CHARCA HUASCUPE Walter Tito FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2026 18:58:41
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 09577-2-2026

EXPEDIENTE N°	:	12509-2022
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA	:	Tumbes
FECHA	:	Lima, 23 de setiembre de 2026

VISTA la apelación interpuesta por ., con R.U.C. Nº contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 388, emitida el 2 de julio de 2021 por la Oficina Zonal Tumbes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° . 561 a N° 565, N° 567, N° 568, N° 571 a N° 573, N° 575, N° 576, N° 578, N° 580, N° 581, N° 583 y N° 584 y las Resoluciones de Multa N° . 369 a N° 376, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2017, Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2017 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que producto de la fiscalización realizada a la recurrente determinó por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2017, ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, y al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017 por presunción de ingresos omitidos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, además por este último impuesto determinó reparos por provisión de sueldos y salarios, diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor y por intereses por préstamos concedidos; asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta por los periodos febrero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2017, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene por el reparo a la provisión de sueldos y salarios, que si bien en el Libro Mayor se podía visualizar el registro de cada una de las partidas que corresponde a la planilla del mes, habiendo obras en consorcio, su empresa realiza la declaración mensual al 100% tal como se podía observar en el Reporte R2, pero esta solo registra la parte proporcional que le corresponde de acuerdo al porcentaje de participación (95%), atribuyendo parte de los gastos de planilla a cada partícipe. Precisa que la diferencia observada consta en que en el Libro Mayor en la Cuenta 621121 se podía visualizar el importe total de los gastos que corresponden a salarios del Régimen de Construcción Civil, que luego de su distribución estaba constituida por todos sus conceptos referidos a jornal básico, dominical, vacaciones, bonificaciones, entre otros, es así que si se revisa el Reporte R2, solo para la base del jornal básico, se suma a ello, el dominical, vacaciones, no realizando la suma de otros conceptos, como movilidad, gratificaciones, los cuales están incluidos en la referida Cuenta 621121, no habiendo diferencia entre el devengado y lo declarado.

Que anota que de acuerdo con los artículos 445° y 447° de la Ley General de Sociedades, el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en caso del consorcio que no lleva contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes, las rentas serían atribuidas a los partícipes, siendo que quién tenga la condición de operador debía atribuir a cada uno de ellos, según la participación establecida en el contrato de consorcio, el crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, utilizando para ello el documento de atribución respectivo.

CASTAÑEDA ALTAMIRANO Victor Eduardo FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2026 18:53:40
Motivo: Soy el autor del documento

TERRY RAMOS Carmen Ines FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2026 18:46:09
Motivo: Soy el autor del documento

TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/09/2026 18:48:09
Motivo: Soy el autor del documento

Que afirma que proporcionó los contratos de consorcio por las obras de “Mejoramiento de la Carretera Zarumilla el Bendito, distrito y provincia de Zarumilla – Región Tumbes”, con las participaciones de su empresa con el 87%, con el 9% y ., con el 4%, así como el de “Mejoramiento de la Infraestructura Vial Peatonal y de Drenaje Pluvial del Sector la Rocana de AHH Campoamor, distrito y provincia de Zarumilla – Región Tumbes”, con las participaciones de su empresa del 95% y de . con el 5%.

Que menciona que del PDT – Plame 601 – Resumen del Plame -R02 Trabajador – Detalle de ingresos, se podía observar que del total del Reporte R2, S/ 92 257,33 corresponden a los gastos de obreros comprendidos al Régimen de Construcción Civil correspondiente a la obra “Mejoramiento de la Infraestructura Vial Peatonal y de Drenaje Pluvial del Sector la Rocana de AHH Campoamor, distrito y provincia de Zarumilla – Región Tumbes”, aunado a ello el Essalud que corresponde a S/ 11 913,84 y el Essalud + Vida, por la suma de S/ 635,00.

Que señala que la Administración no ha podido entender que el total de la planilla declarada por el mes de febrero es por el importe de S/ 204 743,62, más el importe de las contribuciones de Essalud + Vida por la suma de S/ 1 010,00, dando un total de S/ 205 753,62, constituidos por: Ingresos S/ 168 698,74 a su vez conformado por jornal básico de S/ 154 036,09 (administrativo, operadores, “P. campo”, obreros), alimentación S/ 806,87 (operadores, “P. campo”, obreros), dominical S/ 7 090,70 (obreros), vacaciones S/ 4 255,44 (obreros), horas extras S/ 2 509,64 (obreros); Bonificaciones S/ 13 818,79, conformados por BUC S/ 12 967,63 (obreros) y Bonificación Extraordinaria S/ 851,16 (obreros); Gratificaciones por S/ 9 456,06; Conceptos Varios S/ 12 770.03, conformado por S/ 6 386,40 Bonificación por movilidad (obreros), Compensación por Tiempo de Servicios – CTS por S/ 6 383,63 (obreros) y; Otros Conceptos por S/ 1 010,00.

Que en ese sentido, podía deducir que según la posición de la Administración de acuerdo con el Reporte R2 – Columna “Ingresos”, el importe de S/ 168 698,74, corresponde a los gastos de remuneraciones y salarios del mes de febrero de 2017, sin considerar las columnas “Bonificaciones”, “Gratificaciones”, “Conceptos Varios” y “Otros conceptos”, sin embargo, reiteraba que en dichas columnas se encuentran declarados conceptos que corresponden a la Mano de Obra que se encuentra bajo el régimen especial de Construcción Civil, por lo que no estaba de acuerdo con el reparo efectuado.

Que por el reparo por ventas omitidas con el Gobierno Regional de Tumbes, anota que si bien al sumar todos sus comprobantes de pago emitidos durante el ejercicio 2017, aplicando el importe de adelanto y sumando las amortizaciones correspondientes da la suma de S/ 7 338 200,15, no se han tomado en cuenta 3 facturas que corresponden a valorizaciones del ejercicio 2016, estas son: la Factura N° 13 por el importe atribuido de S/ 83 079,86, Factura N° 14 por el importe atribuido de S/ 322 899,45 y Factura N° 16 por el importe atribuido de S/ 55 884,83 por el importe atribuido de S/ 83 079,86, Factura N° 9 importe atribuido de S/ 322 899,45 y Factura N° 10 por el importe atribuido de S/ 55 884,83, las cuales ya han sido declaradas y pagadas en el periodo de diciembre de 2016, tal como se demostraba con la constancia de recepción de información del Libro o Registro Electrónico – Registro de Ventas Electrónico, así como de la declaración mensual presentada con Formulario 621 N° 9-68, específicamente en la casilla 301 por el importe de S/ 3 374 993,00, que coincide con el Registro de Ventas Electrónico de diciembre de 2016.

Que resalta que a solicitud de la entidad contratante anuló los comprobantes emitidos en el periodo diciembre de 2016, mediante las Notas de Crédito N° 1, N° 2 y N° 3, para dar lugar a la Factura N° 13 por el importe atribuido de S/ 83 079,86, Factura N° 14 importe atribuido de S/ 322 899,45 y Factura 001 N° 16 por el importe atribuido de S/ 55 884,83, en ese sentido, se debía deducir del importe de S/ 7 338 200,15, la cantidad de S/ 461 864,14 por ser ingresos devengados y ya haberse declarado y pagado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, por lo tanto, no constituyen ingresos del ejercicio 2017.

Que por la presunción de ingresos omitidos, señala que en el análisis a la Cuenta Contable 900-Cuentas por pagar consorcios, correspondía que se le atribuyera por ingresos según comprobantes de pago la suma de S/ 1 372 485,12 y no la suma de S/ 1 274 909,39 determinada por la Administración, pues en el ejercicio fiscalizado la atribución de los ingresos por

, ascendieron a S/ 1 223 255,63 y S/ 149 229,49, respectivamente; asimismo, los mencionados ingresos inciden en el total de compensaciones con las cuentas por cobrar a consorciados, el cual asciende a S/ 1 363 674,75, al incorporar en este rubro el Cheque N° 257 de 15 de setiembre de 2017, por la suma de S/ 29 320,68, con lo cual se tendría un saldo por pagar de S/ 401 725,00 que coincide con los libros contables, no habiendo, por tanto, una diferencia que diera lugar a la aplicación de alguna presunción por parte de la Administración.

