que no correspondía suscribir acciones, por cuanto dicho procedimiento resulta de aplicación a las personas jurídicas que se encuentran comprendidas en la Ley General de Sociedades, y no

a una persona natural con negocio unipersonal como es su caso. Asimismo, indicó que en la hipótesis que no sustentara tal registro contable, se configuraría la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de fecha 6 de febrero de 2008 (fojas 45 y 46), el recurrente manifestó que incurrió en un error contable al registrar el referido monto de SI. 10 000,00 utilizando la Cuenta contable 144 - Cuentas por cobrar a accionistas - Suscripciones, toda vez que la operación en cuestión correspondió a un aumento de capital efectuado en calidad de propietario de su negocio unipersonal, de modo que tal aumento debió contabilizarse con cargo a la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas y abono a la Subcuenta 509 - Capital Unipersonal. Agregó que el referido importe se sustenta en el pago de beneficios sociales realizado a su favor por parte de su ex empleador Damián Mamani Pachas por las labores realizadas en las minas "San Miguel de Aporoma" desde el año 1992 a 1996, conforme la declaración jurada por reconocimiento de deuda de fecha 19 de junio de 2006.

Que la Administración en el Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° 21220800000324 (fojas 102 a 106), dejó constancia que el recurrente no sustentó que la anotación en el Libro Caja del mes de julio de 2004 del ingreso de efectivo por el importe de SI. 10 000,00 corresponda a un aumento de capital. Agregó que la declaración jurada suscrita por el señor Damián Mamani Pachas no resultaba suficiente para acreditar el registro efectuado en el referido libro y periodo. Indicó que al no haber sustentado el recurrente lo observado, se configuró la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que de conformidad con el artículo 63° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre 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 sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de acuerdo con lo previsto en el inciso 2 del artículo 64° del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 9415, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal en diversas resoluciones, como la N° 00950-2-1999, entre otras, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que por definición la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01403-2-2005, entre otras.

Que en el caso de autos, del Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 2122080000032 (fojas 102 a 105) se tiene que la Administración dejó constancia de la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, al considerar que el recurrente no sustentó que la anotación en el Libro Caja del mes de julio de 2004 del ingreso de efectivo por el importe de S/. 10 000,00 corresponda a un aumento de capital.

Que del Resumen Estadístico de Fiscalización de autos y del Comprobante de Información Registrada del recurrente (fojas 133 a 135; y 249) se observa que es una persona natural con negocio, cuya actividad económica consiste en la realización de otros tipos de ventas al por menor.

Que según la Declaración Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2004, presentada mediante Formulario 654 N° 0177591 (foja 78), el recurrente consignó un capital de la empresa unipersonal ascendente a S/. 20 000,00.

Que de la revisión del Libro Caja y Bancos correspondiente al mes de julio del 2004 (foja 16) se aprecia la anotación contable efectuada por el recurrente del ingreso de efectivo de S/. 10 000,00 con abono a la Cuenta 14 - Cuentas por Cobrar a Accionistas (Subcuenta 144 - Suscripciones).

Que conforme se ha señalado precedentemente, el recurrente alegó en la etapa de fiscalización (fojas 45 y 46) y en este procedimiento contencioso - tributario (foja 242) que dicha anotación corresponde a un error contable, y que en este sentido, la operación materia de cuestionamiento consistió en un aumento de capital que debió anotarse como un cargo en la Cuenta 10 - Caja y Bancos, y un abono en la Cuenta 50 - Capital.

Que según el Plan Contable General Revisado, vigente en el ejercicio de autos, la Cuenta 50 - Capital agrupa las cuentas divisionarias que representan las inversiones o aportes de los accionistas (o socios) o dueños de la empresa; y la Cuenta 10 - Caja y Bancos agrupa las cuentas divisionarias que representan medios de pago como dinero en efectivo, cheques, giros etc.; así como los depósitos en bancos y en instituciones financieras.

Que al respecto, cabe indicar que el recurrente se encontraba obligado a sustentar los ingresos de efectivo anotados en la contabilidad de su empresa unipersonal, para lo cual debía presentar la documentación que acreditase si los ingresos correspondían a ventas, préstamos u otro concepto, siendo que en el presente caso el recurrente ha alegado que se trataba de un aporte de capital efectuado a su negocio, sin embargo, no sustentó su afirmación con documentación fehaciente, siendo que la declaración jurada por reconocimiento de deuda de fecha 19 de junio de 2006 presentada a tal efecto (foja 43) no hace referencia a la cancelación de importes dinerarios a favor del recurrente en el mes de julio de 2004.

Que en este sentido, al verificarse que la Declaración Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2004, presentada mediante Formulario 654 N° 0177591, y su documentación sustentatoria o complementaria ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, se encuentra configurada la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que al haberse verificado que se configuró la causal de presunción antes mencionada, la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y el Impuesto General a las Ventas sobre base presunta, por lo que a continuación corresponde establecer si el procedimiento de presunción aplicado se encuentra arreglado a ley.

Que de acuerdo con el artículo 72°-A del Código Tributario⁶, se establece que cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos, siendo para tal efecto, el inciso b) de dicha norma legal prescribe que el saldo negativo mensual se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados, que el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes, y que dicho procedimiento deberá aplicarse en no menos de dos meses consecutivos o alternados.

Que asimismo, el mencionado artículo dispone que las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el Flujo de Ingresos y Egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que respecto del Flujo de Ingresos y Egresos, el Diccionario Kohler⁷, lo define (flujo de efectivo) como al efectivo neto generado por las operaciones de una empresa en un periodo dado, es decir, entradas de efectivo por cobros de ingresos menos salidas de efectivo por pago de gastos.

Que el inciso a) del artículo 65°-A del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981[®], prevé que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá como efecto respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados; y en caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Que el citado artículo 65°-A del Código Tributario establece además que tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto

a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda, y no procederá la deducción del costo computable para efecto del impuesto a la Renta.

