

INFORME N.º 0146-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una empresa domiciliada en el país, a la que se le han efectuado, en sus cuentas bancarias en el Perú, depósitos de dinero en efectivo, respecto de los cuales se desconoce su origen, toda vez que de las diligencias efectuadas con sus clientes, ninguno de ellos ha reconocido haber efectuado los mencionados depósitos, y habiéndose consultado a las entidades bancarias correspondientes, sobre la identidad de las personas que han realizado tales depósitos, aquellos no cuentan con dicha información; no obstante ello, los mismos han sido contabilizados en la cuenta “anticipos de clientes”⁽¹⁾.

Al respecto, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Procede emitir el comprobante de pago por los depósitos antes mencionados? De ser el caso, ¿qué comprobante debe emitirse, a nombre de quien se emitiría y cuál sería el concepto que debe ir en dicho comprobante?
2. ¿Se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV) los citados abonos no identificados?
3. ¿Se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta dichos abonos?
4. ¿Los abonos no identificados constituyen ocultamiento de activos o alguna de las causales descritas en el artículo 64º del Código Tributario?
5. En caso de observación por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad fiscalizadora, ¿ésta puede aplicar la excepción de intereses y sanciones a que hace referencia el artículo 170º del Código Tributario?

BASE LEGAL:

- Decreto Ley N.º 25632, que establece la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias (en adelante, Ley Marco de Comprobantes de Pago).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

¹ Vale decir, el supuesto materia de consulta sería uno en el que la empresa que ha recibido los depósitos en sus cuentas bancarias desconoce si estos se originan en una contraprestación, una donación o si dichos depósitos fueron efectuados por error.

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el primer párrafo del artículo 1º de la Ley Marco de Comprobantes de Pago señala que están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Añade dicha norma que esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Fluye de las normas antes citadas que la obligación de emitir comprobantes de pago surge cuando se transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, aun cuando estos no se encuentren afectos a tributos.

En ese sentido, en tanto los depósitos a que se refiere la consulta no correspondan a una transferencia de bienes, en propiedad o en uso, ni a la prestación de servicios de cualquier naturaleza, no existe la obligación de emitir comprobante de pago.

Asimismo, en caso que dichos depósitos correspondan a alguna de las operaciones antes mencionadas, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con los numerales 1.7, 1.9, 3.7 y 3.10 del artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, tanto las facturas como las boletas de venta⁽²⁾ deben contener información relativa al bien vendido o cedido en uso, o la descripción o tipo de servicio prestado, debiendo, además, consignarse en las facturas los datos del adquirente o usuario, información que también deberá consignarse en las boletas de venta en los casos en que su importe total supere la suma de S/. 700.00.

2. Por otro lado, el artículo 1º del TUO de la Ley del IGV establece que el Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

² Los numerales 1.1 y 3.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago detallan los casos en que se emiten facturas y boletas de venta, respectivamente.

- a) La venta en el país de bienes muebles;
- b) La prestación o utilización de servicios en el país;
- c) Los contratos de construcción;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) La importación de bienes.

Así pues, de la norma antes citada se tiene que los únicos supuestos comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IGV son los previstos en dicha norma.

Por lo tanto, en relación con la segunda pregunta, en la medida que se traten de depósitos que no deriven de la venta en el país de bienes muebles, prestación o utilización de servicios en el país, ejecución de contratos de construcción, primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, ni de la importación de bienes, dichos abonos no estarían gravados con el IGV.

3. En lo que respecta al Impuesto a la Renta, el artículo 1° de la LIR dispone que dicho impuesto grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Por su parte, el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Al respecto, el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR indica que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Agrega dicho inciso que, en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

Conforme fluye de las normas citadas, el Impuesto a la Renta considera como rentas gravadas, entre otras, a las que responden al criterio de renta-producto, vale decir, a las que provienen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; así como a las ganancias consideradas

dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, una de cuyas características es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Siendo ello así, se puede afirmar que en la medida que los abonos a que se refiere la consulta no provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, no se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta por el criterio de renta producto.

Además, tampoco encuadrarían dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, en tanto tales abonos no sean el resultado de relaciones que la empresa que los recibe haya entablado en el devenir de su actividad con otros particulares, en las que como intervinientes hayan participado en igualdad de condiciones, y consentido el nacimiento de obligaciones⁽³⁾.

4. Respecto a la cuarta consulta, el artículo 61° del TUO del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

A su vez, el artículo 64° del mencionado TUO dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando el contribuyente hubiese incurrido en cualquiera de los supuestos que en este artículo se describen.

Así, por ejemplo, se tiene que el numeral 2 del citado artículo señala como supuesto para aplicar la 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.

Del citado numeral se tiene que para la configuración de este supuesto deben producirse dudas respecto a la veracidad o exactitud de las declaraciones o documentación sustentatoria o complementaria presentadas; o dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario⁽⁴⁾.

³ Como ocurriría en el caso que el depósito hubiera sido efectuado por error.

⁴ Al respecto, cabe mencionar que la doctrina considera como principio general que quien afirma un hecho es el interesado en probarlo y debe preocuparse de su demostración (GIULIANI FONROUGE, Carlos. Citado por ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar y otros. En: Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Pacífico Editores, Lima, 2009. Pág. 752).