Que en autos se aprecia que mediante Carta N° 0-01 SUNAT y Requerimiento N° 064 (folios 2042 a 2044), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, ampliada a una definitiva con Carta N° -SUNAT (folio 2052), en la que a su vez se incluyó en la fiscalización al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, y como consecuencia de ello determinó ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, asimismo, por el Impuesto a la Renta, determinó reparos por provisión de sueldos y salarios, diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor y por intereses por préstamos concedidos, asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta por los periodos febrero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2017, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 3295 a 3354).

Resoluciones de Determinación N° 561 a N° 565, N° 567, N° 568, N° 571 y N° 572 - Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2017

Ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario

Que el octavo párrafo del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Ley Nº 29214, señala que para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. Dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

Que el numeral 9 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 137-2011-EF, dispone que para efecto de lo dispuesto en el octavo párrafo del artículo 19° de la ley, el operador del contrato efectuará la atribución del Impuesto de manera consolidada mensualmente; asimismo, que el operador que realice la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, no podrá utilizar como crédito fiscal ni como gasto o costo para efecto tributario, la proporción del Impuesto correspondiente a las otras partes del contrato, aun cuando la atribución no se hubiere producido.

Que, por otra parte, el artículo 438° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que según el artículo 445° de la misma norma, mediante el contrato de consorcio, dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Que el artículo 448° de la citada ley, señala que el contrato de consorcio deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06319-10-2018, entre otras, ha dejado establecido que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, sin que esto implique la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que solo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que

surgen de este, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que por otro lado, el numeral 2 del artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, establece que la Administración puede 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 los numerales 2 y 4 el artículo 64° del Código Tributario, disponen que la Administración Tributaria 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 (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 este Tribunal, en diversas resoluciones tales como las Resoluciones N° 01489-3-2003 y N° 03066-1-2005, ha señalado que el artículo 63° del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efecto de la determinación de las obligaciones tributarias en el que tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente 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 alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° al 72° del referido código.

Que, asimismo, este Tribunal en diversas resoluciones, tal como la Resolución N° 00950-2-1999, 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 este Tribunal en las Resoluciones Nº 8865-1-2004 y N° 3677-3-2003, entre otras, ha señalado que cuando la Administración detecta que, en los libros contables y declaración jurada del contribuyente, figuran pasivos que, al cierre del ejercicio, ya se encontraban cancelados, existen dudas respecto de la veracidad de las determinaciones efectuadas por la recurrente, y se configura el supuesto a que se refiere el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que del mismo modo en la Resolución Nº 05999-3-2011 se ha señalado que la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario se explica por el hecho que los libros y registros contables deben brindar información fehaciente y confiable, pero cuando se determina que en éstos se han registrado obligaciones sin sustento, la información contenida en ellos pierde credibilidad y, por tanto, la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a éstos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que según el criterio adoptado en las Resoluciones N° 0751-2-2001 y N° 08457-5-2009, entre otras, un pasivo es considerado como falso cuando las acreencias que lo conforman son inexistentes; asimismo, en la Resolución N° 05203-4-2008 se ha indicado que cuando el contribuyente no exhibe la documentación que sustente fehacientemente un pasivo, se tiene por configurada la causal tipificada en el numeral 4 del artículo 64° del Código Tributario, referente a consignar pasivos falsos.

Que, asimismo, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05999-3-2011, N° 19614-3-2011 y N° 763-8-2012, para acreditar de manera fehaciente la existencia de un pasivo en el balance al cierre del ejercicio, resulta indispensable presentar documentos que permitan concluir que, además de tratarse de operaciones reales, éstas han generado una deuda que se mantiene impaga a la fecha de cierre del balance.

Que, por consiguiente, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, se debe verificar si está acreditada la configuración de las causales contempladas en los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario invocadas por la Administración que la facultaron a determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que según se advierte del Anexo N° 2 a las citadas resoluciones de determinación (folio 3335), la Administración determinó obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2017 sobre base presunta, al determinar ingresos omitidos, al amparo de los artículos 65°-A y 70° del Código Tributario.

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° .022 (folios 1388 a 1392), la Administración comunicó a la recurrente que detectó que incurrió en los supuestos señalados en los numerales 2 y 4 del artículo 64° Código Tributario, puesto que consignó en sus libros contables y en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada con Formulario 706 N° 534, pasivos falsos o inexistentes, tal como sigue:

- Del análisis de la Cuenta 42 – Cuentas por pagar comerciales se tiene lo siguiente:

DETALLE	IMPORTE S/
Saldo según Declaración Jurada 2016	2 823 723,00
Compras según Registro de Compras	5 765 761,21
Recibos por Honorarios	278 358,96
Cancelación en soles según Libro Mayor	6 432 577,62
Cancelación en dólares según Libro Mayor	637 223,43
Cancelación de recibos según Libro Mayor	274 186,75
Anticipos en dólares según Libro Mayor	22 362,40
Anticipos en soles según Libro Mayor	14 355,19
Cancelación de letras según Libro Mayor	177 935,61
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES 2017 SEGÚN SUNAT	**1 309 202,17**
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES 2017 SEGÚN CONTRIBUYENTES	**1 644 607,00**
DIFERENCIA	**335 404,83**

Que, de la evaluación de la citada partida, se concluyó que existía una diferencia total entre el pasivo registrado y declarado por la recurrente con lo determinado por Administración, lo que resulta un patrimonio no declarado, y a su vez configura los supuestos establecidos en los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario.

Que, por lo expuesto, se solicitó a la recurrente que proceda a desvirtuar los hechos señalados, presentando las pruebas que acrediten sus argumentos, caso contrario en base a tales supuestos, se procedería a la determinación de su obligación tributaria sobre base presunta, las cuales debían ser presentadas el 25 de marzo de 2020.

Que mediante el Requerimiento N° 30 (folio 1507), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 22 de setiembre de 2020 (folio 1508), la Administración comunicó que, debido a la declaración del Estado de Emergencia Nacional y al aislamiento social obligatorio dispuesto por el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, se suspendieron los plazos del procedimiento de fiscalización. Por tal motivo, al no haber sido posible realizar las acciones vinculadas al cumplimiento del Requerimiento N° 022, y con el objeto de otorgar facilidades para la entrega de los sustentos solicitados, se reprogramó la fecha de presentación de la documentación para el 12 de octubre de 2020.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento N° 030 (folios 1496 a 1498/vuelta), cerrado el 12 de octubre de 2020, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó documentación e información como sustento de lo requerido, en ese sentido, procedió a determinar la obligación tributaria de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 70° del Código Tributario. Por tanto, procedió a reestructurar el Balance General determinado por la recurrente, de acuerdo con el detalle señalado en dicho resultado (folio 1497/vuelta).

Que así, se podía verificar que una disminución del pasivo como consecuencia de los pasivos falsos o inexistentes implica un aumento directo en el patrimonio de la empresa, criterio recogido en la Resolución N° 02685-5-2002, determinado así, ventas omitidas en el ejercicio 2017.

Que en atención a lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Requerimiento N° 049 (folios 2026 a 2028), solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones formuladas en el punto 8 del Resultado del Requerimiento N° 030.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 049 (folios 2012 a 2016), la Administración dejó constancia de la documentación que proporcionó la recurrente y que tras su evaluación señaló que procedió a evaluar la consistencia de los saldos iniciales y los movimientos acumulados durante el ejercicio 2017 en la Cuenta 42, siendo que para ello tomó como referencia el Libro Diario y Libro Mayor proporcionado por la recurrente, determinándose un saldo acreedor inicial global por la suma de S/ 2 823 722,89, compuesto por facturas por pagar, provisiones de compras no emitidas, entre otros.