Que del punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 2122080000032 (foja 102) se tiene que la Administración elaboró el siguiente Flujo de Ingresos y Egresos de efectivo del recurrente:

Cuadro N° 01 Saldos negativos en el Flujo de Ingresos y Egresos de Efectivo												
Concepto	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Set	Oct	Nov	Dic
Saldo Inicial	9 450,31	8 967,21	10 737,23	0,00	40 366,06	36 483,94						
Total Ingresos	616,40	8112,50	6 872,00	461,40	514,00	524,00	281,50	280,00	827,90	64 972,06	1 206,00	400,00
Ventas al contado	616,40	1 112,50	6 872,00	461,40	514,00	524,00	281,50	280,00	827,90	700,00	1 206,00	400,00
Cuentas por cobrar							0,00					
Préstamo Banco de Crédito										25 000,00		
Préstamo Caja Municipal de Cusco		7 000,00								14 000,00		
Préstamo Banco del Trabajo										25 272,00		
Total Egresos	1 099,50	6 342,48	44 901,00	15 880,50	11 615,50	26 400,00	1 528,00	1 055,00	11 057,00	24 606,00	5 088,12	161 10,60
Tributos por pagar IGV		22,00										
Tributos por pagar Impuesto a la Renta			1,00	28,00		389,00	28,00	15,00	15,00	376,00	30,00	63,00
Proveed.	1 099,50	3 260,48	4 850,00	2 252,50	615,00			1 040,00	1 042,00	3419,00	2 058,12	1 059,60
Cuentas por pagar diversas		59,00										
Cargas excepcionales		1,00				11,00				161,00		
Compra de vehículo										6 650,00		
Depósito Banco de Crédito			40 050,00	13 600,00	11 000,00	26 000,00	1 500,00		10 000,00	14 000,00	3 000,00	14 988,00
Depósito en Caja Municipal de Cusco		3000,00										
Saldo Final	8 967,21	10 737,23	■27 291,77	-15419,10	■11101,50	-25 876,00	*1 246,50	*775,00	-10 229,10	40 366,06	36 483,94	20 773,34
Total de Saldo Negativo de Caja												*91 939,00

Que en este sentido, corresponde determinar si el referido Flujo de Ingresos y Egresos se encuentra arreglado a ley.

Que los montos considerados por la Administración por concepto de egresos corresponden a Pagos efectuados a Proveedores, Tributos por pagar por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, Cuentas por pagar diversas y Cargas Excepcionales, siendo además que el ente fiscal incluyó la compra del vehículo de Placa XU-4765 por la suma de Si. 6 650,00 en el mes de octubre, los depósitos realizados en la Cuenta Bancaria N° 405-118493120-89 del Banco de Crédito del Perú por los importes de Si. 40 050,00, Si. 13 600,00, Si. 11 000,00, Si. 26 000,00, Si. 1 500,00, Si. 10 000,00, Si. 14 000,00, Si. 3 000,00 y Si. 14 988,00 en los meses de marzo a julio y setiembre a diciembre, y el depósito efectuado en la Cuenta

Bancaria N° 06-09-01-005604 de la Caja Municipal del Cusco por la suma de SI. 3 000,00 en febrero.

Que en cuanto a los montos considerados en el flujo materia de análisis por concepto de Pagos a Proveedores, Tributos por pagar por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, Cuentas por Pagar diversas y Cargas Excepcionales, se observa que los mismos se encuentran reconocidos por el recurrente en su Libro de Caja y Bancos (fojas 11 a 23).

Que respecto de los egresos por “depósitos”, obran en autos copias de los Estados Bancarios de la Cuenta del Banco de Crédito del Perú N° 405-11849312-0-89 (foja 26 a 36), correspondientes a los meses de marzo a julio y setiembre a diciembre del 2004, en los que se consignan depósitos a favor del recurrente por las sumas de SI.40 050,00, SI. 13 600,00, SI. 11 000,00, SI. 26 000,00, SI. 1 500,00, SI. 10 000,00, SI. 14 000,00, SI. 3 000,00 y SI. 14 988,00, respectivamente. Asimismo obra copia del extracto bancario de la Caja Municipal de Cusco correspondiente a la Cuenta N° 06-09-01-005604 (foja 25), en el que se observa un depósito a favor del recurrente de fecha 14 de febrero del 2014 por el importe de SI. 3 000,00.

Que del Libro de Caja y Bancos no se aprecia que las referidas cuentas bancarias hubiesen sido anotadas en la contabilidad del recurrente, ni obra en el expediente copia de otros libros contables o documentos que acrediten que dichas cuentas bancarias hayan sido utilizadas en las actividades de la empresa unipersonal, no habiendo la Administración indicado en los requerimientos de fiscalización ni en la apelada los motivos y documentación que sustentan que las referidas cuentas bancarias fueron utilizadas en el negocio. Cabe indicar que además resulta contradictorio que la Administración haya considerado como egresos de efectivo a los depósitos efectuados en tales cuentas, toda vez que de tratarse de depósitos del negocio, hubieran sido anotados como ingresos en el Libro Caja y Bancos. Por lo expuesto, no procedía que la Administración considerara los referidos depósitos como egresos en el flujo bajo análisis.

Que en cuanto al egreso por compra de vehículo, en el mes de octubre, cabe indicar que obra en autos el Parte Notarial N° 4 564 correspondiente la adquisición del vehículo con Placa de Rodaje N° XU-4765, efectuada por el recurrente el día 29 de octubre de 2004 por la suma de US\$ 2 000,00 (foja 10). Al respecto, en respuesta al Punto 1.2 del Requerimiento N° 2122080000032, mediante escrito de 6 de febrero de 2008 (fojas 45 y 46) el recurrente señaló que los préstamos efectuados al Banco de Crédito del Perú y Banco del Trabajo fueron utilizados, entre otros, para la adquisición del vehículo con Placa de Rodaje N° XU-4765, así como gastos personales y familiares.

Que se advierte de autos que el citado vehículo no se encuentra anotado en el Libro de Activo Fijo del recurrente (fojas 48 y 49), no obrando otro medio probatorio que acredite que dicho vehículo hubiere formado parte de la actividad del negocio unipersonal de este, por lo que no resultaba procedente que el valor pagado por dicho bien forme parte del flujo elaborado por la Administración.

Que al haberse desestimado como egresos los conceptos señalados por la Administración como depósitos en el Banco de Crédito y en la Caja Municipal de Cusco, así como por compra de vehículo, no se determinan saldos negativos de caja. En ese sentido, el procedimiento de determinación sobre base presunta efectuado por la Administración no se ajusta con lo establecido en el artículo 72°-A del Código Tributario, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo, y por ende, revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos esgrimidos por el recurrente.