Vale decir, a quien afirma la existencia de un hecho controvertido le incumbe la carga de la prueba; así, no basta con afirmar los hechos sino que estos deben ser probados (HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Quinta Edición. Jurista Editores, Lima, 2007. Pág. 757).

En ese sentido, siendo que no se puede establecer a priori o vía absolución de consultas cuándo pudieran existir tales “dudas”, dependerá de cada caso en particular, sujeto a fiscalización, el que se determine si es que, en el caso de que se trate, existen dudas que permitan configurar el supuesto a que se refiere el numeral 2 del artículo 64° del TUO del Código Tributario.

Por otro lado, el numeral 4 del artículo 64° del TUO del Código Tributario dispone como otro supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta que el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.

Al respecto, en el Informe N.º 214-2003-SUNAT/2B0000⁽⁵⁾ se señala que para que exista ocultamiento de activos, rentas, ingresos o bienes, ello se debe desprender de la propia documentación contable proporcionada por el deudor tributario, dado que la misma respalda las declaraciones que éste efectúe.

Asimismo, nótese que una de las acepciones que le otorga el diccionario de la Real Academia Española⁽⁶⁾ al término “ocultar” es esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista.

En ese sentido, toda vez que la determinación de si los depósitos a que se refiere la consulta se han efectuado para esconder, tapar, disfrazar o encubrir a la vista activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos, solo puede efectuarse en cada caso concreto, vía la absolución de una consulta no puede afirmarse si es que aquellos configuran alguno de los supuestos comprendidos en el numeral 4 del artículo 64° del TUO del Código Tributario, o en alguna otra causal prevista en dicho artículo.

5. Finalmente, en relación con la quinta pregunta, el artículo 170° del TUO del Código Tributario establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

Añade la norma que, a tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere su artículo 154°.

2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

⁵ Disponible en la página web de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

⁶ Disponible en: <http://rae.es/>.

Como fluye de la norma citada, para la inaplicación de intereses y sanciones a que se refiere el artículo 170° del TUO del Código Tributario, es necesario, en el primer caso, que, entre otros, se haya dado una norma aclaratoria de aquella que eventualmente pudiera generar dudas respecto de su sentido y alcance; y, en el segundo caso, que la Administración Tributaria hubiera emitido opinión de manera clara e indubitable respecto a la interpretación de una norma y posteriormente hubiese cambiado dicho criterio, lo cual hubiera inducido a error al contribuyente al actuar sobre la base de un criterio anterior, siendo que dichos criterios contradictorios son aquellos que han sido puestos de manifiesto de forma expresa por la Administración a través de un acto formal y no aquellos que se puedan inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización⁽⁷⁾.

En ese sentido, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 170° del TUO del Código Tributario al supuesto materia del presente análisis, por cuanto ni se ha emitido norma aclaratoria alguna sobre el tema en cuestión, ni esta Administración ha tenido duplicidad de criterio alguno al respecto.

CONCLUSIONES:

En relación con el supuesto de una empresa domiciliada en el país, a la que se le han efectuado, en sus cuentas bancarias en el Perú, depósitos de dinero en efectivo, respecto de los cuales se desconoce su origen, toda vez que de las diligencias efectuadas con sus clientes, ninguno de ellos ha reconocido haber efectuado los mencionados depósitos, y habiéndose consultado a las entidades bancarias correspondientes, sobre la identidad de las personas que han realizado tales depósitos, aquellos no cuentan con dicha información; no obstante ello, los mismos han sido contabilizados en la cuenta “anticipos de clientes”, se puede afirmar que:

1. En tanto tales depósitos no correspondan a una transferencia de bienes, en propiedad o en uso, ni a la prestación de servicios de cualquier naturaleza, no existe la obligación de emitir comprobante de pago.

De corresponder dichos depósitos a alguna de las operaciones antes mencionadas, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, tanto las facturas como las boletas de venta deben contener información relativa al bien vendido o cedido en uso, o la descripción o tipo de servicio prestado, debiendo, además, consignarse en las facturas los datos del adquirente o usuario, información que también deberá consignarse en las boletas de venta en los casos en que su importe total supere la suma de S/. 700.00.

2. Los referidos depósitos no se encuentran gravados con el IGV en la medida que no deriven de alguno de los supuestos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicho Impuesto.

⁷ Tal como, además, lo ha señalado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 05247-1-2005 y 06376-3-2009.

3. En tanto no provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni de operaciones con terceros comprendidas dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, los mencionados depósitos no se encuentran gravados con este Impuesto⁽³⁾.
4. Vía la absolución de una consulta no puede afirmarse si es que los abonos no identificados configuran alguno de los supuestos comprendidos en el numeral 4 del artículo 64° del TUO del Código Tributario, o en alguna otra causal prevista en dicho artículo.
5. No resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 170° del TUO del Código Tributario.

Lima, 12 OCT. 2015

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

rgmt
CT0611-2015
CT0612-2015
CT0613-2015
CT0614-2015
CT0648-2015

VARIOS- Abonos no identificados