Que, asimismo, con relación a la determinación del importe de las compras vinculadas a las operaciones de los consorcios de los cuales formó parte la recurrente, la Administración procedió a efectuar un análisis sobre el Registro de Compras, determinando que mediante la exclusión de las operaciones correspondiente al proveedor por la suma de S/ 303 080,37, se obtuvo un valor de compras netas de S/ 5 765 761,21, que corresponde a las obligaciones registradas en la Cuenta 42, de acuerdo con el siguiente detalle:

Detalle	Precio de Compra S/
Registro Compras	6 068 841,58
	303 080,37
Compras Cuenta 42	5 765 761,21

Que puntualizó, que según lo informado por la recurrente, en el Registro de Compras se contabilizaba la participación que le correspondía por los y que en la Cuenta 42 se contabilizaba el total, distribuyendo la parte que le correspondía a la cuenta de gasto o activo, la participación de los otros consorciados a la Cuenta 16 y respecto de la participación de los ingresos a la Cuenta 46; en ese sentido, en atención a ello, la Administración determinó que la parte que la recurrente atribuye a los otros consorciados por las compras conjuntas se registró en la Cuenta 1682 – Cuentas por cobrar a Consorcio y que parte de la cancelación de dicha cuenta correspondía a la compensación con la Cuenta 4699-Cuenta por pagar a consorciados, tal como se detallaba a continuación:

Cuenta	Nombre-cta	Glosa	Debe	Haber
168201			0	546 297,06
168202			0	585 772,09
168203			0	202 284,92

Que, asimismo, con la finalidad de evaluar el destino de la Cuenta 42 por la parte que corresponde a atribución de consorciados, verificó que las cuentas por cobrar a consorciados – Cuenta 16, se compensaron con la Cuenta 4699, por ello evaluó dichas compensaciones, obteniendo que al inicio el ejercicio 2017, el saldo de la Cuenta 4699, según declaración jurada del ejercicio 2016, es:

Tipo de documento	N° de documento	Nombre o razón social	Saldo al 31/12/2016
			53 055,00
			339 860,00
Total			392 915,00

Que, también con la finalidad de dejar constancia del cierre del ejercicio 2017 respecto de la citada Cuenta 42, la Administración verificó el estado de las obligaciones comerciales por operaciones de consorcios que se mantenía en su contabilidad al concluir el periodo, de acuerdo al siguiente detalle:

Tipo de documento	N° de documento	Nombre o razón social	Saldo al 31/12/2017
RUC			300 572,00
RUC			101 153,00
Total			401 725,00

Que en atención a los descargos proporcionados por la recurrente y la información contable antes detallada, la Administración procedió a estructurar la Cuenta 4699 Cuenta por pagar a consorciados, de acuerdo al siguiente detalle:

469900 - Cuentas por pagar a consorciados	**Importe S/**
Saldo inicial según declaración jurada del 2017	**392 915,28**
	339 859,86
	53 055,42
Total de atribución de ingresos según comprobante de pago emitidos y declarados	**1 274 909,40**
Atribución de ingresos	1 125 679,90
Atribución de ingresos	149 229,49
Total de compensaciones con las cuentas por cobrar a consorciados	**1 334 354,07**
Compensación	546 297,06
Compensación	585 772,09
Compensación CTA CZ -	202 284,92
Saldo de cuenta por pagar a consorciados según SUNAT	333 470,61
Saldo de cuentas por pagar a consorciados según contribuyente	401 725,00
Diferencia	**68 254,39**

Que, en ese sentido, como resultado de estructurar la Cuenta 469900-Cuenta por pagar a consorciados, la Administración determinó que el pasivo real exigible de la recurrente al cierre del ejercicio 2017, ascendía únicamente a la suma de S/ 333 470,61, por lo que al contrastarlo contra el saldo final de S/ 401 725,00 registrado y declarado por la recurrente, se estableció una diferencia de S/ 68 254,39, el cual se configuraba como un patrimonio no declarado. Precisó que el hecho antes expuesto configuraba el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, pues crea dudas respecto a la veracidad de la determinación o cumplimiento de las obligaciones tributarias, asimismo, se configura el supuesto establecido en el numeral 4 del artículo 64° del Código Tributario, dado que se consignó pasivos falsos.

Que, en consecuencia, procedió a reestructurar el Balance General determinado por la recurrente, disminuyendo el saldo en el rubro otras cuentas del pasivo, a efectos de verificar su incidencia en el patrimonio de la recurrente, según se detalla:

DETALLE	IMPORTE S/		
ACTIVO	CONTRIBUYENTE	SUNAT	VARIACIÓN PATRIMONIAL
Activo corriente	8 542 550,00	8 542 550,00	
Existencia	2 852 399,00	2 852 399,00	
Activo Fijo Neto	13 566 627,00	13 566 627,00	
Otras cuentas del activo	56 131,00	56 131,00	
Total Activo	**25 017 707,00**	**25 017 707,00**	
PASIVO			
Tributos por pagar	870 058,00	870 058,00	
Otras cuentas del pasivo	7 525 330,00	7 457 076,00	68 254,00
Total Pasivo	**8 395 388,00**	**8 327 134,00**	68 254,00
Patrimonio Neto	16 622 319,00	16 690 573,00	68 254,00

Que, en tal sentido, concluyó que del citado cuadro podía verificar una disminución del pasivo, como consecuencia de los pasivos falsos o inexistentes, lo que implicaba un aumento directo en el patrimonio de la recurrente, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02685-5-2002.

Que en autos se aprecia que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, presentada mediante Formulario PDT 706 N° 534 (folios 127 a 132), la recurrente consignó como total de pasivo del ejercicio 2017, la suma de S/ 8 395 388,00, la cual incluía a las cuentas por pagar a . y , por los importes de S/ 300 572,00 y S/ 101 153,00, respectivamente, con lo cual por dichas empresas declaró un saldo total por pagar de S/ 401 725,00.

Que la Administración a efectos de validar las cuentas por pagar, procedió a contrastar el saldo de S/ 401 725,00, declarado por la recurrente como deudas con sus consorciados y y .., frente al análisis de los movimientos reales de la Cuenta 469900, determinando que tras sumar los saldos iniciales y las atribuciones de ingresos del 2017, y restar las compensaciones de las cuentas por cobrar, el pasivo real exigible ascendía únicamente a S/ 333 470,61. En consecuencia, al contrastar este importe con el saldo de S/ 401 725,00 que la recurrente registró y declaró, se procedió al desconocimiento de la diferencia equivalente a S/ 68 254,39.

Que ahora bien, la recurrente en la instancia de apelación sostiene que la estructura de la Cuenta 469900-Cuentas por pagar a consorciados, no se ajusta a la realidad de sus operaciones, pues la Administración al estructurar su cálculo consideró únicamente la suma de S/ 1 125 679,90 por concepto de atribuciones de ingresos por el , cuando el importe por dicho concepto ascendía a S/ 1 223 255,63, además en el rubro compensaciones por cobrar a consorciados, la Administración omitió incorporar el pago efectuado mediante Cheque N° 7 de fecha 15 de setiembre de 2017, por la suma de S/ 29 320,68. En ese sentido, al incluir estos conceptos en la citada cuenta contable, la diferencia es de S/ 0,00, por lo que no existió un pasivo falso registrado y declarado, de acuerdo con el siguiente detalle:

469900 - Cuentas por pagar a consorciados	Importe S/
Saldo inicial según declaración jurada del 2017	**392 915,28**
	339 859,86
	53 055,42
Total de atribución de ingresos según comprobante de pago emitidos y declarados	**1 372 485,12**
Atribución de ingresos	*1 223 255,63*
Atribución de ingresos	149 229,49
Total de compensaciones con las cuentas por cobrar a consorciados	**1 363 674,75**
Compensación CTA	546 297,06
Compensación CTA	585 772,09
Compensación CTA - Cheque 5257 del 15.09.2017	*29 320,68*
Compensación CTA	202 284,92
Saldo de cuenta por pagar a consorciados según SUNAT	-
Saldo de cuentas por pagar a consorciados según contribuyente	401 725,00
Diferencia	**0,00**

Que de los cuadros antes detallados se advierte que para determinar el saldo de la Cuenta 469900 - Cuentas por pagar consorcios, tanto la Administración como la recurrente coinciden en la misma mecánica estructural, es decir, se reconocen los saldos iniciales del ejercicio 2017 y las atribuciones de ingresos generadas a favor de los consorciados, conceptos que incrementan la deuda de dicha cuenta (el pasivo), luego de ello, la suma de estos se netea mediante la aplicación de las compensaciones con las cuentas por cobrar que la recurrente mantenía con dichos consorciados, operación que genera una disminución directa en la deuda acumulada. En consecuencia, cualquier error u omisión en la cuantificación de estos componentes distorsiona el saldo neto final de la cuenta contable objeto de reparo.

Que en ese sentido se aprecia de autos, que la recurrente a fin de desvirtuar los pasivos falsos cuestiona la estructura de la Cuenta 469900-Cuenta por pagar a consorciados realizada por la Administración, específicamente respecto al importe de las atribuciones de ingresos del así como por la no inclusión del pago realizado a la empresa con el Cheque N° 7 el 15 de setiembre de 2017, por la suma de S/ 29 320,68.