Adquisición sin documentación sustentatoria:

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° 214-003-0005076 (fojas 284 a 294), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Determinación N° 214-003-0005069 a 214-003-0005075 (fojas 266 a 283), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a setiembre de 2004, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no haber exhibido la documentación sustentatoria de la Factura N° 001-183, sustentándose en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como el numeral 11.1 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que al respecto, se tiene que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 212207000030010 (foja 119), la Administración solicitó al recurrente que sustentara con documentación original y fehaciente y con el respectivo comprobante de pago, la deducción del Impuesto a la Renta y crédito fiscal efectuada mediante la Factura N° 001-000183, anotada en el Folio 7 del Registro de Compras. En respuesta, mediante escrito de fecha 2 de enero de 2008 (fojas 57 y 58) el recurrente comunicó el extravío de la anotada Factura N° 001-000183, conforme a la denuncia policial que adjuntó.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 212207000030011 (foja 117) la Administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con sustentar el reparo bajo análisis, por lo que mantuvo el mismo sobre la base del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el numeral 11.1 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que según el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, los gastos a que se refiere el inciso j)

del artículo 44° de la referida ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que de acuerdo con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Precisa además el referido artículo que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 136-96-EF y 064-2000-EF, indica que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán reunir las características y requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado el numeral 11 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, aplicable al caso de autos, establece las normas aplicables en el caso de robo o extravío de documentos emitidos, precisando en el numeral 11.1 que el adquirente o usuario deberá proceder conforme al numeral 4.2 del citado artículo 12°, esto es declarando a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los hechos el robo o extravío de documentos, adjuntando a dicha declaración una copia certificada de la denuncia policial respectiva, así como la relación de los documentos robados o extraviados, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismos, conservando en su poder mientras el tributo no esté prescrito, el cargo de recepción de la comunicación a la SUNAT, así como la copia certificada de la denuncia policial.

Que según el numeral 11.2 del mismo artículo 12°, el robo o extravío de documentos emitidos no implica la pérdida del costo o gasto para efecto tributario o crédito deducible sustentados en dichos documentos, siempre que el contribuyente acredite en forma fehaciente haber cumplido en su debido momento con todos los requisitos que estipulan las normas pertinentes para que tales documentos sustenten válidamente el crédito fiscal, el costo o gasto para efecto tributario o el crédito deducible y además tenga a disposición de la SUNAT la segunda copia (la destinada a la SUNAT) del documento robado o extraviado, de ser el caso, o, en su defecto, copia fotostática de la copia destinada a quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio, del documento robado o extraviado, o de la cinta testigo.

Que en el caso bajo análisis, el recurrente alega que extravió el original de la Factura N° 001-000183 sustentándose en la denuncia policial presentada en la fiscalización (foja 56), sin embargo, no presentó la segunda copia (destinada a la SUNAT) del documento extraviado, o, en su defecto, copia fotostática de la copia destinada a quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio, del documento robado o extraviado, por lo que corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la resolución apelada en este extremo, ello de conformidad con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que al haberse levantado el reparo formulado por concepto de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos, y habiéndose mantenido el reparo por no exhibir la Factura N° 001-183, corresponde disponer la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° 214-003-0005069 a 214-003-0005076.

Resoluciones de Multa N° 214-002-0009166 a 214-002-0009173:

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo N° 953, 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 las Resoluciones de Multa N° 214-002-0009166 a 214-002-0009173 (fojas 295 a 302) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustentan en las acotaciones contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 214-003-0005069 a 214-003-0005076.

Que por consiguiente, al haberse dispuesto la reliquidación de las anotadas Resoluciones de Determinación N° 214-003-0005069 a 214-003-0005076, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las Resoluciones de Multa N° 214-002-0009166 a 214-002-0009173, y por ende, disponer también la reliquidación de estas últimas.

Que el informe oral solicitado por el recurrente fue realizado solo con la asistencia del representante de la Administración, habiéndose notificado con arreglo a ley a ambas partes conforme se encuentra acreditado de autos (fojas 349 a 355).

FALLO

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 2160140000937/SUNAT de 20 de noviembre de 2008 en el extremo referido al reparo por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo señalado en la presente resolución.



RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 03409-10-2015
07/04/2015

LOS SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS DE EFECTIVO Y EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Se confirma la resolución que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y la resolución de multa emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Se indica con relación a los saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo que la recurrente no proporcionó documentación que sustentara la naturaleza de los ingresos de efectivo que se registraron en su Libro Caja, por lo que no se encuentra acreditado en autos una mayor disponibilidad de ingresos para las actividades de su giro de negocio.

Que en este sentido, dado que la recurrente no proporcionó documentación que sustentara la naturaleza de los ingresos de efectivo que se registraron en su Libro Caja, no se encuentra acreditado en autos una mayor disponibilidad de ingresos para las actividades de su giro de negocio.

Que en consecuencia, dado que en el caso de autos la recurrente no ha sustentado la recepción del ingreso que alega, se encuentra acreditada la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario que faculta a la Administración a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, verificándose además que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria se ha efectuado de conformidad con lo señalado en el artículo 72°-A del Código Tributario, habiendo considerado la Administración como ingresos presuntos los importes negativos del flujo de ingresos y egresos detallados en el Cuadro N° 01 que antecede, por lo que corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la recurrente sostiene que durante el ejercicio 2004 no funcionaban entidades financieras en la localidad de Pichanaqui, por lo que no utilizó los medios de pagos previstos en la ley a efecto de realizar pagos a favor de sus proveedores. Agrega que dado que sus adquisiciones fueron realizadas en las localidades donde residen sus proveedores, en las cuales no es posible ubicar un juez de paz, no resultaba de aplicación el artículo 6o de la Ley N° 28194.

Que alega que la resolución de determinación impugnada no expresó en forma precisa y detallada las razones por las cuales la documentación presentada en la etapa de fiscalización no sustenta los reparos formulados, sino que se remite a los resultados de los

requerimientos de la fiscalización, y que además la Administración no desvirtuó lo señalado sobre el particular con los escritos presentados los días 3 de agosto, 22 y 29 de octubre de 2007, a la vez que agrega que la resolución de determinación materia de autos es nula al sustentarse en una norma legal que no es aplicable para el ejercicio 2004.

Que afirma que el artículo 8o de la Ley N° 28194 ha introducido un elemento o condición para la determinación de la renta bruta y la renta neta, por lo que el mismo no surte efectos tributarios en el ejercicio 2004, sino recién en el ejercicio siguiente, ello de conformidad con lo señalado en las Normas IV y X del Código Tributario, y los artículos 20°, 37° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta. Manifiesta que el pronunciamiento de este Tribunal deberá atender su solicitud de acogimiento a la Ley N° 29707.

Que mediante escrito de 19 de diciembre de 2013 agrega que, en atención a lo resuelto por este Tribunal mediante Resolución N° 12803-10-2013 de 8 de agosto de 2013, la Administración consideró que se encontraba exonerada del Impuesto a la Renta desde el 1 de agosto de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2015, por lo que el cobro de la deuda contenida en los valores impugnados deviene en improcedente; e invoca el criterio contenido en el Informe N° 107-2010/SUNAT y la Resolución N° 5002-2-2002.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACION

Que la Administración señala que pese a que fue requerida expresamente, la recurrente no sustentó la suficiente disponibilidad de ingresos conforme al flujo de ingresos y egresos del ejercicio 2004 a que se refiere el Resultado del Requerimiento N° 1322070000613, incurriendo de esta manera en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por lo que aplicó el procedimiento previsto en el artículo 72°-A del mismo cuerpo legal.

Que agrega que la recurrente no sustentó la utilización de los medios de pago para la cancelación de las liquidaciones de compra detalladas en el Anexo N° 1 del referido Requerimiento N° 1322070000420.

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Resolución de Determinación N° 134-003-0003568

Saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo:

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 134-003-0003568 (foja 507) la Administración determinó ingresos omitidos sobre base presunta al considerar la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por el importe de S/. 210 033,00, sobre la base del Anexo N° 01 del Resultado del

Requerimiento N° 1322070000613, sustentándose para tal efecto en el numeral 2 del artículo 64° y el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que de conformidad con el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, durante el período de prescripción la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el numeral 2 del artículo 64° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 9413, dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, ha señalado que de acuerdo con los artículos 63° y 64° del Código Tributario la Administración está facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado Código Tributario, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del mismo Código Tributario.

Que por su parte, el artículo 43° del Código de Comercio, prescribe que los comerciantes deberán llevar sus libros con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni enmiendas, y sin presentar señales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios o de cualquiera otra manera.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 12359-3-2007 y 09309-3-2004, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar todas sus operaciones con contenido económico, y que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable.

Que este Tribunal en la Resolución N° 01044-2-2000 ha señalado que la falta de sustento de la existencia de saldos negativos en caja configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, asimismo, en las Resoluciones N° 4184-2-2003 y 5654-3-2003 ha indicado que los saldos negativos de caja suponen hechos que restan fehaciencia a la contabilidad del contribuyente y a la posterior determinación tributaria, configurándose la existencia de la causal del numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que conforme con el artículo 72°-A del Código Tributario, incorporado por el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 941, cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de

efectivo y/o cuentas bancadas, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Que para tal efecto, conforme con el inciso b) del artículo 72°-A del citado código, cuando el saldo negativo sea mensual, se tomará en cuenta lo siguiente: i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes; y, ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados. Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias. La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que de acuerdo con el artículo 3o del Decreto Legislativo N° 939, que aprobó las Medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4o, se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5o, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

Que según el último párrafo del artículo 8o del referido decreto, tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5o, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

Que el referido Decreto Legislativo N° 939 estuvo vigente hasta el 26 de marzo de 2004, y fue derogado por la Ley N° 28194, que mantuvo similar redacción en los artículos señalados.

Que en tal sentido, corresponde verificar previamente si en el presente caso se encuentra debidamente acreditada la causal señalada por la Administración.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 1322070000420, notificado con arreglo a ley el 20 de julio de 2007 (foja 401), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los préstamos anotados en su Libro Caja, en la Sub cuenta 46.1 Préstamos de terceros* 4, por los importes de Si. 200 000,00 en marzo de 2004 y de Si. 100 000,00 en cada uno de los meses de abril, setiembre y octubre de 2004, exhibiendo los medios de pago utilizados, y presentando un análisis detallado respecto de los mismos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2007 (foja 86) la recurrente señaló que su naturaleza es la de un grupo comunitario que se

dedica al acopio del café producido por sus asociados, para lo cual obtiene financiamientos de empresas y cooperativas exportadoras. Indicó que otorga financiamiento a sus asociados a cuenta de la entrega de su producción de café, dado que no tienen documentos que les permitan acceder a préstamos de entidades financieras. Añadió que no es posible la utilización de los medios de pago dada la falta de entidades bancadas en el distrito de Pichanaqui.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 1322070000420 (fojas 393 y 394), notificado con arreglo a ley el 6 de octubre de 2007 (foja 395), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó lo solicitado, determinando por consiguiente flujos negativos de caja, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de dicho Resultado (fojas 387 a 389).

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 1322070000613 (foja 383), notificado con arreglo a ley el 6 de octubre de 2007 (foja 384), la Administración comunicó a la recurrente que en virtud del reparo formulado en el Punto 1 del Requerimiento N° 1322070000420, se había configurado la causal contenida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, procediendo a determinar la obligación tributaria sobre base presunta de acuerdo con lo establecido en el artículo 72°-A del citado Código, conforme a los flujos negativos de caja detallados en los Anexos N° 03 y 04 de dicho Requerimiento (fojas 376 a 379).

Que mediante escrito de 22 de octubre de 2007 (fojas 312 a 314) la recurrente señaló que erróneamente registró como préstamos los montos observados por la Administración. Agregó que los importes anotados como préstamos en su Libro Caja de abril, setiembre y octubre del 2004, corresponden a adelantos recibidos de las empresas Asociación de Cooperativas Agrarias Cafetaleras Cocía Ltda. N° 281 y Cooperativa Agraria Cafetalera La Florida, para la entrega o venta de café, habiéndose emitido los comprobantes de pago respectivos.

Que asimismo, alegó que los importes anotados como préstamos en el Libro Caja del mes de marzo y octubre de 2004, ascendentes a SI. 200 000,00 y SI. 25 000,00, corresponden a entregas dineradas efectuadas por sus asociados a título de “guardado” (depósitos), conforme a la “Relación de Ingresos en Efectivo” adjunta a su escrito (foja 312), añadiendo que dichas entregas dineradas debían ser posteriormente devueltas, habiéndose utilizado para la realización de diversas adquisiciones.

Que la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 1322070000613 (foja 375), notificado con arreglo a ley el 22 de octubre de 2007, dejó constancia que la recurrente había acreditado que los importes contabilizados en su Libro Caja en los meses de abril, setiembre y octubre del 2004, ascendentes a SI. 100 000,00, SI. 100 000,00 y SI. 75 000,00, respectivamente, correspondían a adelantos recibidos de sus clientes Asociación de Cooperativas Agrarias Cafetaleras Cocía Ltda. N° 281 y de la Cooperativa Agraria Cafetalera La Florida para la venta de café, por lo que dejó sin efecto el reparo efectuado en este extremo.

Que la Administración agregó que el importe de dinero que según la recurrente fue guardado en marzo y octubre de 2004 por SI. 200 000,00 y SI. 25 000,00, respectivamente, fue utilizado para realizar diversas adquisiciones, no verificándose de su contabilidad que se hubiere efectuado la devolución del mismo a los asociados durante el ejercicio 2004, conforme alegó la recurrente, por lo que no se encontraba sustentada la calidad de “guardado” (depósito) de tales importes, siendo además que respecto de dichas operaciones anotadas como préstamos no se había acreditado la utilización de los medios de pagos conforme a ley.

Que mediante el Requerimiento N° 1322070000664 (fojas 365 a 368), notificado con arreglo a ley el 22 de octubre de 2007 (foja 369), la Administración reiteró a la recurrente que presentara sus descargos a los reparos e infracciones determinados en la fiscalización. En respuesta la recurrente presentó un escrito de fecha 29 de octubre de 2007 reiterando sus argumentos y adjuntando algunos recibos en los que se señala que recibió dinero por concepto de “guardado en calidad de depósito para devolver cuando ordene” (fojas 315 a 331). En el Resultado del Requerimiento N° 1322070000664 (fojas 363 y 364), notificado con arreglo a ley el 29 de octubre de 2007, la Administración dejó constancia que mantuvo el reparo sustentándose en los argumentos anteriormente señalados.