Que, en cuanto al importe de las atribuciones de ingresos de concepto que tal como se indicó anteriormente, constituye uno de los flujos que genera un incremento en la deuda de la Cuenta 469900, se tiene de autos el Contrato de Consorcio (folios 957 al 962) suscrito entre la recurrente, , con el objeto de ejecutar la obra "Mejoramiento de la carretera Zarumilla – El Bendito, distrito y provincia de Zarumilla, región Tumbes", bajo la denominación de " . Asimismo, obra en autos el contrato de consorcio (folios 950 al 955) celebrado entre la recurrente y .. para la ejecución de la obra "Mejoramiento de la Infraestructura Vial, Peatonal y Drenaje Pluvial del sector La Rocana del AA.HH. Campo Amor, distrito y provincia de Zarumilla, Tumbes", denominado "Consorcio Zarumilla". En ambos acuerdos, la recurrente asumió la obligación de emitir los comprobantes de pago derivados de las actividades comerciales que se generaran en virtud de dichos contratos, así como de ser el operador tributario.

Que por lo expuesto, queda acreditado que la recurrente actuó como operador tributario en los consorcios en los que participo, quedando facultada para emitir los comprobantes de pago por las operaciones comerciales que se generaron en los mencionados contratos; por tanto, en la Cuenta 4699 Cuenta por pagar a consorciados, registró los ingresos por atribución que le correspondía a cada uno

de los consorciados, esto es, las deudas que la recurrente asumía con dichas empresas por sus participaciones en el consorcio y que luego eran compensadas con las obligaciones que estas últimas mantenían con aquella. Bajo esta premisa, al haber tenido la recurrente el control exclusivo de la emisión de dichos comprobantes correspondía a aquella sustentar los ingresos por atribución que formaron parte de la referida Cuenta 469900.

Que siendo así, si bien la recurrente sostiene que las atribuciones de ingresos por el ascendían a S/ 1 223 255,63, de la documentación que obra en autos no se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización hubiera presentado elementos probatorios que permitan verificar sus afirmaciones, además dicha cifra no consta de forma directa o analítica en los reportes que proporcionó el propio contribuyente denominados " – Aplicaciones, Movimiento de la Cuenta 42", "Resumen N° 6 – Libro Diario – Prov. De Fact. 2017, Reg. en el periodo 2018, Movimiento de la Cuenta 42", "Resumen N° 7 – Libro Diario – Prov. De Fact. 2017, Reg. fecha posterior a su fecha de emisión, Movimiento de la Cuenta 42" (folios 1590 a 1621), los cuales resumen su contabilidad.

Que, en consecuencia, contrariamente a lo señalado por la recurrente no se encuentra acreditado en autos, que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización hubiera sustentado las deudas que la recurrente tenía con sus consorciados producto de los ingresos que obtuvo el por la suma de S/ 1 223 255,63.

Que, respecto a la no inclusión en la estructura de la Cuenta 469900-Cuenta por pagar a consorciados, del pago realizado a la empresa mediante Cheque N° 7 del 15 de setiembre de 2017 por el importe de S/ 29 320,68, se debe precisar que la recurrente incluyó este concepto dentro del rubro de compensaciones, por lo que de acuerdo con la estructurara de la citada cuenta, el pasivo acumulado compuesto por los saldos iniciales del ejercicio 2017 más las atribuciones de ingresos generadas a favor de los consorciados – cuyo monto fue incrementado por la recurrente[1] – fue deducido por las citadas compensaciones; en ese sentido, debido a que el incremento en los ingresos de las citadas atribuciones superó el efecto de la compensación, el resultado final neto de la operación generó un aumento en el saldo final del pasivo, con el único propósito que coincidiera de forma exacta con el pasivo registrado de S/ 401 725,00.

Que, sobre el particular, se advierte de la documentación que obra en autos, que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no presentó elementos probatorios que evidenciara el efectivo cobro del citado Cheque N° 7, es decir, que efectivamente se hubiera realizado el flujo financiero y, como tal, que se hubiera ejecutado válidamente la compensación alegada.

Que por el contrario de la revisión de los reportes que la propia recurrente proporcionó denominados "Resumen N° 2, Libro Bancos – Movimiento de la Cuenta 42" y "Resumen N° 3, Libro Caja – Movimiento de la Cuenta 42" (folios 1748 a 1789), no se aprecia en el periodo setiembre de 2017, ningún cargo, ni registro que coincida con la emisión, cobro o desembolso del mencionado cheque.

Que la recurrente a su escrito de apelación adjuntó diversos medios probatorios vinculados con la observación referida a la determinación de ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, referidos a notas de crédito, facturas, Cheque N° 7 y reportes denominados "Mayor Analítico de Contabilidad General" (folios 2893 a 2976).

Que con relación a la admisión de los medios probatorios presentados en la instancia de apelación, cabe indicar que el artículo 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421[2], vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la

[1] La atribución de ingresos se incrementó como consecuencia que la recurrente aumento los ingresos por el Consorcio Vial Zarumilla de S/ 1 125 679,90 a S/ 1 223 255,63.

[2] Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia. Esta norma agrega que, lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. A su vez, esta norma establece que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°.

Que de acuerdo al apartado 01 del numeral I del Anexo I de los criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario, aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, en el caso de medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recurso de apelación presentados cuando ya está vigente el Decreto Legislativo Nº 1421, corresponde que los medios probatorios sean analizados por este Tribunal.

Que, se aprecia de autos, que las Resoluciones de Determinación Nº 561 a Nº 563, Nº 568 y Nº 571 (folios 3339, 3341 y 3349 a 3354), fueron emitidas por saldo a favor de la recurrente del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, agosto y noviembre de 2017, por lo que no existe importe a pagar, por tanto, en aplicación del artículo 148° del Código Tributario, antes glosado corresponde evaluar las pruebas presentadas por la recurrente en apelación únicamente respecto de tales valores[3].

Que al respecto, las facturas y las notas de crédito (folios 2893 a 2966) emitidas por la recurrente a favor del Gobierno Regional Tumbes, únicamente demuestran los importes comerciales globales que se percibió por la obra que ejecutó el de la cual la recurrente era el operador tributario, conforme se detalló en los párrafos anteriores; por lo que estos documentos solo acreditan la facturación total que se percibió por la ejecución de la obra, pero de ninguna manera demuestran ni sustentan la distribución interna o asignación efectiva de los ingresos que le correspondía a cada consorciado, y como tal que constituyeran deudas que la recurrente estuviera obligada a pagar a los miembros participantes del consorcio al cierre del ejercicio.

Que en cuanto a los reportes denominados “Mayor Analítico de Contabilidad General” (folios 2967 a 2972), se aprecia que estos solo constituyen documentos internos elaborados por la recurrente, y que si bien en ellos se procedió a registrar la participación que le habría correspondido a cada consorciado de acuerdo a su porcentaje en el , por las facturas derivadas de las actividades comerciales que se generaran en virtud de dicho contrato de consorcio, ello no resulta suficiente para demostrar el ingreso mayor alegado de S/ 1 223 255,63, pues para ello se debió presentar una conciliación que individualizara e identificara que facturas fueron supuestamente omitidas por la Administración en la estructura de la Cuenta 4699 Cuenta por pagar a consorciados, las cuales daban origen a los ingresos por atribución que representaban, precisamente, las deudas que la recurrente asumía frente a los demás miembros del consorcio para su posterior distribución o compensación al cierre del ejercicio; por lo que al no haber probado el origen de dicha cifra, la sola exhibición de su facturación general y de sus reportes contables, no permiten acreditar sus afirmaciones.

Que, por otro lado, la recurrente presentó el Cheque N° 7 (folio 2974) del 15 de setiembre de 2017, girado a favor de por S/ 29 320,68, sin embargo, de dicho documento no es posible establecer que este fuera efectivamente recepcionado y cobrado por la citada empresa beneficiaria. Asimismo, tampoco obra en autos el estado de cuenta bancario de la recurrente que permita verificar el cargo o débito real de dichos fondos, omisión que se complementa

[3] En relación a las Resoluciones de Determinación N° 564, N° 565, N° 567 y N° 572 (folios 3337, 3343, 3345 y 3347), se advierte que fueron giradas por el Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, julio y diciembre de 2017, y contienen deuda tributaria, por lo que al no haberse acreditado que la falta de presentación de las pruebas que presentó la recurrente en esta instancia hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, no procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios respecto de estos valores.

con lo señalado en los considerandos anteriores, puesto que los reportes de los libros de Bancos y Caja proporcionados por la propia contribuyente (folios 1748 a 1789) no consignan, en el periodo de setiembre de 2017, registro alguno que coincida con el desembolso del mencionado cheque.