Que sobre la base del desconocimiento de los ingresos de efectivo contabilizados en el mes de marzo y octubre de 2004, equivalentes a SI. 200 000,00 y SI. 25 000,00, el ente fiscal determinó un flujo negativo de caja de cargo de la recurrente por el importe total de SI. 210 032,74 el que a su vez fue considerado como ingreso presunto de acuerdo con lo señalado en el artículo 72°-A del Código Tributario, conforme al siguiente detalle (fojas 370 a 373):

Cuadro N° 01
Fijo de Ingresos y Egresos

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Dic	Reparado
PIOT02994													
Saldo Inicial	5700,00	63713,53	63064,20			122979,29	282154,28	129264,31	145108,00	36883,36		36039,17	
Ingresos	103537,98			100000,00	388011,74	355488,69	145979,48	471112,00	267884,64	75000,00	136667,47	260797,21	
Facturas por cobrar	103537,98				388011,74	355488,69	145979,48	47111,90	167884,64		136667,47	260797,28	
Préstamos de terceros			0,00	100000,00					100000,00	75000,00			
Préstamos Barreiros													
Egresos	45524,45	850,00	65589,85	288083,63	265032,45	196313,70	298819,45	31268,21	376109,28	131306,15	100628,20	11574,80	
Proveedores	4874,45		65587,85	286781,63	264381,45	195563,91	298020,45	29568,21	374314,28	130106,15	593,30	11396,80	
Préstamos de terceros	40000,00										100000,00	0,00	
Sentidos de terceros	650,00	650,00		110,00	650,00	650,00	500,00	1700,00	1600,00	1200,00			
Otros desembolsos			2,00	202,00	1,00	99,79	349,00		195,00		35,00	178,00	
Hijo de Cap Neto	58013,53	(650,00)	(65589,25)	(188083,63)	122979,29	158174,29	(152889,27)	15843,69	(108224,24)	(56306,15)	36039,17	249222,48	
Saldo Final	63713,53	63064,20	(2526,32)	(188083,63)	122979,29	282154,28	129264,31	145108,00	36883,36	(19422,79)	36039,17	285261,65	
Saldo negativos			(2526,32)	(188083,63)						(19422,79)			(210032,74)

Que los montos de los rubros de ingresos y egresos que componen el anotado flujo corresponden a los consignados como tales en el Libro Caja de la recurrente (fojas 117 a 130), con excepción de los importes no reconocidos por la Administración en el rubro de ingresos por los meses de marzo y octubre de 2004 por los montos de SI. 200 000,00 y SI. 25 000,00, respectivamente.

Que en cuanto a los importes de SI. 200 000,00 y SI. 25 000,00, contabilizados como préstamos en el Libro Caja de marzo y octubre de 2004 (fojas 127 vuelta y 120 vuelta), y que a su vez fueron objeto de desconocimiento por parte de la Administración en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 1322070000613 (fojas 373 y 372), no se aprecia de autos que la recurrente hubiera presentado documentación idónea que acreditase el ingreso de dichos importes en efectivo, aun en calidad de depósito (“guardado”) conforme alega en su escrito de fecha 22 de octubre de 2007 (fojas 313 y 314), no resultando suficiente en este sentido el documento denominado “Relación de Ingresos en Efectivo” (foja 312) presentado, ni algunos recibos emitidos por concepto de “guardado en calidad de depósito para devolver cuando ordene” (fojas 315 a 329); dado que existe contradicción entre la contabilización de tales importes como préstamos y lo alegado por la recurrente en el sentido que no son préstamos sino montos recibidos para ser guardados, toda vez que la recurrente no es una entidad financiera, ni ha acreditado la devolución de tales montos sino por el contrario éstos fueron utilizados en el negocio lo que no se condice con su alegato, siendo además que no acreditó en cada caso la utilización de los medios de pago establecidos por el Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194.

Que en este sentido, dado que la recurrente no proporcionó documentación que sustentara la naturaleza de los ingresos de efectivo que se registraron en su Libro Caja, no se encuentra acreditado en autos una mayor disponibilidad de ingresos para las actividades de su giro de negocio.

Que en consecuencia, dado que en el caso de autos la recurrente no ha sustentado la recepción del ingreso que alega, se encuentra acreditada la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario que faculta a la Administración a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, verificándose además que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria se ha efectuado de conformidad con lo señalado en el artículo 72°-A del Código Tributario, habiendo considerado la Administración como ingresos presuntos los importes negativos del flujo de ingresos y egresos detallados en el Cuadro N° 01 que antecede, por lo que corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

No utilización de medios de pago en la cancelación de liquidaciones de compra:

Que de otro lado, según el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 134-003-0003568 (foja 507) dicho valor se sustenta adicionalmente en el reparo al costo de ventas

por la no utilización de medios de pago en la cancelación de liquidaciones de compra, y se remite para tal efecto al Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 1322070000664.

Que al respecto, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 1322070000420 (foja 401), notificado con arreglo a ley el 20 de julio de 2007, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la utilización de medios de pago respecto de la cancelación de las liquidaciones de compra emitidas en abril y mayo de 2004, detalladas en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 399).

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2007 (foja 86) la recurrente señaló que no resultaba posible la utilización de los medios de pago dada la falta de entidades bancarias en el distrito de Pichanaqui.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 1322070000420 (fojas 393 y 394) la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó la utilización de los medios de pago señalados en la ley.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 1322070000664, notificado conforme a ley el 22 de octubre de 2010 (foja 366) la Administración reiteró a la recurrente que presentara sus descargos a los reparos e infracciones determinados en la fiscalización y que señalara si las mercaderías consignadas en las liquidaciones de compra fueron vendidas durante el ejercicio 2004 o se mantuvieron como existencia final al 31 de diciembre de 2004.

Que en respuesta la recurrente presentó un escrito de fecha 29 de octubre de 2007 reiterando sus argumentos (foja 331) respecto a la utilización de medios de pago, asimismo indicó que las mercaderías consignadas en las liquidaciones de compra fueron vendidas en el año 2004 no habiendo quedado stock alguno al 31 de diciembre de 2004. En el Resultado del Requerimiento N° 1322070000664 (fojas 363 y 364), la Administración dejó constancia que mantuvo el reparo al costo de ventas sustentándose en los argumentos anteriormente señalados.

Que de acuerdo con el artículo 3o de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, publicada el 26 de marzo de 2004, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto que se señala en su artículo 4° deberán efectuarse utilizando los medios de pago a que se refiere su artículo 5° aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que de acuerdo con el referido artículo 4o de la anotada Ley N° 28194 el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago era de SI. 5 000,00 o US \$ 1 500,00.

Que el artículo 5o de la misma ley prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en su artículo 3o son los depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y de crédito expedidas en el país y cheques con la cláusula de "no negociables",

"intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores, precisándose que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8° de dicha ley señala que para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios, a cuyo efecto el inciso b) del citado artículo dispone que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que a su vez, el artículo 6° de la mencionada ley señala, entre otros, que quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero, siempre que concurren las siguientes condiciones: a) Quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal en dicho distrito. Tratándose de personas naturales no obligadas a fijar domicilio fiscal, se tendrá en consideración el lugar de su residencia habitual; b) En el distrito señalado en el inciso a) se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero; y c) El pago, entrega o devolución del mutuo de dinero se realice en presencia de un Notario o Juez de Paz que haga sus veces, quien dará fe del acto. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá establecer a otras entidades o personas que puedan actuar como fedatarios, así como regular la forma, plazos y otros aspectos que permitan cumplir con lo dispuesto en este inciso.

Que en el caso de autos, del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 1322070000420 (foja 399) al que se remiten el Requerimiento N° 1322070000664 y su consiguiente Resultado (fojas 364 y 366) se aprecia que la recurrente realizó diversas adquisiciones mediante las Liquidaciones de Compra N° 001-102, 001-104 a 001-113, 001-153 a 001-167, 001-169 a 001-192 y 001-195 (fojas 189 a 199, 239 a 248, 250, 252, 255 a 278 y 280 a 283), en cada caso por importes mayores a S/. 5 000,00 por lo que de conformidad con las normas legales antes glosadas se encontraba en la obligación de utilizar medios de pago en su cancelación, lo que no hizo, no habiéndose acreditado tampoco el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 6o de la citada Ley N° 28194 con relación a tales adquisiciones, por lo que corresponde mantener el reparo en cuestión y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a las normas legales antes glosadas y lo señalado precedentemente no resultan atendibles los alegatos esgrimidos en el sentido que durante el ejercicio de autos en la localidad de Pichanaqui no funcionarían entidades financieras a efectos de realizar pagos a favor de sus proveedores, y que sus adquisiciones fueron realizadas en las localidades en que no sería posible ubicar un juez de paz.

Que en cuanto a los argumentos esgrimidos por la recurrente en el sentido que la Ley N° 28194 no surtiría efectos tributarios en el ejercicio 2004, sino recién en el ejercicio siguiente, cabe señalar que este Tribunal, en diversas resoluciones, tales como la N° 3627-1-2010 y 17682-4-2013 ha interpretado que dicha ley es aplicable para el ejercicio 2004, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

Que respecto de la nulidad de la resolución de determinación impugnada, alegada por la recurrente, cabe indicar que tal como se ha expuesto precedentemente, dicho valor ha sido emitido con arreglo a ley, por lo que dicho alegato carece de sustento.

Que al haberse derogado la Ley N° 297075 por el Decreto Legislativo N° 11186, sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, resulta imposible jurídicamente que la recurrente se acoja al procedimiento mencionado en la citada Ley N° 29707.

Resolución de Multa

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

Que la Resolución de Multa N° 134-002-0010935 (foja 505) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustenta en la acotación contenida en la Resolución de Determinación N° 134-003-0003568 (fojas 506 a 509).

Que en este sentido, al haberse mantenido los reparos en que se sustenta la citada Resolución de Determinación N° 134-003-0003568, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la Resolución de Multa N° 134-002-0010935, y por ende, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la exoneración invocada, si bien mediante Resolución N° 12803-10-2013 (fojas 596 a 598) este Tribunal revocó la Resolución de Intendencia N° 1380050000095 de 17 de diciembre de 2012, que declaró improcedente la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta presentada por la recurrente, ello no enerva la facultad de fiscalización del ente fiscal prevista en el artículo 62° del Código Tributario y el último párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta respecto de la apelante, más aun si de conformidad con el artículo 8o del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, la inscripción a que se refiere el inciso b) del artículo 19° de la citada ley es declarativa y no constitutiva de derechos, habiéndose determinado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 que la recurrente realizaba actividades empresariales, dedicándose a la comercialización del café⁷. Adicionalmente, debe señalarse que el Informe N° 107-2010/SUNAT no resulta vinculante para este Tribunal.

Que la Resolución N° 5002-2-2002 invocada por la recurrente se encuentra referida al caso de una solicitud no contenciosa de devolución de un monto pagado por un deudor tributario relativo a un tributo respecto del cual se encontraba exonerado, el cual fue considerado como indebido, aun cuando el mismo se efectuó en virtud de una orden de pago que no fue impugnada; de lo cual se tiene que dicha Resolución N° 5002-2-2002 corresponde a una situación distinta a la materia de autos, en que la determinación de la obligación tributaria se encuentra contenida en una resolución de determinación emitida como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, el cual se desarrolló en virtud de la facultad de fiscalización prevista en el artículo 62° del Código Tributario y el último párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme se ha mencionado precedentemente.

FALLO

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1360140003847/SUNAT de 27 de noviembre de 2008.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 08235-5-2014
04/07/2014

SALDOS NEGATIVOS DE CAJA Y LA EXISTENCIA DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR EL IMPORTE DE DICHOS SALDOS

Se confirma la apelada, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2006 y las Resoluciones de Multa, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, al verificarse en autos que se ha determinado saldos negativos de caja en los periodos de enero a abril y de julio a agosto de 2006, por lo que dichas sumas, en tanto constituyen saldos negativos mensuales, permitirán que la Administración presuma la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, acorde con lo establecido en el citado artículo 72º-A del Código Tributario, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que en este punto cabe precisar que para que se configure la causal a que se refiere el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, basta con que la documentación complementaria que sustenta la declaración jurada presentada, si es que se presentó, ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud respecto de los datos que contienen, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, aun cuando esa duda no tuviese la posibilidad de afectar directamente la determinación de la obligación tributaria, ya que esa condición no es un requisito exigido por la citada norma, siendo importante precisar que los supuestos contemplados en ella son claramente disyuntivos, no conjuntivos, es decir, basta con que uno de ellos se presente para que se configure, verificándose que ninguno está condicionado a la efectiva o potencial afectación de la determinación de la obligación tributaria.

Que estando a lo actuado a lo largo del procedimiento, se ha determinado la existencia de saldos negativos de caja en los periodos de enero a abril y de julio a agosto de 2006 por el importe de S/. 107 714,38 (foja 67), por lo que dichas sumas, en tanto constituyen saldos que permiten que la Administración presuma la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, acorde con lo establecido en el artículo 72º-A del Código Tributario, determinan que el reparo efectuado al Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2006, se encuentra arreglado a ley.

POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Que la recurrente sostiene que las resoluciones se encuentran afectadas de vicio y error sustancial, ya que las diferencias negativas de caja se originan en errores y omisiones en el registro contable de préstamos efectuados en los meses de enero y julio de 2006, conforme se ha contabilizado al final del ejercicio en la Cuenta 46.

Que Indica que en sus declaraciones de pago mensuales de los periodos enero a diciembre de 2006, declaró correctamente las operaciones que realizó, sin omitir ingreso alguno, de manera que resulta manifiesta la causal de nulidad en que se ha incurrido al emitir las resoluciones citadas, en tanto no hay causa específica por la que se efectúan los reparos.

Que asimismo expresa que si bien se detectó una diferencia negativa de caja, la cual supuestamente no fue sustentada, se debió observar lo normado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Que señala que si bien la normatividad citada en la apelada posibilita la emisión de resoluciones de determinación, los hechos deben ser objetivamente comprobados, mas no como se ha hecho arbitrariamente en aquélla, en la que se han determinado diferencias negativas de caja no sustentadas, no habiéndosele hecho saber en la etapa de fiscalización la causa específica por la que se procedía de tal modo, resultando ello una causal de nulidad, lo que afecta al debido procedimiento y los principios de objetividad y legalidad.

Que añade que en las resoluciones de determinación impugnadas se ha incluido en la base imponible ventas presuntas por diferencia negativa de caja, las cuales no corresponden con lo consignado en sus registros contables, debiendo tenerse en cuenta que el hecho que en la fiscalización se haya concluido que el saldo de caja ofrecía dudas, ello no significa que exista evasión, no habiéndose considerado los préstamos efectuados en los meses de enero y julio de 2006.

Que agrega que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debieron tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizadas, así como el hecho que sus declaraciones reflejan sus operaciones y el hecho de no haber alcanzado saldo deudor no significa que se hayan omitido ingresos por caja, no existiendo norma expresa para aplicar la presunción de ingresos por dicho concepto, por lo que debe declararse nula la resolución impugnada.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACION

Que la Administración sostiene que los saldos negativos mensuales del flujo de ingresos y egresos de efectivo, determinados en la fiscalización, son correctos, por lo que se presume que estos constituyen ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos, según lo establecido en el artículo 72°-A del Código Tributario.

Que de lo actuado se tiene que mediante Orden de Fiscalización N° 070053181220 de 29 de marzo de 2007 (foja 92), Carta N° 070053181220-01 de 29 de marzo de 2007 (foja 93) y Requerimientos N° 05210700004063 de 29 de marzo de 2007 (fojas 82 a 83), 05220700006664 de 24 de mayo de 2007 (fojas 78 y 79) y 05220700010905 de 8 de agosto

de 2007 (foja 68 a 68 vuelta), la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, solicitándole diversa documentación contable y tributaria, formulando reparos por presunción de ingresos por diferencias negativas de caja y sancionando a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 054-003-0010614 a 054-003-0010623 por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2006 (fojas 107 a 116), y las Resoluciones de Multa N° 054-002-0017879 a 054-002-0017882 emitidas por la infracción por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 101 a 104).

POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

Presunción de Ingresos - Diferencias Negativas de Caja

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la Administración podía determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: i) Base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y, ii) Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, entre otras, ha señalado que de acuerdo con los artículos 63° y 64° del Código Tributario la Administración está facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código, para luego de ello aplicar, de ser el caso, alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del citado código.

Que si bien el citado artículo 63° del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente ambas formas de determinación, de la lectura de los artículos que regulan la determinación de la obligación tributaria se desprende que ello no es procedente si su aplicación generara una distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación, criterio señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05658-5-2004, 03224-2-2007, 01766-4-2006, entre otras.

Que asimismo, este Tribunal en diversas resoluciones, tal como la N° 00950-2-1999, ha señalado que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una de las causales antes referidas y, además, dicha determinación debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que de otro lado, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado, criterio

señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 01403-2-2005 y 01651-3-2002, entre otras.

Que el inciso 2 del artículo 64° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 941, establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que de conformidad con lo previsto por el numeral 9 del artículo 65° del citado Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 941, se establece que la Administración podrá practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

Que según el artículo 72°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo N° 941, cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría. En el caso que el saldo negativo sea mensual se tendrá en cuenta lo siguiente: i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes; y ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados. Cabe indicar que las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

Que en tal sentido, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración procede verificar si se ha acreditado la configuración de alguna causal que la facultara a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que de autos se aprecia que la Administración, mediante los puntos 1 a 10 del Requerimiento N° 0521070000406 (fojas 83 y 83/vuelta), requirió a la recurrente para que presentara y/o exhibiera la información y/o documentación correspondiente al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, hasta el quinto día hábil de notificado, indicando para tal efecto que debía, entre otros, cumplir con presentar diversa documentación comercial, contable y tributaria.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0521070000406, cerrado el 17 de agosto de 2007 (foja 81) se indica que la recurrente cumple con exhibir lo requerido en los puntos 1 a 10.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° 0522070000666 de 24 de mayo de 2007 (fojas 78 a 79), se requirió al 31 de mayo de 2007, lo siguiente: “01. Sustentar por escrito y documentariamente las diferencias de caja establecidas en el anexo N° 1 al presente Requerimiento”.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 31 de mayo de 2007 (foja 65), la recurrente expresó lo siguiente: “La diferencia de caja se originó por el error y omisión del registro contable de préstamos hechos por nuestro Gerente por diversas sumas en los meses que se tenía Saldo Negativo y que al final del ejercicio se tiene un saldo acumulado de S/. 43 000,00 el mismo que aparece en nuestro PDT Declaración Jurada Anual - 2006 en el anexo de la cuenta 46 Cuentas por Pagar Diversas. Asimismo los montos pagados a nuestros proveedores en algunos casos se registraron erróneamente de acuerdo a la fecha de emisión y no la de cancelación por lo que genera saldos negativos”.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0522070000666 (foja 73), la Administración señala lo siguiente: “01. Se han (sic.) determinado que la documentación sustentatoria exhibida por el contribuyente ofrece dudas respecto de su exactitud. El contribuyente sustentó parcialmente las diferencias de caja detectadas; sustenta ingresos de dinero registrados en caja por efecto de detracciones que se le efectuaron al contribuyente. Después de descontar estos importes se determinan diferencias negativas de caja no sustentadas, las que se encuentran detalladas en el anexo N° 1 al Resultado del presente Requerimiento, por lo que de acuerdo Artículos 64 num 2) y 72-A° del TUO del Código se consideran ventas omitidas”.