Que a mayor abundamiento, del reporte denominado “Mayor Analítico de Contabilidad General” (folio 2973), se advierte que la recurrente registró como total de compensaciones con las cuentas por cobrar a consorciados la suma de S/ 1 334 354,07, siendo que dicho importe coincide exactamente con la estructura determinada por la Administración para la Cuenta 4699 (Cuentas por pagar a consorciados), lo cual desvirtúa los cuestionamientos formulados contra la cuantificación efectuada por la Administración .

Que, en tal sentido, al no haberse acreditado la efectiva salida de los fondos ni constar el registro del medio de pago en sus libros contables, su no inclusión en la estructura de la Cuenta 4699 Cuenta por pagar a consorciados, realizada por la Administración se encuentra debidamente sustentada, correspondiendo, por tanto, desestimar los descargos de la recurrente

Que, en consecuencia, los medios probatorios presentados por la recurrente, tanto en el procedimiento de fiscalización como en esta instancia de apelación, resultan insuficientes y no logran desvirtuar la existencia del pasivo falso determinado por la Administración, en consecuencia, dicha circunstancia generó dudas respecto de la veracidad de las determinaciones efectuadas, por lo que se configuraron las causales previstas por los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario, por tanto, la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que, establecida la procedencia de la determinación sobre base presunta, corresponde determinar si la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 70° del Código Tributario efectuada por la Administración resulta arreglada a ley.

Que el inciso a) del artículo 65°-A del aludido código establece que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas o ingresos presuntos que sea distinta para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, 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.

Que el artículo 70° del Código Tributario prevé que cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados, siendo que el monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultara de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión; asimismo, las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial, siendo que el monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

Que agrega el mencionado artículo 70° que de tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente antes anotado se determinará considerando el valor del patrimonio neto de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta que corresponda al ejercicio fiscal materia de revisión, o en su defecto, el obtenido de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar.

Que conforme lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 03791-5-2005, entre otras, cuando el artículo 70° del Código Tributario alude a un patrimonio no declarado, se refiere a bienes y derechos (activos) no declarados por el deudor tributario o a obligaciones (pasivos) irreales y para los casos en los que encuentren obligados a anotar sus operaciones en registros contables, el patrimonio no registrado se da cuando un contribuyente posee bienes y derechos (activos) que no figuran anotados en sus libros contables, o cuando en las cuentas del pasivo se muestren obligaciones inexistentes,

evidenciándose así que la presunción de ingresos por patrimonio no declarado o no registrado está directamente vinculada al análisis de las cuentas del activo y pasivo del contribuyente.

Que la referida presunción busca determinar los ingresos y renta neta omitidos por los deudores tributarios, teniendo como indicio de su generación el patrimonio omitido, así, a criterio del legislador, dicho patrimonio no declarado o no registrado se habría originado por ingresos y rentas no declarados; por tanto, al constatar un patrimonio mayor al registrado o no declarado, este es tomado como punto de partida para llegar a los ingresos y rentas presumiblemente omitidos y no conocidos por la Administración.

Que según se advierte del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 049 (folio 2013), la Administración determinó la existencia de un patrimonio no declarado de S/ 68 254,00, luego de modificar el Balance General al 31 de diciembre de 2017 consignado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, al considerar que aquella incrementó indebidamente el saldo de sus cuentas por pagar a terceros por dicha suma, al no haber sustentado durante el procedimiento de fiscalización tal pasivo conforme se ha corroborado precedentemente en el análisis de la configuración de las causales que dieron lugar a la determinación de la obligación tributaria materia de revisión.

Que en ese sentido, la Administración, determinó los ingresos omitidos no declarados por un total de S/ 230 207,56, como resultado de aplicar al patrimonio neto omitido ascendente a S/ 68 254,00, un coeficiente de 3.37, el cual resultó de la división del importe de las ventas declaradas (S/ 9 620 591,00) entre el valor de las existencias registradas al final del ejercicio 2017 (S/ 2 852 399,00) según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, presentada con Formulario PDT 706 N° 534 (folios 127 a 132).

Que, en ese sentido, los ingresos omitidos de S/ 230 207,56, fueron distribuidos en forma proporcional a las ventas declaradas de enero a diciembre de 2017, en tal sentido, el procedimiento de determinación efectuado por la Administración se ajusta a lo previsto por los artículos 65-A° y 70° del Código Tributario, por lo que se encuentra conforme a ley y, por consiguiente, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N° 573 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2017

Presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario

Que de autos se aprecia (folios 2012 a 2016) que la determinación de los ingresos omitidos por patrimonio no declarado establecido en el artículo 70° del Código Tributario, tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, imputando los ingresos omitidos como renta neta de tercera categoría, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 65°-A del citado código.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 65°-A del Código Tributario, 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 neta de tercera categoría del ejercicio a que correspondiera.

Que al haberse corroborado que tanto las causales de base presunta (numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario) como su procedimiento de cálculo se encuentran arreglados a ley, corresponde también confirmar la resolución apelada en este extremo.

Provisión de sueldos y salarios

Que el inciso l) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que los artículos 2° y 3° de la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT, que aprueba las normas sobre documentos que contribuyentes utilicen para atribución del crédito fiscal y/o del gasto costo para efecto tributario, disponen que el documento de atribución es aquel que emite el operador para que los demás partícipes de una sociedad de hecho, consorcio, joint venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, y se deberá comunicar a la SUNAT quién va a realizar las funciones correspondientes al operador.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 022 (folios 1401 a 1403), la Administración comunicó a la recurrente que, del análisis de su contabilidad, en específico de la revisión del Libro Mayor, verificó diferencias entre la provisión de los sueldos y salarios y lo declarado en el PDT 601 durante los periodos enero a diciembre de 2017, por un importe total de S/ 432 883,90, tal como se detalla en el cuadro N° 7 (folio 1402), de acuerdo con el siguiente detalle:

Diferencia entre lo anotado y lo declarado				
Periodo	PDT 601		Libro Mayor	Diferencia
	N° Orden	Sueldos y salarios según R02	Sueldos y salarios	
Ene-17	294	420 451,17	559 858,92	139 407,75
Feb-17	516	168 698,74	194 506,43	25 807,69
Mar-17	545	103 919,42	119 881,64	15 962,22
Abr-17	102	113 571,06	131 621,09	18 050,03
May-17	807	210 706,52	279 788,19	69 081,67
Jun-17	798	378 638,45	449 617,96	70 979,51
Jul-17	671	227 630,96	275 433,17	47 802,21
Ago-17	190	261 652,29	311 232,69	49 580,40
Set-17	103	163 057,55	175 536,93	12 479,38
Oct-17	248	129 016,97	123 612,35	- 5 404,62
Nov-17	616	75 365,82	68 863,39	- 6 502,43
Dic-17	505	59 243,95	54 884,04	- 4 359,91
Total		2 311 952,90	2 744 836,80	432 883,90

Que, en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente, las diferencias entre lo devengado y lo declarado en el PDT 601, así como la cancelación de los referidos sueldos y salarios, además, debía de proporcionar los documentos donde constara el sueldo o salario del trabajador, detalle de trabajadores beneficiarios, boletas de pago, estados de cuenta bancarios, entre otros, que considerara necesario.

Que mediante el Requerimiento N° 030 (folio 1507), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 22 de setiembre de 2020 (folio 1508), la Administración comunicó que, debido a la declaración del Estado de Emergencia Nacional y al aislamiento social obligatorio dispuesto por el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, se suspendieron los plazos del procedimiento de fiscalización. Por tal motivo, al no haber sido posible realizar las acciones vinculadas al cumplimiento del Requerimiento N° 022, y con el objeto de otorgar facilidades para la entrega de los sustentos solicitados, se reprogramó la fecha de presentación de la documentación para el 12 de octubre de 2020.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 030 (folios 1502 y 1503), cerrado el 12 de octubre de 2020, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó

documentación e información como sustento de lo requerido, en ese sentido, al no sustentar las diferencias entre lo devengado y lo declarado en el PDT 601 respecto de sueldos y salarios, procedió a determinar el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por el importe de S/ 432 883,90.