Que cabe indicar que en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0522070000666 se establecieron las siguientes diferencias negativas de caja:

Que en los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° 0522070001090 de 8 de agosto de 2007 (fojas 68 y 68/vuelta), se señaló: “01. De la revisión de los libros y registros contables, comprobantes de pago, extractos bancarios y demás documentación exhibida se ha detectado saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de Caja. Configurándose el supuesto establecido en el Art. 64 num. 2) del TUO del Código Tributario. Por consiguiente se solicita que por escrito, citando la base legal que corresponda y adjuntando la documentación en original que considere pertinente, explique las razones de dichas diferencias de acuerdo a lo estipulado en el último párrafo del Art. 64 del TUO del Código Tributario; y 02. Los saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de caja citados se encuentran detallados en el anexo N° 1 (01 folios) al presente requerimiento. Procedimiento aplicado según el Art. 72-A del TUO del Código Tributario”.

Que en respuesta a lo solicitado en el Requerimiento N° 0522070001090, mediante escrito de 16 de agosto de 2007 (foja 58), la recurrente expresó lo siguiente: “La diferencia negativa de caja se originó por el error y omisión del registro contable de préstamos

hechos por nuestro Gerente y contabilizados en el mes de enero y julio 2006 por las sumas de S/. 43 000,00 y S/. 65 000,00 respectivamente. Los cuales al final del ejercicio ocasionaron una deuda con el mencionado funcionario de nuestra empresa el mismo aparece en nuestro PDT Declaración Jurada Anual - 2006 en el anexo de la Cuenta 46 Cuentas por Pagar Diversas”.

Que además indicó que: “(...) existen algunos montos por diversas cantidades que aparecen en nuestros extractos bancarios los cuales sumados hacen una suma cercana a los S/. 65 000,00 justificando de alguna forma tales ingresos, esto último debido a la informalidad y desconocimiento de ingresar dinero propio del empresario para fines empresariales de la empresa que gerencia, desconociendo en todo caso las consecuencias que pudieran tener”.

Que en los puntos 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° 0522070001090 (foja 66), se señala lo siguiente: “01. El contribuyente presenta escrito en el que manifiesta que dicha diferencia se justifica con los préstamos efectuados por el gerente de la empresa, sin embargo, como prueba solo adjunta contratos privados firmados entre el gerente y la empresa, no pudo demostrar que por dichos préstamos, exista depósito bancario alguno ni exhibe constancia de salida del dinero de cuenta alguna del gerente ni depósito en las cuentas de la empresa: 02. Se reparan como ingresos omitidos los importes negativos detallados en el anexo N° 1 del presente requerimiento”.

Que de lo actuado se verifica que dado que la recurrente reconoce la existencia de las diferencias negativas de caja, alegando que ello se debió a un error en el registro de determinados préstamos y que estas han sido verificadas en autos, resulta claro que existen, siendo importante precisar que estas no pueden ser sustentadas con la sola exhibición de copias simples de “Contratos Privados de Préstamo de Dinero” y de los dos “recibos” (fojas 54 a 56), en los que se apreciaría que la recurrente habría recibido en enero de 2006 S/. 43 000,00 y en julio S/. 65 000,00, ya que no solo dichos contratos carecen de fecha cierta y los recibos no acreditan la efectiva recepción de las citadas sumas, sino que los referidos ingresos debieron estar anotados oportunamente en su Libro Caja - Bancos.

Que en ese orden de ideas cabe precisar que conforme con lo establecido en el artículo 3o de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4o se deberán pagar utilizando los medios de pago, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. También se utilizarán los medios de pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato. Igualmente, el artículo 8o de la referida Ley N° 28194, establece que tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5o, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de

ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

Que en efecto de las normas anteriormente citadas queda claro que al no haber cumplido con utilizarse medios de pago para la supuesta entrega de las sumas de dinero a que se refiere la recurrente, lo cual ha quedado corroborado con el tenor de lo consignado en las copias de los contratos de préstamo⁸ (fojas 55 a 56), ello tampoco permitiría, en caso de existir el mutuo, que el supuesto mutuuario sustentara algún incremento patrimonial o una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos.

Que por lo expuesto, según lo previsto con el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 941, la Administración se encontraba facultada para utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que en este punto cabe precisar que para que se configure la causal a que se refiere el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, basta con que la documentación complementaria que sustenta la declaración jurada presentada, si es que se presentó, ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud respecto de los datos que contienen, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, aun cuando esa duda no tuviese la posibilidad de afectar directamente la determinación de la obligación tributaria, ya que esa condición no es un requisito exigido por la citada norma, siendo importante precisar que los supuestos contemplados en ella son claramente disyuntivos, no conjuntivos, es decir, basta con que uno de ellos se presente para que se configure, verificándose que ninguno está condicionado a la efectiva o potencial afectación de la determinación de la obligación tributaria.

Que estando a lo actuado a lo largo del procedimiento, se ha determinado la existencia de saldos negativos de caja en los periodos de enero a abril y de julio a agosto de 2006 por el importe de S/. 107 714,38 (foja 67), por lo que dichas sumas, en tanto constituyen saldos que permiten que la Administración presuma la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos en el caso de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, acorde con lo establecido en el artículo 72°-A del Código Tributario, determinan que el reparo efectuado al Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2006, se encuentra arreglado a ley.

Que respecto de lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración contaba con documentación para efectuar una determinación conforme sus registros contables y libro de actas, es decir sobre base cierta, cabe indicar que dado que ésta detectó el acaecimiento de una de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario, tenía la potestad de utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta conforme con el artículo 63° del mismo código, no habiéndose fundamentado cómo la aplicación de

lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario alteraría las conclusiones a las que se ha arribado en la presente resolución.

Que en tal sentido, la nulidad deducida por la recurrente carece de todo sustento, en tanto y en cuanto la Administración estaba facultada para aplicar la determinación sobre base presunta, por lo que no se ha afectado el debido procedimiento ni los principios de objetividad y legalidad.

Que en relación a los demás cuestionamientos expuestos por la recurrente carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de ellos, en tanto no afectan el sentido de la presente resolución.

Resoluciones de Multa N° 054-002-0017879 a 054-002-0017882 - Numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, conforme al texto modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que las Resoluciones de Multa N° 054-002-0017879 a 054-002-0017882 fueron emitidas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de los reparos al Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, julio y agosto de 2006 que han sido analizados y mantenidos en los considerandos precedentes, así como las observaciones realizadas en fiscalización, pero que fueron aceptadas por la recurrente al presentarse diversas declaraciones juradas rectificatorias por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 el 20 de marzo de 2006 y 15 de mayo y agosto de 2007 (foja 52)9, por lo que corresponde igualmente confirmarlas.

FALLO

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 056-014-0002905/SUNAT de 24 de marzo de 2008.