Que en atención a lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Requerimiento N° 049 (folios 2026 a 2028), solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones formuladas en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 030.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 049 (folios 2019 a 2021), la Administración dejó constancia de la documentación que proporcionó la recurrente y que tras su evaluación señaló que los detalles del mayor analítico, distribución de sueldos y salarios de administración, operadores y personal de campo, tanto de la recurrente como de las empresas con las que forma consorcios de los meses de enero a diciembre de 2017 y el detalle de salarios del régimen de construcción civil y su distribución de la recurrente y de las aludidas empresas, confirmaban los importes consignados por la Administración respecto de lo verificado en el Libro Diario.

Que resaltó que la recurrente manifestó que la declaración mensual en el PDT 601 se realiza al 100%, mientras que solo registra la parte proporcional de acuerdo al porcentaje de participación, atribuyendo la parte de gastos de planilla a cada consorciado, y que la diferencia detectada correspondía a la Cuenta 621121 Salarios de Régimen de Construcción Civil, compuesto por el jornal básico que incluye el dominical, vacaciones y horas extras, es decir, que dichos conceptos no están registrados en otras subcuentas.

Que la Administración señaló que los conceptos mencionados por la recurrente están declarados en el PDT 601 en sueldos y salarios del Reporte R2, tal como se detalla respecto de un mes de muestra:

PDT 601 - Setiembre 2017

	Jornal básico	Alimentación	Dominical	Vacaciones	Horas extras	Bonificación Unificada de Construcción	Bonificación Movilidad	CTS	Gratificación	Bonificaciones Extraordinarias	Total	Ess+Vida	Total R2
Administrativo	27 876,43										27 876,43	45,00	27 921,43
Operadores	47 492,09	182,00			905,30						48 579,39	150,00	48 729,39
P. Campo	37 676,13				303,49						38 179,62	50,00	38 229,62
Obreros	37 693,32		6 283,60	3 769,38	675,81	11 581,19	5 251,18	5 654,31	11 728,82	1 055,08	83 690,69	275,00	83 965,69
	150 737,97	182,00	6 283,60	3 769,38	1 884,60	11 581,19	5 251,18	5 654,31	11 728,82	1 055,08	198 326,13	198 846,13	198 846,13

Que, por tanto, señaló que no se comprobaba lo indicado por la recurrente que la diferencia es por los salarios del régimen de construcción civil y que, por lo contrario, dichos conceptos si fueron tomados en cuenta en el reporte R02.

Que en cuanto, a lo mencionado por la recurrente que lo declarado en el PDT 601 es el 100% de sueldos y salarios y que lo registrado en la contabilidad es la parte proporcional que le corresponde, no tiene razón de ser, ya que en todo caso lo contabilizado debe ser menor que lo declarado, pues es una parte proporcional; no obstante de las diferencias detectadas se observa, que lo anotado en el Libro Diario en las cuentas de sueldos y salarios es mayor que lo declarado en el PDT 601, por tanto, la recurrente no sustentó la diferencia entre lo provisionado en el Libro Diario y lo declarado ante la Administración.

Que en ese sentido, la Administración señaló qué dado que la recurrente no sustentó la observación efectuada, procedió a reparar la renta neta del ejercicio 2017 por la suma de S/ 432 883,90.

Que, de lo expuesto, se advierte que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por la suma de S/ 432 883.90, debido a que, durante el procedimiento de fiscalización, constató una inconsistencia entre los Libros Diario y Mayor y el Formulario PDT 601 (Planilla Electrónica), pues verificó que la recurrente registró en su contabilidad mayores gastos por sueldos y salarios que los reportados en dicha declaración.

Que, ahora bien, de autos se aprecia que la Administración para determinar dicha inconsistencia tomó como base de comparación los ingresos devengados del Reporte 2 de la Planilla Electrónica, los cuales no incluían los conceptos como bonificaciones, gratificaciones-aguinaldos, conceptos varios y otros conceptos, tal como se detalla a continuación en una muestra de cuatro periodos (folios 1848 a 1850, 1856, 1857, 1863, 1864, 1880 y 1881):

Periodo 01/2017

Detalle de los ingresos – S/										Total Ingresos	
Ingresos		Bonificación		Gratificación – Aguinaldo		Conceptos Varios		Otros conceptos			
Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado
420 451,17	420 451,17	58 249,80	58 249,80	39 615,44	39 615,44	52 713,47	52 713,47	1 845,00	1 845,00	572 875,88	572 875,88

Periodo 03/2017

Detalle de los ingresos – S/										Total ingresos	
Ingresos		Bonificación		Gratificación – Aguinaldo		Conceptos Varios		Otros conceptos			
Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado
103 919,42	103 919,42	8 332,23	8 332,23	5 671,29	5 671,29	7 990,25	7 990,25	470,00	470,00	126 383,19	126 383,19

Periodo 05/2017

Detalle de los ingresos – S/										Total ingresos	
Ingresos		Bonificación		Gratificación – Aguinaldo		Conceptos Varios		Otros conceptos			
Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado
210 707,52	210 706.52	12 221,71	12 221,71	8 891,80	8 891,80	86 230,97	86 230,97	230,00	230,00	318 281,00	318 281,00

Periodo 09/2017

Detalle de los ingresos – S/										Total ingresos	
Ingresos		Bonificación		Gratificación – Aguinaldo		Conceptos Varios		Otros conceptos			
Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado	Devengado	Pagado
163 057,55	163 057,55	12 636,27	12 636,27	11 726,82	11 726,82	10 905,49	10 905,49	520,00	520,00	198 846,13	198 846,13

Que, de los requerimientos cursados durante el procedimiento de fiscalización, los papeles de trabajo y la resolución apelada, se advierte que la Administración no explicó ni detalló las razones por las cuales excluyó los conceptos bonificaciones, gratificaciones-aguinaldos, entre otros, declarados en el Reporte 2 de la Planilla Electrónica, limitándose a confrontar de manera directa la primera columna del reporte frente a las provisiones contables de los Libros Diario y Mayor. En efecto, la Administración omitió precisar si dichos conceptos calificaban como no deducibles o si estos carecían de las condiciones para ser deducidos, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, de los actuados se aprecian los contratos de consorcio celebrados por la recurrente, esto son, el denominado “ ” (folios 957 al 962), suscrito con para ejecutar la obra “Mejoramiento de la carretera Zarumilla – El Bendito, distrito y provincia de Zarumilla, región Tumbes”, en el cual la recurrente asumió una participación del 87% sobre las obligaciones, costos, ganancias y gastos; así como el denominado “ ” (folios 950 al 955), celebrado con para la ejecución de la obra “Mejoramiento de la Infraestructura Vial, Peatonal y Drenaje Pluvial del sector La Rocana del AA.HH. Campo Amor, distrito y provincia de Zarumilla, Tumbes”, donde la recurrente cuenta con una participación del 95% sobre los mismos conceptos.

Que conforme se advierte de la cláusula decimoprimera de los citados contratos denominada "Obligaciones Contractuales", los consorcios designaron a la recurrente como operador tributario, obligándose a establecer un sistema de contabilidad de costos que permita conocer en cualquier momento la situación económica y financiera de los consorcios. En ese sentido, la recurrente se encontraba obligada a centralizar todos los gastos de los proyectos que ejecutaron los consorcios, incluida la planilla electrónica.

Que virtud de los citados contratos, correspondía a la recurrente registrar y ejecutar el pago de 100% de las obligaciones laborales, remuneraciones y beneficios de la mano de obra asignado a los proyectos que ejecutaron los consorcios. Por lo tanto, aquella debía de registrar el íntegro de las operaciones labores en sus Libros Diario y Mayor, para posteriormente efectuar la atribución de los costos y gastos de acuerdo con los porcentajes de participación correspondiente a los otros consorciados.

Que, en ese escenario, de acuerdo con los porcentajes estipulados en los contratos de consorcio, correspondía a la recurrente incorporar como gasto definitivo de su empresa únicamente el 87% de las obligaciones laborales devengadas en el , y el 95% de los costos generados en el Consorcio Zarumilla, trasladando los porcentajes restantes a las otras empresas consorciadas mediante los documentos de atribución de costos y gastos.

Que siendo así, del Reporte 2 de la Planilla Electrónica (folios 1848 a 1850, 1852 a 1854, 1856, 1857, 1859 a 1861, 1863, 1864, 1867 a 1869, 1872 a 1874, 1876 a 1878, 1880, 1881, 1883, 1884, 1886, 1889), se aprecia que la recurrente declaró como ingresos totales en los periodos de enero a diciembre de 2017, las sumas de S/ 572 875,88 en enero, S/ 205 753,62 en febrero, S/ 126 383,19 en marzo, S/ 140 059,56 en abril, S/ 318 281,00 en mayo, S/ 747 062,01 en junio, S/ 354 158,79 en julio, S/ 346 008,09 en agosto, S/ 198 846,13 en setiembre, S/ 141 676,29 en octubre, S/ 115 056,52 en noviembre y S/ 123 774,14 en diciembre, importes que incluyen los conceptos de bonificaciones, gratificaciones-aguinaldos, entre otros, haciendo un total anual consolidado de S/ 3 389 935,22.

Que aplicando a este importe los porcentajes de participación contractual que tenía la recurrente, el tope proporcional de gasto de sueldos y salarios que le correspondía asumir fluctuaba entre S/ 2 949 243,64 (calculado al 87% para el) y S/ 3 220 438,46 (calculado al 95% para el); por lo que el importe anual de S/ 2 744 838,80 registrado en las provisiones del Libro Mayor de la recurrente, se encuentra dentro de ese límite permitido, no apreciándose por tanto, ningún gasto mayor registrado en el citado libro.

Que a mayor abundamiento, es necesario precisar que el Formulario PDT 601 – Planilla Electrónica, constituye un documento electrónico cuyo objeto es declarar y pagar mensualmente las obligaciones tributarias y de seguridad social de los trabajadores (tales como Essalud, ONP e Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categoría). En ese sentido, si bien dicho formulario contiene información laboral respecto del detalle de remuneraciones, horas trabajadas y días laborados, su finalidad difiere de las reglas del Impuesto a la Renta de tercera categoría, el cual se rige bajo las reglas contables del costo y gasto regulado en la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, la solo discrepancia numérica de un registro laboral y las provisiones contables, no determina plenamente la inexistencia de un gasto.

Que por los hechos expuestos, el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente sustentado, más aún cuando de la documentación que obra en autos, se ha verificado que los gastos registrados por concepto de sueldos y salarios de la recurrente por la suma de S/ 2 744 838,80 se encuentran dentro del límite establecido por los porcentajes de participación contractual de los consorcios de los que formó parte durante el ejercicio fiscalizado, no evidenciándose ningún gasto registrado en exceso por dichos concepto; por lo tanto, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor

Que el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29306, aplicable al caso de autos, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que, de acuerdo con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que, si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que en las Resoluciones Nº 08534-5-2001, N° 00467-5-2003 y N° 09308-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

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

Que, respecto a los ingresos relacionados con los contratos de construcción, debe anotarse que en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 – Contratos de Construcción, se ha dispuesto que: "*El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables, Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen, los ingresos de actividades ordinarias y costos de los contratos como ingresos de actividades ordinarias y gastos en el estado del resultado integral. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios*".

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 022 (folios 1394 a 1396), la Administración comunicó a la recurrente que verificó que los ingresos anotados en el Libro Mayor por el importe de S/ 11 081 892,00 coinciden con lo informado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, sin embargo, los ingresos consignados en el Registro de Ventas fueron de S/ 10 816 705,11, dentro de los cuales se encontraban los ingresos del Gobierno Regional de Tumbes por S/ 6 937 629,51 y de la Municipalidad Provincial de Zarumilla por S/ 2 980 888,61.

Que, por lo tanto, señaló que del análisis de los ingresos anotados en el Registro de Ventas y el Libro Mayor, así como de lo informado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, se obtenía ventas omitidas con el Estado, de acuerdo con el siguiente detalle:

Diferencia Ventas omitidas con el Estado

Ventas con el Estado	Importe S/
Según Registro Ventas	9 918 518,12
Según Libro Mayor (Cuenta 70411 Servicios de construcción)	9 279 183,77
Diferencia	639 334,35

Que precisó que la totalidad de las ventas anotadas en el Registro de Ventas con los clientes Gobierno Regional de Tumbes y la Municipalidad Provincial de Zarumilla, no han sido registradas en el Libro Mayor, obteniéndose una omisión de ventas en la declaración jurada por la suma de S/ 639 334,35. En tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara dicha observación.

Que mediante el Requerimiento N° 030 (folio 1507), depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 22 de setiembre de 2020 (folio 1508), la Administración comunicó que, debido a la declaración del Estado de Emergencia Nacional y al aislamiento social obligatorio dispuesto por el

Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, se suspendieron los plazos del procedimiento de fiscalización. Por tal motivo, al no haber sido posible realizar las acciones vinculadas al cumplimiento del Requerimiento N° 022, y con el objeto de otorgar facilidades para la entrega de los sustentos solicitados, se reprogramó la fecha de presentación de la documentación para el 12 de octubre de 2020.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 030 (folios 1499 y 1500), cerrado el 12 de octubre de 2020, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó documentación e información como sustento de lo requerido, en ese sentido, al no sustentar la observación realizada, procedió a reparar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por las ventas omitidas.

Que en atención a lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Requerimiento N° 049 (folios 2026 a 2028), solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones formuladas en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 030.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 049 (folios 2016 a 2018), la Administración dejó constancia de la documentación que proporcionó la recurrente y que tras su evaluación señaló que las ventas efectuadas con el Gobierno Regional de Tumbes en el ejercicio 2017 ascendieron a S/ 10 036 094,85, importe que corresponde al valor bruto consignado en la totalidad de las facturas emitidas a la citada entidad durante el citado ejercicio; en ese sentido, de acuerdo con la atribución de ingresos por la participación del 87%, le correspondía un total de S/ 7 399 493,66, asimismo, de la verificación de la Factura 001 N° 43, advirtió que esta correspondía a un adelanto de materiales de la obra que fue amortizado según lo informado por la recurrente por la suma de S/ 675 994,62.

Que por lo tanto señaló que el cálculo de los ingresos devengados de 2017 respecto del Gobierno Regional de Tumbes es el siguiente:

Detalle	Importe S/
Gobierno Regional Tumbes	7 399 493,66
(-) Adelanto de Obra - Factura [illegible] N° 43	(737 288,14)
(+) Amortización Realizadas - Factura [illegible] N° 43	675 994,62
Ingresos 2017 - Gobierno Regional Tumbes	7 338 200,15

Que precisó que en primer lugar resto el adelanto de la obra al no ser un ingreso, pues este se convierte en ingreso en tanto se vaya amortizando, dado que, la parte que amortiza forma parte del ingreso total de la valorización, pero que se sustrae de la factura de cada valorización al ser un importe que el Gobierno Regional Tumbes ya canceló como adelanto, motivo por el cual se resta el importe de adelanto de obra y se suman las amortizaciones efectuadas por cada valorización por lo cual se emite una factura de venta y así se obtiene los ingresos devengados. Asimismo, indicó qué por la Municipalidad Provincial Zarumilla, la recurrente sustentó la diferencia observada; por consiguiente, los ingresos obtenidos respecto del Gobierno Regional Tumbes son por la suma de S/ 7 338 200,15 y no S/ 6 937 629,51, como indicó la recurrente, con lo cual se tiene una omisión de ingresos de S/ 400 570,64; por lo que procedió a determinar reparo a la renta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que, de lo expuesto, se tiene que la Administración determinó una omisión de ingresos devengados de S/ 400 570,64 respecto al Gobierno Regional de Tumbes para el ejercicio 2017, toda vez que verificó que la recurrente, sobre la base de las valorizaciones que acreditaban el avance de la obra, facturó un total de S/ 7 338 200,15, monto superior a los S/ 6 937 629,51 declarados en sus libros contables.

Que durante el procedimiento de fiscalización a fin de desvirtuar la omisión detectada por la Administración, la recurrente proporcionó el documento denominado “Cuadro de amortización de adelantos -01-43” (folio 1812), en el que explicaba la dinámica del registro contable aplicado al anticipo recibido por un importe de S/ 737 288,14, detallando como dicho importe se amortizó periódicamente

en función al avance de la obra, así evidenció que las amortizaciones acumuladas durante el ejercicio 2017 ascendieron a la suma de S/ 675 994,62, quedando un saldo por amortizar de S/ 61 293,52.

Que luego de evaluar la citada información, la Administración validó lo señalado por la recurrente respecto de la Factura N° 43, por lo que por este comprobante de pago únicamente reconoció como ingreso devengado la suma de S/ 675 994,62, que al incluirlos con los demás ingresos devengados del ejercicio 2017 por el Gobierno Regional de Tumbes, determinó unos ingresos devengados del ejercicio de S/ 7 338 200,15.

Que en efecto, del Resultado del Requerimiento N° 049, se aprecia que la Administración para determinar la suma de S/ 7 338 200,15, en primer lugar determinó que las ventas totales facturadas al Gobierno Regional de Tumbes ascendieron a S/ 10 036 094,85; y sobre este importe aplicó el porcentaje de atribución de ingresos del 87% que le correspondía a la recurrente por su participación en el (folios 957 a 961), fijando una atribución de S/ 7 399 493,66, suma a la que se le restó el íntegro del adelanto de la obra consignado en la Factura N° 43 (folio 1811), y se le adicionaron las amortizaciones ejecutadas en el ejercicio por dicho comprobante de pago, por S/ 675 994,62.

Que siendo así, la Administración verificó que la recurrente registró en su contabilidad ingresos por la suma de S/ 6 937 629,51 por operaciones con el Gobierno Regional de Tumbes; sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización constató que los ingresos que obtuvo por dicha entidad ascendieron a S/ 7 338 200,15, tal como se ha detallado en el considerando anterior, determinándose de esta manera una diferencia reparada de S/ 400 570,64.

Que ahora bien, en la instancia de apelación la recurrente, sin haberlo alegado previamente durante el procedimiento de fiscalización ni en la etapa de reclamación, sostiene que si bien la sumatoria de los comprobantes de pago emitidos en el periodo 2017 y considerando los adelantos y amortizaciones correspondientes, los ingresos por el Gobierno Regional de Tumbes, ascendían a S/ 7 338 200,15; la Administración para realizar dicho cálculo, incluyó indebidamente los ingresos de las Facturas N° 13, N° 14 y N° 16, que correspondían a las valorizaciones de obra ejecutadas y devengadas en el ejercicio 2016, que fueron emitidas nuevamente en el ejercicio 2017, debido a que las Facturas N° 8, N° 9 y N° 10, originalmente emitidas por tales valorizaciones fueron anuladas a solicitud de la citada entidad pública mediante las Notas de Crédito N° 1, N° 2 y N° 3.

Que la recurrente a su escrito de apelación adjuntó diversa documentación como las Facturas N° 8, N° 9 y N° 10, y las Notas de Crédito N° 1, 001 N° 2 y 001 N° 3 (folios 3003 a 3102), no obstante, dado que la Resolución de Determinación N° 573 (folio 3331), fue emitida por importe a pagar, no corresponde que sean merituados en esta instancia en atención con lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario[4], pues no acreditó que la falta de presentación de las pruebas que presentó la recurrente en esta instancia hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que, en consecuencia, habida cuenta de que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no sustentó ni desvirtuó la omisión de ingresos por S/ 400 570,64 respecto del Gobierno Regional de

[4] En relación a la admisión de los medios probatorios presentados en la instancia de apelación, cabe indicar que el artículo 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia. Esta norma agrega que, lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. A su vez, esta norma establece que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°.

Tumbes determinada por la Administración, se concluye que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley; por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Intereses por préstamos concedidos

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 573 (folio 3329), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por omisión de ingresos por intereses concedidos en el citado ejercicio, respecto del cual, la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, y dado que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° 575, N° 576, N° 578, N° 580, N° 581, N° 583 y N° 584 - Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2017.

Que de acuerdo con el anexo de los citados valores (folio 3313), la Administración determinó la aplicación de la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas correspondiente a los periodos de febrero, marzo, mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2017, sustentándose para ello en los reparos sobre base cierta por provisión de sueldos y salarios**,** diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor e intereses por préstamos concedidos, así como en la presunción de ingresos por ventas omitidas en aplicación del artículo 70° del Código Tributario; determinaciones que se fundamentaron en el inciso g) del artículo 24°-A y el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 24°-A Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la mencionada ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1261[5], establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que la cita norma agrega que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que el mencionado artículo dispone que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el

[5] Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 10 de diciembre de 2016. Vigente a partir del 1 de enero de 2017.

documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5)[6] Gastos deducibles para la determinación del Impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114° de la Ley, y 6)[7] Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que la Tasa Adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido la tasa correspondiente sobre los denominados “dividendos presuntos”.

Que la Administración considera como dividendos presuntos a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta referidos a: (i) Ingresos por ventas omitidas determinados sobre base presunta en aplicación del artículo 70° del Código Tributario, ii) Provisión de sueldos y salarios, iii) Diferencia entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor e iv) Intereses por préstamos concedidos.

Que, en cuanto a los ingresos omitidos determinados sobre base presunta, este Tribunal en las Resoluciones Nº 06511-1-2010 y N° 16108-2-2013 ha establecido que cuando la utilidad no declarada ha sido determinada sobre base presunta, no pueden aplicarse las normas de dividendos presuntos, pues ello implicaría que la base de una presunción se encuentre constituida por otra.

Que el criterio expuesto resulta aplicable al caso de autos, y en consecuencia no procedía que la Administración haya considerado como dividendos presuntos los ingresos determinados en base a un procedimiento presuntivo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que, asimismo, en cuanto a la aplicación de la Tasa Adicional de 5% del Impuesto a la Renta sobre el reparo por provisión de sueldos y salarios, se tiene que esta instancia ha levantado dicho reparo al no encontrarse debidamente sustentado tal como se detalló en los considerandos anteriores, por lo que procede revocar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, toda vez que la aplicación de la Tasa Adicional de 5% del Impuesto a la Renta, se dio sobre la base de los reparos por la diferencia entre los ingresos detectados entre el Registro de Ventas y el Libro Mayor y por intereses por préstamos concedidos, los que han sido mantenidos por esta instancia al constatarse que constituyeron ingresos no declarados por la recurrente, resultaba procedente que la Administración aplicara dicha tasa; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 369 a N° [redacted] 376 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o

[6] Incorporado por el Decreto Supremo Nº 258-2012-EF.
[7] Idem, nota 13.

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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 1311, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que las Resoluciones de Multa N° 369, N° 370, N° 372 y N° 375 (folios 3299, 3305, 3309 y 3311), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y emitida sobre la base de la determinación del Impuesto General a las Ventas de abril, mayo, julio y diciembre de 2017, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 564, N° 565, N° 567 y N° 572 (folios 3337, 3343, 3345 y 3347), los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, por lo que, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a las citadas sanciones; en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la Resolución de Multa N° 376 (folio 3296), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y emitida sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, contenidos en la Resolución de Determinación N° 573 (folio 3331), que han sido analizados precedentemente y, en tanto que en la presente instancia se ha levantado el reparo por gastos por provisión de sueldos y salarios y se ha confirmado los demás reparos, procede emitir similar pronunciamiento respecto de la referida resolución de multa, por lo que la Administración deberá reliquidar su monto.

Que las Resoluciones de Multa N° 371, N° 373 y N° 374 (folios 3301, 3303, 3307), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se encuentra vinculada a la determinación de las ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 566, Nº 569 y Nº 570 (folios 3690 a 3692), giradas por el Impuesto General a las Ventas de las que no fueron materia de impugnación, tal como se señala en la apelada (folio 3229).

Que, sin embargo, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución Nº 04170-1-2011, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 2 de abril de 2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 o 2 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que, en ese sentido, procede que en aplicación de lo establecido en la Resolución Nº 04170-1-2011, se analice el reparo contenido en las Resolución de Determinación Nº 566, Nº 569 y Nº 570, a fin de verificar si la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en el Anexo N° 01 a N° 03 de las referidas resoluciones de determinación (folios 3334 a 3336), se aprecia que la Administración determinó ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario, en los periodos junio, setiembre y octubre de 2017, la cual según lo analizado anteriormente se encuentra arreglado a ley.

Que, en tal sentido, dado que las Resoluciones de Multa N° 371, N° 373 y N° 374, se sustenta en el citado reparo, el cual se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la apelada también en este extremo.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal Nº 388 de 2 de julio de 2021, en el extremo de la Resolución de Determinación N° :573 respecto del reparo por gastos por provisión de sueldos y salarios, así como la multa vinculada en tal extremo; así como en el extremo de la aplicación de la Tasa Adicional sobre la aplicación del reparo por gastos por provisión de sueldos y salarios y ventas omitidas por presunción de ingresos por aplicación del artículo 70° del Código Tributario; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO **VOCAL PRESIDENTE**	**TERRY RAMOS** **VOCAL**	**TOLEDO SAGÁSTEGUI** **VOCAL**

Charca Huascupe
Secretario Relator
TR/CH/WR/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente