

# LAS PRESUNCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEL IMPUESTO A LA RENTA

## **Autores**

LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard  
PRIETO BACIGALUPO, Regina Mónica  
VASQUEZ TARAZONA, Catya Evelyn

## **LAS PRESUNCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEL IMPUESTO A LA RENTA**

### **Editor**

Es una publicación elaborada por el Instituto Aduanero y Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

### **Directivos**

MORA INSUA, Walter Eduardo  
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario  
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard  
Gerente de Formación y Capacitación

### **Autores**

LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard  
PRIETO BACIGALUPO, Regina Mónica  
VASQUEZ TARAZONA, Catya Evelyn

### **Corrección de estilo**

FLORES FLORES, Álex

### **Línea gráfica**

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

*Copyright* © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT.

Av. Agustín Gamarra 680, Chucuito, Callao, Perú

Página web: <https://www.sunat.gob.pe>

Página web: <https://iat.sunat.gob.pe>

Reservados todos los derechos.

Está terminantemente prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio, ya sea mecánico, electrónico, químico, óptico, digital informático, incluyendo el sistema de fotocopiado, escaneado, microfilmado, grabación sonora, podcast, video, entre otros, ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

Primera edición digital: agosto de 2023.

Hecho el Depósito Legal N° 2023-07789

ISBN: 978-612-4205-58-3

Libro electrónico disponible en:

<https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/148>

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores, siendo estas de su exclusiva responsabilidad. Tampoco son vinculantes ni comprometen sus objetivos, programas y acciones. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la institución, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

# ÍNDICE

PRÓLOGO.....	6
INTRODUCCIÓN.....	8
<b>CAPÍTULO I LAS PRESUNCIONES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1. Aspectos introductorios sobre las presunciones.....</b>	<b>10</b>
1.1.1. Definición de presunción e indicio.....	10
1.1.2. Clasificación de las presunciones.....	11
1.1.3. La prueba en las presunciones tributarias.....	12
1.1.4. Carga de la prueba.....	15
1.1.5. Valoración de la prueba.....	15
<b>1.2. Determinación de la obligación tributaria.....</b>	<b>17</b>
<b>1.3. Bases para la determinación de la obligación tributaria .....</b>	<b>19</b>
1.3.1. La utilización de la base cierta.....	20
1.3.2. La utilización de la base presunta.....	21
<b>1.4. El perfeccionamiento del marco legal peruano para la utilización de las presunciones.....</b>	<b>22</b>
<b>1.5. La determinación sobre base presunta .....</b>	<b>25</b>
<b>1.6. Oportunidad para ejercer la facultad de determinación sobre base cierta o presunta .....</b>	<b>29</b>
<b>1.7. Aspectos centrales de las presunciones establecidas en el Código Tributario.....</b>	<b>32</b>
<b>1.8. Supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta .....</b>	<b>37</b>
<b>1.9. Efectos en la aplicación de presunciones (artículo 65-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>51</b>
1.9.1. Efectos en la determinación del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo .....	53
1.9.2. Efectos en la determinación del impuesto a la renta .....	53
1.9.3. Efectos de las presunciones en los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría. ....	55
1.9.4. Efectos en la determinación de los ingresos para contribuyentes que se encuentran en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta .....	55
1.9.5. Efectos para los contribuyentes que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.....	55
1.9.6. Para el caso del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.....	55
<b>CAPÍTULO II DESARROLLO DE LAS PRESUNCIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO .....</b>	<b>56</b>
<b>2. 1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro o libro (artículo 66 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>56</b>
2.1.1. Omisión en el registro de ventas o libro de ingresos .....	58
2.1.2. Omisión en las declaraciones juradas cuando no se presente o exhiba el registro de ventas o libro de ingresos .....	59
2.1.3. Omisión en el caso de contribuyentes que perciban rentas de cuarta categoría del impuesto a la renta .....	60
2.1.4. Determinación del porcentaje de omisión .....	61
2.1.5. Determinación del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta.....	61
2.1.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción.....	62
<b>2.2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro (artículo 67 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>64</b>
2.2.1. Omisión en el registro de compras.....	67
2.2.2. Omisión en las declaraciones juradas cuando no se presente o exhiba el registro de compras.....	68
2.2.3. Determinación del porcentaje de omisión .....	69
2.2.4. Determinación del índice calculado con base en el margen de utilidad bruta .....	71
2.2.5. Determinación del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta .....	71
2.2.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción .....	72
<b>2.3. Presunción de ventas omitidas o ingresos en caso de omisos (artículo 67-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario).....</b>	<b>73</b>
2.3.1. Ventas o ingresos omitidos .....	77

2.3.2. Determinación del impuesto general a las ventas y de la renta neta del impuesto a la renta tercera categoría .....	78
2.3.3. Compras omitidas .....	78
2.3.4. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción .....	78
<b>2.4. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo (artículo 68 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>80</b>
2.4.1. Determinación de los ingresos del mes .....	82
2.4.2. Estacionalidad de los ingresos .....	83
2.4.3. Determinación de los ingresos del año .....	83
2.4.4. Determinación del impuesto a la renta de tercera categoría .....	84
2.4.5. Determinación de los ingresos del año tratándose de no inscritos .....	84
2.4.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción .....	84
<b>2.5. Presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios (artículo 69 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>85</b>
2.5.1. Diferencias por «inventario físico» .....	91
2.5.2. Diferencias por «inventario por valorización» .....	96
2.5.3. Inventario documentario .....	97
<b>2.6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>100</b>
2.6.1. Verificación de los rubros del activo y pasivo - procedimientos .....	103
2.6.2. Determinación del impuesto a la renta y del impuesto general a las ventas .....	108
2.6.3. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción .....	109
<b>2.7. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero (artículo 71 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>110</b>
2.7.1. Procedimiento para determinar las diferencias no sustentadas en las cuentas abiertas en empresas del sistema financiero .....	112
2.7.2. Determinación del IGV, ISC e impuesto a la renta como resultado de la aplicación de la presunción .....	114
2.7.3. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción .....	115
<b>2.8. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestación de servicios (artículo 72 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>116</b>
<b>2.9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias (artículo 72-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>119</b>
2.9.1. Saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias .....	120
2.9.2. Procedimiento para determinar los saldos negativos .....	122
2.9.3. Determinación del IGV, ISC e impuesto a la renta como resultado de la aplicación de la presunción .....	124
<b>2.10. Presunción de renta neta o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios .....</b>	<b>124</b>
<b>2.11. Presunción de ingresos omitidos u operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas (artículo 72-C del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>126</b>
2.11.1. Sobre las reglas para la aplicación de la presunción del artículo 72-C .....	133
2.11.2. Obligación presunta .....	136
<b>2.12. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar o registrar a uno o más trabajadores (artículo 72-D del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....</b>	<b>138</b>
2.12.1. Sobre la aplicación de la presunción .....	140
2.12.2. Entidades empleadoras .....	141
2.12.3. Determinación de la remuneración presunta .....	142
<b>CAPÍTULO III PRESUNCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA .....</b>	<b>145</b>
<b>3.1. Incremento patrimonial no justificado y coeficientes económicos tributarios .....</b>	<b>145</b>
3.1.1. Aplicación de la presunción .....	150
<b>3.2. Incremento patrimonial no sustentado .....</b>	<b>151</b>
3.2.1. Consideraciones para la aplicación de la presunción .....	158
3.2.2. Métodos admitidos .....	159

CAPÍTULO IV CASOS DE APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES .....	161
4.1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro o libro (artículo 66 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	161
4.2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro (artículo 67 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	165
4.3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo (artículo 68 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	170
4.4. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	178
4.5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero (artículo 71 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	181
4.6. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestación de servicios (artículo 72 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	184
4.7. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias (artículo 72-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario) .....	188
4.8. Presunción de renta neta o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios (artículo 72-B del Código Tributario) .....	191
4.9. Presunción de ingresos omitidos u operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas (artículo 72-C del Código Tributario) .....	196
4.10. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar o registrar a uno o más trabajadores (artículo 72-D del Texto Único Ordenado del Código Tributario).....	207
4.11. Presunción del impuesto a la renta con aplicación de coeficientes (artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta).....	208
REFERENCIAS .....	214
ANEXO 1 .....	217
ANEXO 2 .....	219
ANEXO 3 .....	246

## Prólogo

A nombre del Instituto Aduanero y Tributario, tengo el agrado de prologar la obra *Las Presunciones del Código Tributario y del Impuesto a la Renta*, trabajo colectivo de los colaboradores de la institución, que contiene aspectos teóricos y prácticos de las presunciones, cuya revisión permite una comprensión más profunda del tema.

El conocimiento de la temática tributaria es básico e indispensable para contribuyentes, intermediarios fiscales, servidores de la administración pública y estudiantes relacionados con la ejecución de la variedad de operaciones económicas que se realizan y que, eventualmente, estarán sujetas a acciones de control, a fin de establecer su correcto tratamiento tributario mediante determinaciones administrativas.

Los procesos de determinación administrativa son una herramienta crítica para garantizar el adecuado funcionamiento de los sistemas tributarios. El estudio de estos procesos se convierte en una exigencia que debe ser atendida aplicando herramientas de investigación que permitan establecer, a partir del análisis de la doctrina y el estudio de casos resueltos, las formas correctas de atender a la complejidad inherente a este proceso.

Con lo anterior en mente, presentamos esta obra que es el resultado de una investigación documental y de estudio de casos que tomó como referencia la legislación peruana acerca del tema de determinación sobre base presunta contenida en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta. La evaluación tuvo en cuenta los informes realizados por la SUNAT, la jurisprudencia de observancia obligatoria producida por el Tribunal Fiscal y los precedentes producidos tanto por el Tribunal Fiscal como por los tribunales jurisdiccionales que trataron los casos litigados por los contribuyentes.

La presente obra se divide en cuatro capítulos. En el primero se desarrollan los aspectos doctrinarios respecto de la determinación sobre base presunta a partir de la revisión de la doctrina y la legislación peruana sobre este tipo de determinación. En el segundo se examinan y abordan las presunciones establecidas en el Código Tributario. En el tercer capítulo se analizan, desarrollan y presentan las presunciones contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

El segundo y el tercer capítulo incluyen referencias a precedentes jurisprudenciales y a criterios de la Administración Tributaria identificados como relevantes para la aplicación de la presunción. Los precedentes fueron seleccionados para ejemplificar las posiciones en conflicto con la finalidad de establecer cuál era el criterio adecuado según la situación estudiada.

Finalmente, en el cuarto capítulo se desarrolla los aspectos de auditoría y se ejemplifica la forma adecuada de determinación presunta. Los casos fueron preparados sobre la base del análisis de los precedentes jurisprudenciales y se tomó en cuenta la opinión de especialistas sobre la materia.

Se consideró conveniente agregar en los anexos un inventario de los pronunciamientos de la SUNAT sobre el tema (Anexo 1), un inventario de los precedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal (Anexo 2) y un cuadro comparativo de las presunciones contenidas en el Código Tributario antes y después de la reforma del 2004 (Anexo 3).

A nombre del Instituto Aduanero y Tributario, expreso mi satisfacción por esta obra, que está llamada a ser una herramienta útil para el desarrollo académico y profesional de quienes forman parte del mundo de la tributación, y que aporta a la democratización del conocimiento fiscal en nuestro país.

Eduardo Mora Insua  
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

## INTRODUCCIÓN

A partir del 2003 se inició un proceso de perfeccionamiento del sistema tributario con el objetivo de fortalecer la capacidad de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias de los administrados. Las mejoras se introdujeron en dos etapas. Los cambios en buena cuenta fueron incorporaciones o mejoras a los mecanismos de determinación sobre base presunta que se consideraron necesarios antes los problemas de aplicación que mostraba el régimen anterior.

En efecto, el régimen anterior contenido principalmente en el Código Tributario había demostrado ser vulnerable tal como lo evidenciaba la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Como consecuencia se dificultaba —sino impedía— la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiera combatir el incumplimiento y controlar las maniobras fraudulentas que algunos contribuyentes realizaban a fin de evitar sus obligaciones tributarias sustanciales.

El análisis de la problemática que se venía presentando llevó al Poder Ejecutivo a entender la necesidad de cambios. El Legislador pretendió otorgar a la Administración Tributaria nuevas y mejores herramientas para la determinación de oficio, que le permitiesen luchar más efectivamente contra la evasión tributaria y la informalidad. Asimismo, buscaba superar las dificultades técnicas en la determinación de las obligaciones tributarias que habían sido develadas a raíz de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

Así, el 1 de enero de 2004 entró en vigor el Decreto Legislativo n.º 941, el mismo que sustituyó y/o modificó del artículo 64 al 72-B del Código Tributario. Un segundo grupo de modificaciones y mejoras fue introducido mediante Decreto Legislativo n.º 953 en el mismo año. Posteriormente, a través del Decreto Legislativo n.º 981, publicado en el *Diario Oficial El Peruano* el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007, se incorporó nuevas presunciones y se modificaron parcialmente las ya existentes complementando los cambios anteriores.

Ha pasado más de 19 años de estos cambios legislativos, y se espera que el tema haya evolucionado no solo a nivel de la doctrina sino también a nivel de los precedentes jurisprudenciales, los cuales deben ser establecidos a fin de mejorar nuestra comprensión de la problemática y plantear alternativas de gestión. Este trabajo busca aportar al primer objetivo: evaluar el desarrollo de la doctrina en estos años y mejorar la comprensión sobre la problemática que ha generado la aplicación de la determinación presunta.

Para lograr lo anterior se emprendió un esfuerzo de investigación documental que incluyó búsquedas en las siguientes bases de datos: Scopus, ProQuest, EBSCO, Web of Science, Scielo, Dialnet, Thomson Reuters y SCImago. También se buscó en repositorios de tesis nacionales de Concytec y en el repositorio La Referencia. Se utilizó como palabras claves «presunción», «determinación sobre base presunta» y «determinación presuntiva». La fecha de corte de la búsqueda fue el 31 de diciembre de 2021. Los documentos, los *papers* y las tesis fueron filtrados a



fin de excluir del estudio a todos los textos que no estuvieran referidos a determinaciones administrativas de tributos.

Asimismo, se buscó los informes sobre el tema producidos por la SUNAT, los cuales se encuentran en el repositorio de informes de la entidad. La elección de estos se basó en el mismo filtro temático y se cortó la búsqueda en la misma fecha.

La investigación documental se complementó con la metodología de estudios de casos. Para la selección de los casos se realizó una búsqueda de precedentes jurisprudenciales mediante el buscador de precedentes que pone a disposición de los ciudadanos el Tribunal Fiscal. Los parámetros de búsqueda fueron los mismos señalados anteriormente. Se agregó como criterio adicional que los expedientes hayan resuelto casos de presunciones realizadas con las normas modificadas en 2004 y 2007. Con esos criterios se seleccionó 248 resoluciones del Tribunal Fiscal que fueron la población de estudio para esta etapa del trabajo.

Los documentos fueron clasificados y analizados a fin de identificar los precedentes, las normas y las opiniones de la autoridad tributaria relativos a cada una de las diferentes presunciones abordadas. El análisis de los documentos recolectados sirvió de base para los hallazgos y las conclusiones plasmadas en este libro.

# CAPÍTULO I

## LAS PRESUNCIONES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO

### 1.1. Aspectos introductorios sobre las presunciones

Con el ánimo de contar con un sustento doctrinario de lo desarrollado en los capítulos siguientes, y de comprender mejor el término «presunción» y su aplicación, a continuación se presenta algunos conceptos y apreciaciones básicas.

#### 1.1.1. Definición de presunción e indicio

Según el diccionario de la Real Academia Española (s.f.), presumir es ‘suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen’.

Por otra parte, desde el punto de vista jurídico, «indicio» es la circunstancia o el antecedente que fundamenta una opinión sobre la existencia de un hecho. A su vez, la presunción es el efecto que ese antecedente o circunstancia produce sobre la existencia de un hecho, en una relación de causa y efecto. Entonces se puede establecer que toda presunción sigue el proceso presentado en el Gráfico 1.

#### Gráfico 1

*Estructura de la presunción*



Nota. Adaptado de Di Pietromica (pp. 287 y ss).

En ese sentido, desde el punto de vista jurídico, la presunción comprende fundamentalmente la estructura lógica del juicio en que se basa, que no es un juicio

orientado a la certeza sino a razonamientos simplemente probabilísticos (García Mullín, 2009).

En conclusión, la presunción es una operación lógica que, a partir de un hecho conocido con certeza, infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora (Becker, 1963, citado por Navarrine & Asorey, 1985, p. 7).

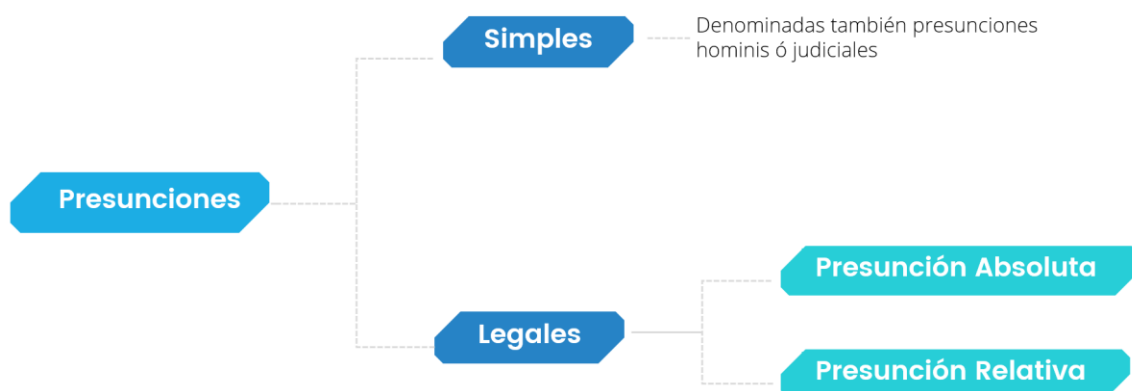
El grado de probabilidad del hecho inferido depende de la corrección y generalidad de la regla de experiencia utilizada. Por ejemplo, si a un negocio se le detecta un inmueble no registrado en su contabilidad ni declarado ante la Administración Tributaria, se puede suponer, desde la experiencia, que es consecuencia de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (Díaz, 1986).

Con base en los conceptos desarrollados en las líneas precedentes se presenta el siguiente resumen de las características propias de la presunción tributaria, de acuerdo con lo planteado por Rozas Valdes (1993, p. 46)<sup>1</sup>:

- No crea derechos ni obligaciones al ser solamente un procedimiento que facilita la determinación de la obligación tributaria; por tanto no establece por sí misma hechos imponibles, tasa ni cuantía.
- Es un mecanismo probatorio destinado a facilitar la labor de la prueba a una de las partes.
- Implica un enlace lógico entre lo «conocido» y lo «deducido».
- Es una posibilidad de recurso procesal.

### 1.1.2. Clasificación de las presunciones

De acuerdo con la clasificación clásica, las presunciones pueden ser:



*Nota.* Adaptado de Pugliese (1935, p. 203).

<sup>1</sup> Las características aplican para las presunciones tributarias en su generalidad y para el tipo de presunciones legales establecidas por mandato de la ley.

Las presunciones simples no se encuentran reguladas por norma legal alguna, de manera que queda a criterio o lógica del juez el desciframiento o la interpretación de los hechos según las reglas generales que se aplicarían fuera del proceso.

En cambio, las presunciones legales se encuentran reguladas o establecidas en una norma legal. En ese sentido, se advierte que bajo ningún supuesto la Administración Tributaria podrá efectuar la determinación del tributo mediante la creación de presunciones: estas serán establecidas siempre por el Legislador. Ejemplo de presunciones legales son las establecidas en el artículo 65 del Código Tributario (Eseverri Martínez, 1995).

A su vez, las presunciones legales podrán ser relativas o absolutas. Las legales absolutas (*juris et de jure*: de derecho y por derecho) no admiten prueba en contrario que desestime la presunción, excepto sobre el hecho cierto sobre el que se basa<sup>2</sup>. Como se observa, para las presunciones legales absolutas el hecho cierto o el indicio es el medio de prueba; en ese sentido, es necesario que esté plenamente probado por la Administración Tributaria<sup>3</sup>. A diferencia de lo anterior, las presunciones legales relativas<sup>4</sup> sí admiten prueba en contrario (*juris tamtum*).

### 1.1.3. La prueba en las presunciones tributarias

En la medida que la legislación tributaria no establece una definición del término «prueba», se recurre a las construcciones elaboradas en el campo del derecho procesal, dado que en este ámbito del derecho los principios generales del procedimiento aparecen más desarrollados (Reig, 1975, p. 99).

En ese extremo resulta unánime definirlo como la actividad desarrollada por las partes encaminada a lograr el convencimiento del juez sobre la veracidad de los hechos alegados (Prieto-Castro, citado por Marín-Barnuevo Fabo, 1996, p. 5).

Las fuentes de la prueba son «los hechos de los cuales se deduce inmediatamente la existencia del hecho a probar» (Carnelutti, citado por Navarrine &

<sup>2</sup> Dentro de nuestra legislación tributaria se ha establecido presunciones legales absolutas, tal como refiere el último párrafo del artículo 64 del Código Tributario, que señala que solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los supuestos contenidos en dicho artículo. A decir verdad, no siempre los supuestos van a ser los hechos ciertos sobre los que se infiere el procedimiento presuntivo; sin embargo, independientemente de que el hecho cierto constituya o no el mismo supuesto del artículo 64, y aunque este no lo señale de manera expresa, los procedimientos presuntivos señalados en el artículo 65 del mismo código no admiten prueba en contrario. Por ejemplo, las diferencias de inventario, producto de la revisión de los libros contables y la determinación efectuada por la Administración Tributaria, configura uno de los supuestos del artículo 64 al establecer que los libros contables y las declaraciones ofrecen dudas respecto de su veracidad (numeral 2 del citado artículo). Este supuesto resulta a su vez el hecho cierto que nos conduce a practicar la presunción por diferencias de inventarios establecida en el artículo 69 del mismo cuerpo legal, por lo que en aplicación del artículo 64 del código solo admitiría prueba en contrario la diferencia de inventario contable practicada y no la presunción propiamente dicha, ya que este supuesto es el soporte del que se infiere la presunción.

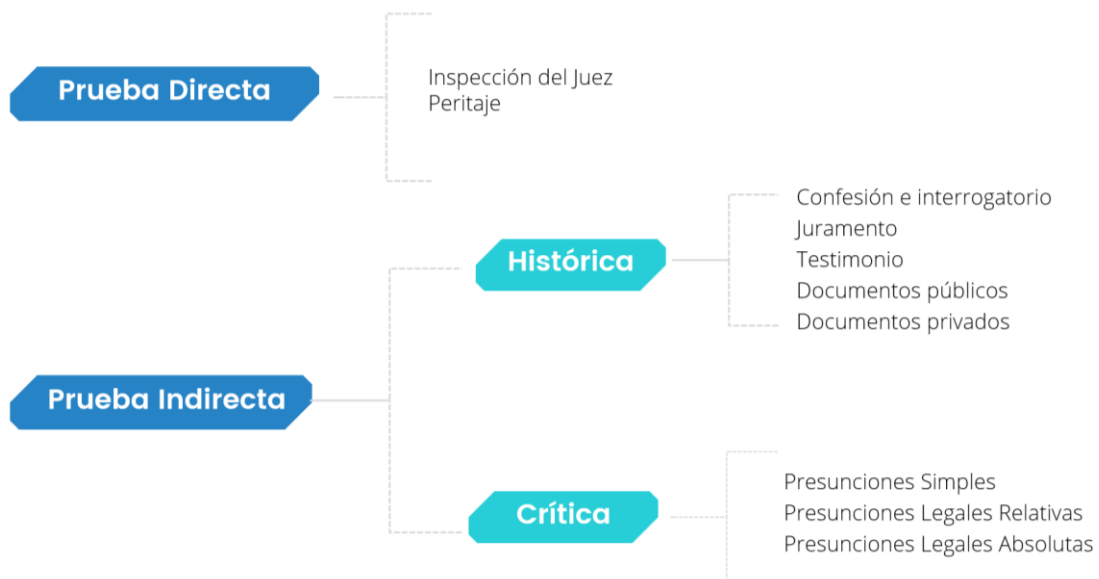
<sup>3</sup> La Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03783-2-2004, luego de citar varios conceptos de presunción, señala lo siguiente: «la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto, conocido y debidamente probado, por lo que para acotar sobre base presunta aplicando promedios y porcentajes de una actividad económica es necesario que estos sean aplicados sobre una base real, es decir, cuando se trate del margen de utilidad bruta, este se aplique al costo computable de los bienes efectivamente vendidos por el contribuyente; asimismo, cuando se trate del margen de renta neta, este se aplique sobre el valor real de las ventas efectivamente realizadas por el contribuyente» (p. 8).

<sup>4</sup> En nuestra legislación se puede advertir la existencia de presunciones legales relativas, como refiere la Ley del Impuesto a la Renta: «Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario constituyen renta neta no declarada por este» (artículo 52).

Asorey, 1985, p. 97); se infiere que se trata de hechos y elementos que existen en la realidad (Sentís Melendo, 1968, p. 46). Y los medios están constituidos por la actividad necesaria para incorporarlos al proceso (por ejemplo al testimonio del testigo o al dictamen del perito). En síntesis, «medio de prueba» es el objeto corpóreo por medio del cual se obtiene la prueba; a modo de ejemplo, lo que inspecciona el juez, el testigo que declara, el documento examinado (Kisch, 1940, citado por Sentís Melendo, 1968, p. 46).

En lo concerniente al ámbito procesal tributario, el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones tributarias origina el contencioso tributario, como proceso cuyas bases conformadas por indicios y procedimientos presuntivos señalan la disposición de las fuentes de prueba con que cuenta la Administración Tributaria (Capitant, 1986).

En efecto, en las presunciones es fuente de prueba el hecho cierto, que debe estar acreditado para deducir de él un hecho ignorado, lo cual implica ciertas consecuencias en la carga de la prueba (Kielmanovich, 1996) y en la propia clasificación de las presunciones, según la intensidad probatoria que tengan. La clasificación doctrinal de los medios probatorios más utilizada en el derecho tributario es la elaborada por Pugliese (citado por Navarrine & Asorey, 1985, p. 99), quien formula las siguientes distinciones:



En nuestra legislación, el Código Tributario admite y utiliza los siguientes medios probatorios en la vía administrativa<sup>5</sup>:

- Documentos.
- Pericia.

<sup>5</sup> Artículo 125.- Medios Probatorios: «Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria».

- Inspección del órgano encargado de resolver.
- Manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Como se puede observar, en el procedimiento tributario no se refleja el variado espectro que muestran las leyes supletorias del procedimiento administrativo y del Código Penal y el Código Procesal Civil, pero hay caracteres muy especiales del proceso tributario que se apartan de los clásicos procesales; más aún, en el caso de las presunciones y su prueba hay criterios peculiares, como los que se vinculan a los medios de prueba, la carga de la prueba, el proceso probatorio y la valoración de la prueba (Macon, 1994).

De esta manera, a diferencia de la doctrina clásica procesal, nuestra legislación tributaria establece que en la vía administrativa solo se admitirá como medios de prueba los documentos, que pueden ser los libros de contabilidad, comprobantes de pago, etc. Asimismo, estos pueden obrar en original, ser legalizados notarialmente o certificados por fedatario de la Administración Tributaria, o ser fotocopias simples firmadas o no por el contribuyente.

También se encuentra la pericia a cargo de peritos independientes y colegiados, los cuales podrán ser designados por el contribuyente, la Administración Tributaria y/o el órgano resolutor. En cuanto a la inspección, esta solamente podrá ser practicada por el órgano encargado de resolver y podrá traer como consecuencia la inmovilización o la incautación de documentos relacionados con hechos generados de obligaciones tributarias. Finalmente, como medio probatorio se admite las manifestaciones tomadas por la Administración Tributaria.

Definiciones acerca de algunos medios de prueba las tenemos en el Código Tributario, el cual señala que cualquier referencia al término «documento» alude a todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho, al cual en consecuencia se le aplica lo señalado en el Código Procesal Civil<sup>6</sup>.

Asimismo, acerca de las manifestaciones, el mismo Código Tributario establece dentro de las facultades de fiscalización que la Administración Tributaria podrá solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, para lo cual se otorga un plazo no menor de cinco días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

La citación deberá contener como datos mínimos el objeto y asunto de esta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento o disposición legal respectivo<sup>7</sup>. Se sugiere que las manifestaciones se

<sup>6</sup> Tercera disposición final del Decreto Legislativo n.º 953 (publicado el 5 de febrero de 2004) que modifica al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF.

<sup>7</sup> Numeral 4 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo n.º 953.

realicen con presencia de fiscal del Ministerio Público en los casos que impliquen presunción de delito de defraudación tributaria o en otros que el órgano ejecutor considere conveniente.

#### 1.1.4. Carga de la prueba

La carga de la prueba está vinculada al tipo de presunción, en virtud de su eficacia como prueba y el procedimiento presuntivo respectivo, en el cual tiene especial relevancia la prueba inicial o el hecho cierto con el que se construyó la presunción.

Así, tenemos que en la prueba de las presunciones legales se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, porque en las presunciones relativas, que admiten prueba en contrario, la parte que las niega debe probar y la que las invoca queda relevada de la prueba por estar favorecida por esta. En contraparte, el fisco amparado por la presunción legal absoluta, que no admite prueba en contrario, debe probar el hecho conocido del que derivará el ignorado. Al contribuyente no le quedará más que demostrar la inexistencia del hecho que dio origen a la presunción legal absoluta (cambio de objeto de la prueba)<sup>8</sup>.

En este sentido, tal como se señaló, las presunciones establecidas en el artículo 65 del Código Tributario solo admiten prueba en contrario respecto de los supuestos establecidos en el artículo 64<sup>9</sup>, con lo que se advierte que se trata de presunciones legales absolutas según la clasificación clásica de presunciones.

En consecuencia, el hecho cierto o indicio es el medio de prueba que necesariamente deberá estar probado con documentación fehaciente, manifestaciones, pericias u otros elementos que el auditor es responsable de relevar para sustentar adecuadamente el procedimiento de presunción.

#### 1.1.5. Valoración de la prueba

Este concepto se tratará desde el punto de vista jurídico, en la medida que la legislación tributaria no hace mención expresa a definición alguna. En este contexto, se considera pertinente adoptar el siguiente concepto:

La valoración de la prueba es una operación mental consistente en un silogismo en el que

<sup>8</sup> Según Fenech, «el cambio de objeto en los actos de prueba se produce cuando la utilización de los medios correspondientes, en lugar de tender a convencer al juzgador de la exactitud y veracidad de un hecho fundamental de la reclamación, tiende a probar la certeza de otro hecho ligado con el primero por algún vínculo jurídico o material» (citado por Navarrine & Asorey, 1985, pp. 103-104). En este caso, la prueba se desplaza del tema probado al tema *probatum*, o sea, del hecho sobre el que se tiene interés en probar al hecho que efectiva y realmente se prueba. Se trata de un verdadero cambio de objeto producido en la prueba de las presunciones, que, como medios de prueba, han sido calificadas de indirectas en la clasificación de Pugliese.

<sup>9</sup> Como bien se señala en Editorial Economía y Finanzas (2021): «El último párrafo del Art. 64° contempla que "Las presunciones a que se refiere el artículo 65 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo". De acuerdo con esta regla admiten prueba en contrario los supuestos del Art. 65 que habilitan la aplicación de los distintos procedimientos de determinación sobre base presunta previstos en los Arts. 66° a 72°-D. Lo que no admite prueba en contrario es la presunción (base imponible presunta) que resulta de la debida aplicación de dichos procedimientos».

- La premisa menor es una fuente-medio de prueba (el testigo y su declaración, por ejemplo).
- La premisa mayor es una máxima de la experiencia.
- La conclusión es la afirmación de la existencia o inexistencia del hecho que se pretendía probar.

Partiendo de esa constatación, en el sistema legal de valoración se dice que las máximas de la experiencia que constituyen la premisa mayor son impuestas por el Legislador, mientras que en el sistema de libre valoración esas máximas las determina el juez en atención a su conocimiento de la vida (Montero Aroca, 1997).

La valoración de la prueba en los procedimientos tributarios tiene por finalidad establecer una jerarquía entre los distintos medios de prueba, de tal modo que permita al órgano decisor discriminar un relato fáctico a favor de otro que le es incompatible basándose en el medio de prueba que lo represente (Rosenberg, citado por Marín-Barnuevo Fabo, 1996).

A fin de establecer una jerarquía en los distintos medios de prueba, cobra vigencia el criterio de «valoración conjunta de la prueba», según el cual los resultados de la prueba no se valoran individualmente sino de forma global. En este sentido, el Código Procesal Civil peruano recoge el criterio señalado con anterioridad cuando establece que todos los medios probatorios son valorados por el juez de forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución solo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión<sup>10</sup>.

Desde el punto de vista jurídico, la presunción constituye una operación lógica, donde a partir de un hecho conocido con certeza se infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora. Las presunciones comúnmente se clasifican en presunciones simples y presunciones legales. Estas últimas son establecidas por ley y a su vez se clasifican en presunciones legales relativas, que sí admiten prueba en contrario, y presunciones legales absolutas, que no admiten prueba en contrario, excepto sobre el hecho cierto sobre el que se basan.

Esta última debe probar el hecho conocido del que derivará el ignorado. En este sentido, las presunciones señaladas en el artículo 65 del Código Tributario, al admitir prueba en contrario solamente sobre los supuestos establecidos en el artículo 64, son consideradas como presunciones legales absolutas. En dicho caso, el hecho cierto o indicio es el medio de prueba que necesariamente deberá estar plenamente probado por la Administración Tributaria.

El Código Tributario admite y utiliza como medios probatorios en la vía administrativa los documentos, la pericia, la inspección del órgano encargado de resolver y las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. Cobra

---

<sup>10</sup> Artículo 197 del Código Procesal Civil aprobado por Resolución Ministerial n.º 010-93-JUS.



vigencia el criterio de la valoración conjunta de la prueba, según la cual los resultados de la prueba no se valoran individualmente sino de forma global.

## 1.2. Determinación de la obligación tributaria

Las administraciones tributarias son las entidades estatales encargadas por ley del desempeño de las funciones relacionadas con la aplicación y la recaudación de los tributos que el Estado requiere a fin de proveer de los servicios y bienes que los ciudadanos le demandan (Moschetti, 1980).

Las funciones que deben ejercer las administraciones tributarias para una adecuada gestión de los tributos a su cargo incluyen labores relacionadas con fiscalizar, determinar, sancionar, recaudar, resolver asuntos contenciosos y no contenciosos, cobranza coactiva y evaluación de denuncias. Todas estas funciones son necesarias e importantes, si bien no todas las administraciones tributarias las realizan como consecuencia de sus modelos particulares de gestión tributaria (Owens, 1998).

A pesar de lo atractivo que podría ser desarrollar sistemas tributarios centrados en pequeños colectivos de contribuyentes, la tendencia mundial ha sido desarrollar sistemas tributarios de base amplia, los mismos que para funcionar eficientemente requieren que sea el contribuyente quien declare a la Administración Tributaria la cuantía de las rentas u operaciones sujetas a imposición y determine directamente el monto de su obligación para con el fisco. Esta tendencia se observa sobre todo en los tributos que financian al Gobierno central<sup>11</sup>.

Asimismo, se debe tener en cuenta lo que indica Berliri (1986), cuando señala que el concepto del mínimo imponible se ha arraigado en la conciencia económico-social, no solo por razones de conveniencia sino también por la sensación de injusticia que surgiría si se obligara a las personas con ingresos muy bajos a pagar por todos los servicios públicos de manera proporcional a su renta. En tales casos, es probable que la utilidad de los últimos recursos destinados al consumo privado cubiertos por la alícuota de renta absorbida por el impuesto proporcional sea mayor que la utilidad de los servicios públicos que se les imponen. Por eso, es posible que los rechacen si pudieran hacerlo en esas circunstancias.

Los artículos 59 y 60 del Código Tributario prevén que la determinación puede ser realizada por el sujeto pasivo contribuyente o responsable. En este caso la determinación de los tributos se efectúa mediante la propia declaración realizada por el sujeto pasivo (autodeclaración). Este último debe realizar tanto la declaración formal como el pago del tributo que surja de la misma (Gago Rodríguez, 1996).

Cabe recalcar que esta determinación siempre queda sujeta a la posterior verificación administrativa, durante la cual la Administración Tributaria comprueba y eventualmente objeta la determinación realizada por el sujeto pasivo. Para ello se

---

<sup>11</sup> En el Perú, los tributos más importantes, por importancia y cantidad de contribuyentes inscritos, son el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas, EsSalud y ONP.

sirve de los diferentes tipos de acciones de control que le permiten determinar el tributo y en consecuencia definir la existencia y cuantía de la obligación tributaria mientras dure el plazo de prescripción de la obligación tributaria, plazo que se encuentra contenido en el artículo 43 del Código Tributario (Pérez de Ayala & González, 1994).

Las mismas normas recogen la posibilidad de que sea la Administración Tributaria, en los casos en los que la ley así lo establezca, la que determine la obligación tributaria (Tanzi, 1996). Esta opción es ejercida también por la administración cuando la determinación no ha sido efectuada por el sujeto pasivo contribuyente o responsable, o cuando la misma se haya realizado sin considerar lo dispuesto por la ley. El artículo 61 del Código Tributario, bajo el título «Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario», recoge esta facultad.

Para facilitar el ejercicio de esta facultad, el artículo 62 del Código Tributario reconoce a la Administración Tributaria un amplio conjunto de facultades y medios para realizar la cuantificación de la obligación tributaria. No se debe olvidar que la facultad de determinación de la Administración Tributaria es una actividad de carácter administrativo que suele estar reglada y que necesariamente está alineada con el principio de legalidad (Villegas, 1987, p. 257).

Los países que, como Perú, han optado por un modelo de autodeterminación<sup>12</sup> de los tributos reconocen que el ejercicio de la facultad de fiscalización se vuelve imprescindible para lograr el funcionamiento eficiente del sistema tributario. Fiscalizar se vuelve relevante en tanto que la mayoría de los países soportan la tributación con base en el principio de capacidad de pago<sup>13</sup> y subsidiariamente sobre el principio de beneficio<sup>14</sup>.

En el caso de los tributos estructurados sobre el principio del beneficio, un aspecto que no puede ser dejado de lado es el sentido de oportunismo que lleva a algunas personas a aprovecharse del bien o servicio producido por otros sin haber pagado por él. Así las cosas, es necesario controlar con la finalidad de evitar que las personas se sustraigan de sus obligaciones.

Para el caso de los tributos estructurados con base en el principio de capacidad de pago, el problema es más grave aún, ya que el contribuyente no percibe «beneficios directos» en tanto que el pago que realiza no es necesariamente equivalente al gasto que el Estado ejecuta a su favor. Esto es así por que quienes

<sup>12</sup> Esto debido a que en los tributos calculados a partir de una determinación de parte, las necesidades de control son muy reducidas, en tanto que la Administración Tributaria tiene la información necesaria y la capacidad para determinar la obligación tributaria.

<sup>13</sup> El principio de la capacidad de pago responde a una concepción moderna del Estado, que incluye tareas de redistribución y cuya preocupación es la justicia. Parte de la idea de que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Estado según sus posibilidades y su capacidad para afrontar impuestos.

<sup>14</sup> De acuerdo con el principio del beneficio cada individuo debe contribuir a cubrir los gastos del Estado de acuerdo con los beneficios que obtiene por los bienes y servicios públicos que este le proporciona.

más deben recibir del Estado son precisamente quienes menos puedan contribuir a él.

Esta falta de utilidad hace que las personas tiendan a buscar formas de evitar el pago de los impuestos, en tanto la racionalidad maximizadora los impulsará a minimizar en lo posible los costos que impliquen una falta de utilidad.

Ante la situación, el ejercicio de la facultad de fiscalización se vuelve una herramienta para influir en los contribuyentes, puesto que se genera un ambiente de control que maximiza la percepción de riesgo y se implanta en la mente de las personas la sensación de alta probabilidad de detectar, sancionar y ejecutar los incumplimientos.

En tanto el contribuyente percibe que es más costoso incumplir que cumplir, tenderá a asumir conductas conformes con el derecho y se verá motivado a cumplir de manera correcta, completa y oportuna con sus obligaciones formales y sustanciales, con lo que se logra mejorar los niveles de recaudación fiscal.

### 1.3. Bases para la determinación de la obligación tributaria

Decidido el inicio de una acción de control tendiente a determinar la corrección de la autodeterminación realizada por el contribuyente, la Administración Tributaria inicia el proceso de fiscalización. En cuanto a las bases de determinación, el Código Tributario dispone lo siguiente:

Artículo 63.- Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
2. 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.

Cabe traer a colación lo considerado en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4021-2-2003 del 11 de julio de 2003. En esta resolución se dejó sentado que la diferencia entre ambos procedimientos radica en que, mientras en la determinación sobre base cierta se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributada, el período al que corresponde y la base imponible, en la determinación sobre base presunta no se cuenta con estos datos, que se obtienen por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de obligaciones tributarias.

### 1.3.1. La utilización de la base cierta

En condiciones normales, si el contribuyente cumple con registrarse ante la Administración Tributaria; llevar sus libros y registros según las normas sobre la materia<sup>15</sup> y en aplicación de los principios y las normas de contabilidad que corresponda; sustentar adicionalmente sus operaciones con documentación válida y pertinente; cumplir con presentar sus declaraciones juradas, y en caso de ser seleccionado para una acción de control cumplir con las exigencias de la misma, en principio, salvo disposición de alguna norma en particular, la determinación de sus obligaciones se realizará sobre base cierta, es decir, en mérito a lo que fluya de la revisión de su contabilidad<sup>16</sup>.

Por contabilidad se entiende no solo los libros y registros del contribuyente, sino también aquellos elementos adicionales de los que fluye la realización de actividades económicas, su sentido y el monto de las mismas. Estos elementos pueden ser comprobantes de pago, contratos de compraventa, declaraciones juradas, libros y registros contables, correspondencia comercial, documentación bancaria, entre otros. Asimismo, pueden haber sido proporcionados por el propio contribuyente o por terceros, u obtenidos directamente por la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de control y comprobación.

Una característica esencial de estos elementos es que permiten a la Administración Tributaria verificar por sí solos o de manera conjunta que efectivamente existe un hecho generador de obligaciones tributarias, como por ejemplo la venta de un bien mueble en el país (para efectos del impuesto general a las ventas) o la obtención de una renta neta en una empresa (para efectos del impuesto a la renta).

Cuando estos elementos hacen posible determinar conjuntamente el hecho generador y su cuantía, se habla de una determinación sobre base cierta. Por el contrario, si solo se tiene constancia de la existencia de un hecho generador de obligaciones tributarias, pero no se puede determinar la cuantía de este hecho, no se podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta<sup>17</sup>.

Reputada doctrina considera que estos elementos adicionalmente le deben permitir a la Administración Tributaria cuantificar el hecho imponible, a efectos de determinar la base imponible del tributo correspondiente. En esta línea se encuentra la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02320-5-2003, en la que el colegiado establece que para la determinación sobre base cierta se tiene que conocer de forma directa el supuesto de afectación, y los hechos imposables deben de ser perceptibles con la sola observación y actuación de la documentación.

<sup>15</sup> Debidamente legalizados y de acuerdo con las formas y condiciones establecidas en las normas registrando en ellos sus operaciones.

<sup>16</sup> La Administración Tributaria, tal cual hemos señalado anteriormente, se encuentra premunida de una serie de facultades que le permiten y facilitan ejercer un control efectivo. En el ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria puede validar las operaciones de los deudores tributarios y de esta forma confirmar o ajustar su determinación con base en lo efectivamente realizado.

<sup>17</sup> La primera disposición final del Decreto Legislativo n.º 941 precisa que el ajuste de operaciones a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

El Tribunal Fiscal peruano considera que la Administración Tributaria debe disponer de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en lo tocante a su efectividad sino respecto de la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él. En una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imposables.

El tribunal considera que estos elementos pueden haber llegado a poder de la Administración Tributaria por conducto del propio deudor o responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la propia Administración Tributaria (investigación y fiscalización). Además, claro está, debe permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible; de lo contrario, la determinación será presuntiva<sup>18</sup>.

En la Resolución n.º 02320-5-2003 el Tribunal Fiscal estableció que para la determinación sobre base cierta se tiene que conocer de forma directa el supuesto de afectación, y los hechos imposables deben de ser perceptibles con la sola observación y actuación de la documentación.

En la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009 se confirma esta posición. En efecto, en esta resolución el Tribunal Fiscal consideró que la SUNAT no puede justificar el empleo de la determinación sobre base cierta en mérito de indicios o presunciones, toda vez que dicha determinación supone considerar elementos exhibidos por el deudor o aquellos obtenidos en la incautación, en la medida que le permitan a la Administración Tributaria conocer directamente el hecho generador de la obligación.

### 1.3.2. La utilización de la base presunta

Ahora bien, a pesar de todas las facultades que poseen las administraciones tributarias habrá casos en los que el esfuerzo de control no pueda concretarse por causas atribuibles al sujeto auditado.

Desde la perspectiva de la auditoría financiera, en estos casos, la «Norma internacional de auditoría 315: entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa» establece en los párrafos A124 y A125 que se señala que el entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la auditabilidad de los estados financieros de una entidad (International Federation of Accountants, 2018). Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría.

En el documento se reconoce que las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya

---

<sup>18</sup> Se debe contemplar que si solo se tiene constancia de la existencia de un hecho generador de obligaciones tributarias, pero no se puede determinar la cuantía de este hecho, no se podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta. Por tanto, en estos casos se debe establecer si es posible ir a una determinación sobre base presunta.

que es poco probable que haya suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia sobre los estados financieros.

Finalmente se señala que en estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en algunos casos el único recurso del auditor puede ser retirarse del trabajo.

Esto no es una opción para la auditoría tributaria realizada por la Administración Tributaria. Iniciada una acción de control conducente a determinar la obligación tributaria, el auditor debe determinar y, en los casos en los que no sea factible, establecer la cuantía de la obligación. La opción que la legislación le otorga es determinar sobre base presunta.

La problemática de determinar la obligación tributaria cuando no existen condiciones de auditabilidad es recurrente en muchos países. Eso explica por qué en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015) los artículos 54 y 55 desarrollan recomendaciones acerca de formas de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. En los comentarios a estos artículos se establece que, como regla, la Administración Tributaria debe preferir la realización de determinaciones sobre base cierta, y, excepcionalmente, de no contar con todos los elementos necesarios para establecer las bases imponibles de los tributos, podrá recurrir a una determinación indirecta o presunta.

En la visión de los autores del documento la determinación sobre base cierta constituye

Un método de estimación directa, en el que se utilizará la información proveniente de las declaraciones o documentos presentados por los obligados tributarios, los datos consignados en libros y registros y los demás documentos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria. (Centro Interamericano de Desarrollo, 2015, p. 68)

El documento además señala que la «determinación de la obligación sobre base presunta no es discrecional para la Administración Tributaria, sino que está supeditada a establecer la existencia de cualquiera de las causales que habilitan su utilización» (Centro Interamericano de Desarrollo, 2015, p. 68).

Asimismo, en relación con la determinación sobre base presunta, Altamirano (2008) también reconoce que las autoridades fiscales tienen la capacidad de utilizar las presunciones y las ficciones contempladas en la legislación tributaria para establecer el monto de un impuesto.

## 1.4. El perfeccionamiento del marco legal peruano para la utilización de las presunciones

Entre los años 2003 y 2005 se introdujo diversos cambios al Código Tributario a fin de fortalecer la facultad de determinación de la Administración Tributaria.

Tal como se justificó en la exposición de motivos de la norma modificatoria, el objetivo de los cambios fue dotar a la Administración Tributaria de herramientas adecuadas que le permitiesen cerrar la brecha de veracidad y pago en el sector de la economía nacional que a través de incumplimientos, omisiones o maniobras fraudulentas evita afrontar la carga tributaria que le corresponde.

Los cambios incluyeron la sustitución y la modificación de los artículos del 64 al 72-B del anterior Código Tributario y la introducción de una serie de mejoras al régimen legal existente. A grandes rasgos las reformas permitieron:

- La presunción de ventas o ingresos en caso de omisos a la presentación de las declaraciones juradas o que se declare ingresos o compras «cero» como base imponible de ventas, o no se consigue cifra alguna.
- La presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.
- La presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
- A la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios se adicionó el procedimiento para determinar diferencia de inventario por valorización.
- Se perfeccionó las presunciones de ventas o ingresos por omisiones en los registros de ventas o compras. A falta de estos se considerará las declaraciones juradas.
- La presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas<sup>19</sup>.
- La presunción de remuneraciones por omitir declarar o registrar a uno o más trabajadores<sup>20</sup>.

Asimismo, se introdujo nuevos supuestos para permitir la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. Entre estos supuestos se tiene los siguientes:

- El deudor tributario requerido de forma expresa por la Administración Tributaria para presentar o exhibir sus libros, registros o documentos que sustenten la contabilidad, o que se encuentran relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no realiza dicha labor dentro del plazo señalado por la Administración Tributaria en el requerimiento en el cual se solicitaron por primera vez.

<sup>19</sup> Presunción contenida en el numeral 11 del artículo 65 del Código Tributario, incorporado por el artículo 17 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007.

<sup>20</sup> Presunción contenida en el numeral 12 del artículo 65 del Código Tributario, incorporado por el artículo 17 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007.

- Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido de forma expresa a presentar o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, pero no lo haga dentro del referido plazo.
- La omisión de llevar libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por leyes, reglamentos o resolución de Superintendencia de la SUNAT.
- Se detecte la remisión o el transporte de bienes sin comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o el transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y las características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez<sup>21</sup>.
- El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los periodos que se establezcan mediante decreto supremo.
- Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.
- Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utiliza fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real, dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas<sup>22</sup>.
- El deudor omitió declarar o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por rentas de quinta categoría<sup>23</sup>.

Los cambios incluyeron la consolidación del artículo 65-A del Código Tributario respecto de los efectos en la aplicación de presunciones, que establece que las ventas o los ingresos omitidos como resultado de un procedimiento presuntivo tendrán incidencia en el impuesto general a las ventas e impuesto a la renta de tercera categoría.

<sup>21</sup> Numeral 10 del artículo 64 del Código Tributario sustituido por el artículo 28 del Decreto Legislativo n.º 953, publicado el 5 de febrero de 2004 y vigente a partir del 6 de febrero de 2004.

<sup>22</sup> Supuesto contenido en el numeral 13 del artículo 64 del Código Tributario sustituido por el artículo 16 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007. Todas las autorizaciones aludidas por este numeral son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme con las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

<sup>23</sup> Supuesto contenido en el numeral 14 del artículo 64 del Código Tributario sustituido por el artículo 16 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007.



También se estableció que tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del impuesto a la renta, las ventas o los ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio correspondiente.

Se dispuso igualmente que, para efectos del impuesto general a las ventas y el impuesto selectivo al consumo, cuando el deudor realice exclusivamente operaciones exoneradas o inafectas no se computará efectos en dichos impuestos. Cuando el contribuyente realice junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas o inafectas, se presumirá que se ha realizado operaciones gravadas, y en el caso de que realice operaciones de exportación se presumirá que se ha realizado operaciones internas gravadas.

Se consideró que para los deudores tributarios que perciban rentas de primera, segunda, cuarta y/o quinta categoría, y a su vez perciban rentas de tercera categoría, las ventas o los ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría.

Igualmente se estableció que la aplicación de las presunciones no tiene efecto para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría.

Se dispuso además que las presunciones se aplican también para los contribuyentes del régimen especial del impuesto a la renta y que para los contribuyentes del régimen único simplificado se aplicarán las normas que regulen dicho tributo.

Respecto del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, se dispuso que los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el ingreso neto mensual<sup>24</sup>.

Tal como se observa, desde la perspectiva del Legislador, las modificaciones reseñadas tuvieron como finalidad evitar comportamientos defraudatorios; dotar a la Administración Tributaria de mejores herramientas para la determinación de oficio, que contribuyan a combatir la evasión tributaria y la informalidad; y fortalecer y superar dificultades técnicas en la determinación de las obligaciones tributarias a fin de esclarecer la capacidad económica de los deudores tributarios.

## 1.5. La determinación sobre base presunta

La determinación sobre base presunta implica que la Administración Tributaria, al no contar con los elementos necesarios para determinar la obligación sobre base cierta, la realiza en mérito de un conjunto de hechos y circunstancias ciertos y comprobados que, por su relación normal con el hecho generador de la obligación

---

<sup>24</sup> Efecto de la presunción, descrito en el inciso f del artículo 18 del Código Tributario, incorporado por el artículo 18 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007.

tributaria, le permiten establecer la identificación del deudor tributario y la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Así, por ejemplo, la venta de un bien mueble involucra que la empresa retire dicho bien de sus inventarios para entregarlo al comprador. Por lo tanto, si se detecta en una fiscalización que existen faltantes de inventario, lo cual equivale a la salida de bienes de los inventarios del contribuyente sin sustento, se puede presumir que estos se vendieron (la salida de un bien se relaciona con una venta que, en este caso, es un hecho generador de obligaciones tributarias respecto del IGV).

De esta manera, estaríamos inmersos en la presunción de ventas omitidas por la diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, según lo establece el artículo 69 del Código Tributario.

En este sentido, determinar la obligación tributaria sobre base presunta implica primero desestimar hacerla sobre base cierta. Para ello se debe sustentar en estricto algunas de las causales o los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario. Por ejemplo, el numeral 9: «No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros».

Dichos supuestos deben estar debidamente probados y demostrados ya que sustentarán por qué se optó por practicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. Hasta aquí todavía no se ha determinado qué presunción se aplicará debido a que no se ha mencionado el hecho cierto o la situación veraz que contempla cada presunción en particular.

Por lo tanto, el simple hecho de que se configure un supuesto no implica necesariamente que la Administración Tributaria practique una determinación presuntiva. Así, por ejemplo, si se verifica que el Libro Mayor no fue legalizado conforme lo establecen las normas legales (supuesto comprendido en el numeral 8 del artículo 64 del Código Tributario), ello no implicará la aplicación de algún procedimiento de determinación sobre base presunta, en la medida que se basa en los libros y registros de ventas y compras existentes, así como la documentación sustentatoria. La Administración Tributaria puede determinar directamente el impuesto general a las ventas, fuera de que no se cuenta con los indicios que conlleven a determinar el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, y que con ello se aplique alguno de los procedimientos presuntivos establecidos por ley.

Sin embargo, existen situaciones en las que el supuesto o causal es también considerado como hecho cierto, por lo que necesariamente se deberá aplicar el procedimiento presuntivo. Por ejemplo, la omisión en el registro de ventas detectada por el auditor configura como uno de los supuestos señalados en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario.

No obstante, a fin de aplicar la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas del artículo 66 del mismo cuerpo legal se debe establecer el

hecho cierto sobre el cual se va a aplicar la presunción. Es decir, se debe comprobar omisiones en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al 10 % de las ventas o los ingresos en esos meses.

A continuación, señalaremos algunas situaciones en las cuales los supuestos se considerarían hechos ciertos que implicarán aplicar el procedimiento presuntivo:

Supuesto o causal	Hecho cierto	Procedimiento presuntivo
<b>Omisión en el registro de ventas. Base legal: numerales 2 y 4 del artículo 64</b>	«Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o los ingresos en esos meses» (artículo 66).	Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas. Base legal: artículo 66 del Código Tributario.
<b>Omisión en el registro de compras. Base legal: numerales 2 y 4 del artículo 64</b>	«Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos» (artículo 67).	Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras. Base legal: artículo 67 del Código Tributario.
<b>Diferencias de inventario (faltante o sobrante). Base legal: numeral 2 del artículo 64</b>	«Diferencia [faltante o sobrante] entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración» (artículo 69.1) o «Diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva» (artículo 69.3).	Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios. Base legal: artículo 69 del Código Tributario.

<b>Diferencia entre los depósitos en cuentas.</b> <b>Base legal: numeral 2 del artículo 64</b>	«Diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados» (artículo 71).	Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero. Base legal: artículo 71 del Código Tributario.
<b>Existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos. Base legal: numeral 2 del artículo 64</b>	«[Se] constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias» (artículo 72-A).	Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias. Base legal: artículo 72-A del Código Tributario.

A modo de ejemplo, resulta ilustrativo el caso analizado por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución n.º 643-4-97, en el que determinó la obligación tributaria sobre base cierta. Consideró que el registro de ventas de la recurrente presentaba las siguientes anomalías: 1) doble emisión y registro de comprobantes de pago, 2) registro de operaciones sustentadas con boletas de pago en blanco, 3) impuesto general a las ventas registrado por separado, 4) emisión de boletas y facturas no correlativa, y 5) correcciones y enmendaduras no ajustadas a los procedimientos contables establecidos. Asimismo, determinó que al no haberse seguido el procedimiento señalado por el Código de Comercio para llevar correctamente la documentación y los libros de contabilidad, la información que pudiese desprenderse de los mismos resultaba inconsistente al basarse en un documento — el registro de ventas— que no ofrece veracidad alguna. En tal sentido, estimó que la Administración Tributaria, al encontrar las incorrecciones y deficiencias en la contabilidad del recurrente, debió prescindir de dicha información y calcular su deuda tributaria en función de los lineamientos establecidos para la determinación sobre base presunta previstos en el Código Tributario. Con base en tales hechos, el colegiado resolvió declarar nula e insubsistente la resolución de reclamos y ordenó a la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento en función de la base presunta.

En cuanto a la legalidad del procedimiento de determinación sobre base presunta, según señala Editorial Economía y Finanzas (2021), «la legalidad del procedimiento aplicado y, por ende, su validez, depende de que se haya configurado el supuesto que lo habilita y de que su desarrollo tenga lugar según lo previsto en el dispositivo que lo contempla». Además,

si la causal de determinación sobre base presunta está acreditada, pero el procedimiento seguido es nulo al no haberse observado lo dispuesto en el Código Tributario, la Administración está habilitada a realizar una nueva determinación observando el procedimiento establecido – RTF 3159-5-2006 de 8-6-06.

## 1.6. Oportunidad para ejercer la facultad de determinación sobre base cierta o base presunta

Como precisa Huamaní Cueva (2009), el artículo 63 del Código Tributario menciona la oportunidad de la determinación de la obligación tributaria, que podrá ejercerse durante el periodo de prescripción, el cual abarca los tributos y periodos respecto de los cuales aún no ha prescrito la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria (p. 562).

El autor recuerda que al haberse derogado el artículo 81, la Administración Tributaria puede aplicar, discrecionalmente, los procedimientos de fiscalización (como medio para ejercer la facultad de determinación) que considere pertinentes y oportunos respecto de las obligaciones tributarias de los tributos que administre sobre cualquier periodo o ejercicio tributario no prescrito, puesto que señala que la Ley n.º 27788 ha dispuesto en su Única Disposición Final que la fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43 (referido a los plazos de prescripción) y el artículo 62 (acerca de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria) del Código Tributario y en normas complementarias. Así, afirma que «los procedimientos de fiscalización pueden ejecutarse o realizarse sobre varios periodos o ejercicios, iniciándose discrecional e indistintamente, sin orden de prelación o prioridad, por cualquiera» (Huamaní Cueva, 2009, p. 563).

En nuestro país los precedentes y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal han dejado sentada la necesidad de que la determinación presunta respete el derecho de defensa de los administrados y que la Administración Tributaria deba motivar sus actos. Entre estas resoluciones podemos señalar:

- Sumilla de la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04448-5-2009. Derecho de defensa:

Se declara nula la resolución en el extremo referido a la determinación sobre base presunta y nula resolución de determinación y la resolución de multa en cuanto se sustente en dicho reparo, ya que si bien la Administración aplicó la presunción descrita en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y 61 de su reglamento, esto es considerar como índice técnico el margen de utilidad promedio a efecto de determinar en forma presunta el Imp. a la Renta, de la revisión de la mencionada resolución de determinación se advierte que consigna el referido promedio, mas no información adicional que le permita a la contribuyente conocer los datos utilizados por la Administración para calcularlo, vale decir, cuando se aplique procedimiento de determinación sobre base presunta que toman como referencia la información de empresas similares, como en el presente caso, no solo debe proporcionarse al contribuyente el índice técnico u otros conceptos que se estén utilizando para

efectuar dicha determinación, sino también la información que ha servido de base a la Adm. tanto para atribuir la calidad de empresa similar a ciertos sujetos como para calcular aquellos, situación que no ha ocurrido en el caso de autos, pues en la resolución de determinación solo se indica que el porcentaje promedio del margen de utilidad bruta de contribuyentes que pertenecen a la misma dependencia, tienen la misma actividad económica, el mismo código de ubicación geográfica e ingresos similares al de la recurrente es de 37,59%, pero no se señala como se ha obtenido este resultado, lo que ha impedido a la recurrente desvirtuar la calidad de empresas similares de las tomadas como referencia por la Administración y la base sobre la cual se ha establecido dicho porcentaje. Se confirma la apelada en el extremo de mantener los reparos sobre base cierta, ya que la Administración si tuvo en cuenta la declaración rectificatoria dando su veredicto negativo por lo que la RD y la RM se mantiene en dicha parte.

En este caso el colegiado declaró nula la resolución que resolvió el reclamo y nula la resolución de determinación y la resolución de multa impugnadas, puesto que si bien la Administración Tributaria aplicó la presunción descrita en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 61 de su reglamento, esto es, considerar como índice técnico el margen de utilidad promedio a efecto de determinar de forma presunta el impuesto a la renta, de la revisión de la mencionada resolución de determinación se advierte que consigna el referido promedio, mas no información adicional que permita a la contribuyente conocer los datos utilizados por la Administración Tributaria para calcularlo. Vale decir, cuando se aplique procedimiento de determinación sobre base presunta que toma como referencia la información de empresas similares, como en el presente caso, no solo debe proporcionarse al contribuyente el índice técnico u otros conceptos que se estén utilizando para efectuar dicha determinación, sino también la información que ha servido de base a la Administración Tributaria tanto para atribuir la calidad de empresa similar a ciertos sujetos como para calcular aquellos, situación que no ha ocurrido en el caso de autos, pues en la resolución de determinación solo se indica que el porcentaje promedio del margen de utilidad bruta de contribuyentes que pertenecen a la misma dependencia, tienen la misma actividad económica, el mismo código de ubicación geográfica e ingresos similares al de la recurrente es de 37,59 %, pero no se señala cómo se ha obtenido este resultado, lo que ha impedido a la recurrente desvirtuar la calidad de empresas similares de las tomadas como referencia por la Administración Tributaria y la base sobre la cual se ha establecido dicho porcentaje. Se confirma la resolución apelada en el extremo de mantener los reparos sobre base cierta, ya que la Administración Tributaria sí tuvo en cuenta la declaración rectificatoria dando su veredicto negativo, por lo que la

resolución de determinación y la resolución de multa se mantienen en dicha parte<sup>25</sup>.

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 384-3-98: La Administración Tributaria debe precisar cómo determinó el faltante de inventario a fin de permitir el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. A efectos de determinar el faltante de inventario debe tenerse en cuenta, entre otros, las mermas que podrían ocurrir en el proceso.

Finalmente, se debe destacar que partiendo de lo dispuesto en los artículos 64 y 65 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha establecido reiteradamente que no existe prevalencia u orden de prelación entre los procedimientos de determinación que puede emplear la Administración Tributaria, sea esta sobre base cierta o base presunta. Indica únicamente los supuestos que permiten a la Administración Tributaria hacer uso de alguna de estas últimas, con lo cual es suficiente que se incurra en alguna causal del artículo 64 para poder aplicar la determinación sobre base presunta. Por ejemplo, el colegiado ha señalado lo siguiente:

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08970-2-2008: Para determinar la obligación tributaria el Código Tributario no ha establecido un orden de prelación en virtud del cual deba privilegiarse la base cierta sobre la base presunta. Por el contrario, se ha recogido la facultad de la Administración Tributaria para utilizar directamente la determinación sobre base presunta solo en aquellos casos en que se configure alguna de las causales de presunción previstas en el artículo 64 del citado código, supuesto en el cual la Administración Tributaria se encontrará facultada para aplicar alguno de los procedimientos de presunción contemplados desde el artículo 66 hasta el 72 del mismo código u otras normas con rango de ley.
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11663-3-2007: La disposición contenida en el artículo 63 no establece un orden de prelación que la Administración Tributaria deba observar para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y, en su defecto, sobre base presunta, criterio que ha sido recogido en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01489-3-2003, 03066-1-2005, 04401-1-2006, 01104-2-2007, entre otras. Si bien no se ha fijado un orden de prelación sí se ha establecido que la Administración Tributaria está facultada a determinar directamente la obligación tributaria sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas por el artículo 64 del aludido Código Tributario, para luego aplicar alguno de los procedimientos de determinación legalmente establecidos.

<sup>25</sup> Jurisprudencia sumillada por el Tribunal Fiscal en el *Boletín de Jurisprudencia Fiscal* (primer semestre del 2009, página 30), que puede consultarse en el siguiente enlace:  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/boletines/compendio/2009/Compendio2009-1.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/boletines/compendio/2009/Compendio2009-1.pdf).

## 1.7. Aspectos centrales de las presunciones establecidas en el Código Tributario

El Código Tributario mediante el artículo 64 establece supuestos que permiten a la Administración Tributaria practicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Una vez demostrado el supuesto, la Administración Tributaria debe comprobar la existencia de hechos ciertos, los que deben estar contemplados en la determinación presuntiva normada por la ley tributaria para poder recoger el procedimiento y efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. Por ejemplo, las diferencias entre la existencia de bienes que aparecen en los libros y los registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración Tributaria (primer párrafo del numeral 69.1. del artículo 69 del Código Tributario).

Es importante señalar que, para algunas situaciones, el hecho cierto es el mismo supuesto, en la medida que estén recogidos por el procedimiento presuntivo establecido en la norma tributaria.

Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 66 del Código Tributario,

cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses.

En dicha situación se habrá configurado el supuesto del numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario que señala lo siguiente:

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.

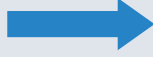

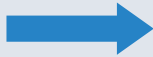

De esta forma, el hecho cierto de que existan omisiones en el registro de ventas en cuatro meses consecutivos o no consecutivos permite a la Administración Tributaria aplicar la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario referida a la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no presente o no se exhiba dicho registro o libro.

Para una mejor comprensión de lo señalado, se presenta la siguiente tabla:



Tabla 1

*Esquema de las presunciones en la legislación tributaria peruana*

Supuesto o causal		Circunstancia que faculta a la Administración Tributaria a practicar una determinación sobre base presunta
Hecho cierto		Hecho comprobado y acreditado por la Administración Tributaria que permite presumir la obligación tributaria por medio de un procedimiento establecido en la norma
Procedimiento presuntivo		Procedimiento presuntivo señalado en la legislación tributaria que permite determinar la obligación tributaria a partir del hecho cierto comprobado por la Administración Tributaria
Obligación presunta		Obligación tributaria determinada por aplicación del procedimiento presuntivo

Como se puede observar en el Gráfico 2, la presunción implica la existencia de un supuesto o causal que faculta a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta. Luego, a través de un hecho cierto debidamente comprobado y acreditado, la Administración Tributaria practicará el procedimiento presuntivo que traerá como consecuencia la determinación de la obligación presunta.

Es importante señalar que los hechos ciertos sobre los cuales se efectúa la determinación presuntiva admiten prueba en contrario; es decir, si estos hechos no están debidamente acreditados y demostrados por la Administración Tributaria la presunción constituye un acto nulo<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Último párrafo del artículo 64 del Código Tributario: «Las presunciones a que se refiere el artículo 65 solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente Artículo». Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 136-2-98 declaró la nulidad, por cuanto la Administración Tributaria no ha señalado el motivo por el cual considera que aun cuando los registros coinciden con lo declarado, la información contenida en tales registros no corresponde a la realidad de las operaciones y por tanto no los considera; o, en su caso, el motivo por el cual la declaración o la documentación complementaria

De otro lado, para la aplicación de presunciones<sup>27</sup> se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria puede practicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta utilizando otras presunciones a parte de las contenidas en el Código Tributario, tal como lo dispone el primer párrafo del artículo 65 del mismo cuerpo legal. Asimismo, para aplicar las presunciones establecidas en otras normas legales se tomará en cuenta previamente los supuestos señalados en el artículo 64 del Código Tributario.

En este sentido, se tendrá en cuenta que, dado que las presunciones se ajustan a la aplicación del procedimiento expresamente previsto en una norma legal, las mismas no se deben basar en sustentos lógicos creados por la propia Administración Tributaria (presunciones legales)<sup>28</sup>.

A propósito de lo señalado, resulta pertinente mencionar lo establecido en el literal a de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que precisa que únicamente bajo ley o decreto legislativo, en caso de delegación, se puede «crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción», por lo que no cabría que este tipo de determinación de la obligación tributaria se sustente en presunciones no establecidas en una norma legal.

En conclusión, la Administración Tributaria, cuando corresponda, podrá practicar la determinación de la obligación tributaria con base en las presunciones que se señalan en el artículo 65 del Código Tributario o en algún otro dispositivo legal.

Para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta se debe considerar la aplicación del principio jurídico de la temporalidad de la ley, el cual es recogido como precepto constitucional en cuanto a la vigencia de la ley. No se puede determinar la cuantía de la obligación tributaria de un contribuyente respecto de un tributo mediante la aplicación de una norma legal que al momento de devengarse la referida obligación no estaba vigente (criterio establecido por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones n.º 1256-3-96, 0108-5-98, 282-3-99, 253-2-2001 y 1367-3-2005).

Veamos lo que dice el colegiado en su Resolución n.º 282-3-99:

en las Resoluciones n.º 1256-3-96 y 430-3-98 el Tribunal Fiscal ha establecido el criterio que la Administración Tributaria al efectuar una acotación sobre base presunta debe aplicar las presunciones contenidas en el Código Tributario

---

ofrece dudas respecto de su veracidad o exactitud; y al no encontrarse acreditada ninguna de las causales señaladas en el artículo 64 del Código Tributario, la determinación efectuada constituye un acto nulo.

<sup>27</sup> Circular n.º 037-98 del 18 de junio de 1998 emitido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

<sup>28</sup> Resolución del Tribunal Fiscal n.º 97-3-99 del 5 de febrero de 1999: «el artículo 65° del Código Tributario citado señaló que “la Administración Tributaria podía practicar la determinación en base, **entre otras**, a las siguientes presunciones...”, lo que significa que las presunciones que menciona dicho artículo no son las únicas que puede utilizar la Administración, sino que dado el caso podría utilizar otras. Sin embargo, lo señalado en dicha norma no implicaba que dichas presunciones pudieran ser creadas por la Administración sino que podían haber otras, distintas a las establecidas por el Código, las cuales debían estar contenidas en alguna norma legal» (p. 4).

vigente en el período acotado, por lo que, en virtud del principio de temporalidad de la ley, en los meses de enero a noviembre de 1992 debe aplicarse el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF, en el período de diciembre 1992 a diciembre de 1993 el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 y de enero 1994 a junio de 1995 resulta aplicable el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773. (p. 2)

En efecto, considerando que la cuantía de la obligación tributaria constituye un aspecto de carácter sustancial mal podría su determinación estar regida por una norma de carácter procesal. Por ejemplo, para determinar las obligaciones tributarias del impuesto a la renta de 1995, si la Administración Tributaria se encontraba facultada a aplicar alguna de las presunciones contenidas en el Código Tributario, se debía aplicar las disposiciones del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.º 773 (vigente en 1995). En este sentido, puesto que el presente lineamiento desarrolla las presunciones establecidas en los decretos legislativos n.º 941 y n.º 953, las mismas serán de aplicación para la determinación de las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2004 en adelante, y las dos presunciones incorporadas en el Decreto Legislativo n.º 981<sup>29</sup> lo serán a partir del 1 de abril de 2007.

Acerca de la improcedencia de acumulación de presunciones, el artículo 73 del Código Tributario señala siguiente:

Quando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores (se considera en general a la aplicación de presunciones en el sistema tributario peruano), estas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

Es necesario que el auditor consigne en los requerimientos que emita los dos o más procedimientos presuntivos a fin de dejar constancia de que se está optando por aplicar al que arroje el mayor monto y, de esta manera, cumplir lo señalado por el artículo 73 del Código Tributario.

- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 42-1-2006: No es procedente acumular dos presunciones en una misma determinación de la obligación tributaria.
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1840-5-2004: Conforme con la aplicación del artículo 73 del Código Tributario, la Administración Tributaria que haya presumido doblemente ingresos omitidos deberá optar por la presunción que determine un mayor tributo, recalculando la deuda tributaria en función de la presunción elegida.

Tal como se deriva de lo señalado, en el contexto de las presunciones establecidas en el Código Tributario, su aplicación implica inicialmente la existencia

<sup>29</sup> Presunciones contenidas en los artículos 72-C y 72-D del Código Tributario, presunción prevista para la explotación de máquinas tragamonedas y presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores, respectivamente, incorporadas por el artículo 20 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007 y vigente a partir del 1 de abril de 2007.

de un supuesto o causal que faculta a la Administración Tributaria a determinar la obligación tributaria sobre base presunta. Luego, a través de un hecho cierto debidamente comprobado y acreditado, la Administración Tributaria practicará el procedimiento presuntivo que traerá como consecuencia la determinación de la obligación presunta.

La Administración Tributaria, cuando corresponda, podrá practicar la determinación de la obligación tributaria con base en las presunciones que se señalan en el artículo 65 del Código Tributario o en algún otro dispositivo legal, en sujeción del principio de legalidad.

En aplicación del principio de temporalidad de la ley, las presunciones establecidas en los decretos legislativos n.º 941 y n.º 953 serán de aplicación para la determinación de las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2004 en adelante, por cuanto no se puede determinar la cuantía de la obligación tributaria de un contribuyente respecto de un tributo mediante la aplicación de una norma legal que al momento de devengarse la referida obligación no se encontraba en vigencia.

Cuando se compruebe omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones establecidas en la legislación tributaria, estas no se acumularán, por lo que la Administración Tributaria deberá aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

Otro tema que interesa relevar es el vinculado a la validez de aplicar simultáneamente los procedimientos de determinación sobre base cierta y presunta, siempre que dicha simultaneidad no se produzca sobre un mismo hecho, puesto que podría generar una doble acotación (Resolución de Observancia Obligatoria n.º 01759-5-2003 y Resolución del Tribunal Fiscal n.º 116-4-2007).

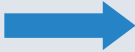

Así, en un caso donde el administrado invocó la nulidad del procedimiento de fiscalización porque se le aplicó simultáneamente base cierta y presunta para determinar el impuesto general a las ventas de enero a diciembre de 2001 a su cargo, el Tribunal Fiscal manifestó que, como ha sostenido en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las resoluciones n.º 1766-4-2006 y 03786-4-2007, si bien el artículo 63 del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente ambas formas de determinación (base cierta y presunta), de la lectura de los artículos que regulan la determinación tributaria fluye que ello no es procedente si su aplicación genera una distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación con base en los mismos elementos, o que se elija un procedimiento presuntivo que por su naturaleza no admita una acotación sobre base cierta; pero dado que en este caso la determinación sobre base presunta estuvo referida a establecer ingresos omitidos, es decir, incrementar la base imponible por ventas, en tanto que los reparos sobre base cierta correspondieron a los gastos, su aplicación no ha generado una doble acotación, por lo que lo alegado por el contribuyente carece de sustento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11631-4-2007).

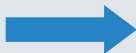

## 1.8. Supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta

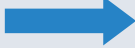


El artículo 64 del Código Tributario contempla los supuestos que se detallan en la Tabla 2.

**Tabla 2**

*Supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta*

<p><b>Declaraciones</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración Tributaria se lo hubiere requerido.</li> <li>- La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto de su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o existiera dudas sobre la determinación o el cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.</li> </ul>
<p><b>Libros, registros y/o documentos</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- El deudor tributario requerido de forma expresa por la Administración Tributaria a presentar o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración Tributaria en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.</li> <li>- Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido de forma expresa a presentar o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.</li> <li>- El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos, o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.</li> <li>- Se verifique discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los</li> </ul>

		<p>libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El deudor tributario omite llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por leyes, reglamentos o resolución de Superintendencia de la SUNAT, o, llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.</li> <li>- No se exhiba libros o registros contables u otros libros o registros exigidos por leyes, reglamentos o resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.</li> </ul>
<p><b>Comprobantes de pago</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o los ingresos realizados, o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de ley.</li> <li>- Se detecte la remisión o el transporte de bienes sin comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o el transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y las características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.</li> <li>- Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.</li> </ul>
<p><b>Inscripción ante la Administración Tributaria</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.</li> </ul>

<p><b>Condición del contribuyente</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- El deudor tributario haya tenido la condición de no habido en los periodos que se establezca mediante decreto supremo.</li> </ul>
<p><b>Inconsistencias en el uso de equipos</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utiliza fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria, o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.</li> </ul> <p>Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme con lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.</p>
<p><b>Omisión de declaración de trabajadores</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- El deudor tributario omitió declarar o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.</li> </ul>
<p><b>Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa</b></p>		

Tal como se señaló, antes de aplicar cualquier procedimiento de determinación sobre base presunta, ya sea que esté regulado por el Código Tributario u otra norma legal, la Administración Tributaria debe acreditar previamente la existencia de una o varias de las causales previstas en el artículo 64 del Código Tributario. Asimismo, dicha causal y los hechos comprobados que la sustentan deben ser puestos en conocimiento del contribuyente fiscalizado mediante un requerimiento, a efectos de que pueda ofrecer pruebas en contrario respecto de estos hechos. De no existir causal alguna, la Administración Tributaria no estará en la facultad de aplicar los procedimientos presuntivos normados por la legislación tributaria vigente.

Con la finalidad de uniformizar la aplicación de las presunciones, se ha establecido como criterio de trabajo que los supuestos que sustentan la utilización de las mismas deberán ser los que estuvieron vigentes al periodo tributario en que se aplique el procedimiento presuntivo. Por ejemplo, los supuestos modificados y establecidos por el Decreto Legislativo n.º 941, vigentes a partir del 1 de enero de 2004, sustentarán la aplicación de las presunciones vigentes a partir de tal fecha.

A continuación, se explica con mayor detalle cada uno de los supuestos, de conformidad con lo señalado por el artículo 64 del Código Tributario, con la finalidad de establecer los aspectos generales, los procedimientos y la emisión de los requerimientos que servirán de respaldo para sustentarlos adecuadamente en una fiscalización.

La Administración Tributaria podrá utilizar de forma directa los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando

Supuesto 1: «El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido». Base legal: numeral 1 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Para la configuración de esta causal será necesario que la Administración Tributaria emita y notifique al deudor un acto administrativo requiriendo la presentación de las declaraciones omitidas, y otorgue un plazo para dicha presentación. En ese sentido, no será suficiente que la Administración Tributaria haya observado en el sistema que las aludidas declaraciones no fueron presentadas dentro del plazo establecido en los cronogramas aprobados al amparo de lo dispuesto en el artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>30</sup>. Asimismo, las declaraciones juradas presentadas fuera de plazo que no hayan sido detectadas por la Administración Tributaria no serán consideradas para el establecimiento del presente supuesto.

Este supuesto no deberá considerar a las declaraciones informativas ni a las determinativas que no guarden relación con los tributos cuya determinación por parte del deudor tributario sea fiscalizada por la Administración Tributaria<sup>31</sup>.

Supuesto 2: «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». Base legal: numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Criterio recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007.

<sup>31</sup> Criterio señalado por el Informe n.º 192-2003-2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica.

<sup>32</sup> En otras resoluciones del Tribunal Fiscal también se ha ejemplificado algunos casos de aplicación de esta causal. Así, se tiene: el saldo final de mercaderías declarado no se corresponde con el determinado según inventario físico (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2668-5-2003 del 21 de mayo de 2003); la diferencia entre el margen de utilidad bruta resultante de la declaración y el



### Aspectos generales:

Para que este supuesto se configure, se debe comprobar y acreditar con los medios de prueba reconocidos por el Código Tributario<sup>33</sup> cualquier hecho cierto y razonable que lleve a concluir que existe inexactitudes o falta de veracidad de la determinación o el cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario de sus obligaciones tributarias, tales como la existencia de compras o ventas omitidas relacionadas con los registros de compras y ventas, respectivamente; no registrar en la contabilidad cuentas bancarias a nombre del contribuyente<sup>34</sup>; registrar en contabilidad pasivos ya cancelados<sup>35</sup>; o, en su defecto, acerca de las declaraciones juradas, las diferencias de inventario como resultado de los bienes comprobados por la Administración Tributaria y los registrados en los libros contables del contribuyente; en el caso de personas naturales, detectar consumos personales y familiares que superen el importe de sus ingresos declarados<sup>36</sup>, etc.

Se debe precisar que, aunque el contribuyente presente durante el proceso de fiscalización las declaraciones rectificatorias y acepte las omisiones detectadas por la Administración Tributaria, se dará por acreditado el supuesto, dado que existe dudas sobre la determinación o el cumplimiento efectuado por el deudor tributario.

La configuración de este supuesto supone la emisión y la notificación de un requerimiento de fiscalización al deudor tributario. En dicho requerimiento se consignará los hechos y las circunstancias detectadas, las cuales deberán ser objeto de sustentación por parte del deudor tributario. Esto conllevará, luego de revisar el descargo y en caso no se sustente o sustente en parte, a la confirmación de lo detectado por la Administración Tributaria, permitiéndole optar por determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Este supuesto no deberá considerar a las declaraciones informativas ni a las determinativas que no guarden relación con los tributos cuya determinación por parte del deudor tributario sea fiscalizada por la Administración Tributaria.

En el caso de las declaraciones informativas, deberá confirmarse con información adicional la realización de las operaciones.

---

establecido con base en comprobantes de pago de las compras y ventas, que constituyen una muestra representativa; las diferencias entre el contenido de los estados financieros según la declaración jurada anual de impuesto a la renta y el contenido de los estados financieros según el libro de inventarios y balances (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3392-5-2003 del 18 de junio de 2003); la falta de sustentación de los aportes en un aumento de capital (originó que se presumiera la existencia de ventas no declaradas) (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2118-5-2003 del 23 de abril de 2003); los libros y registros contables con errores, borrones y enmendaduras (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3593-4-2003 del 25 de junio de 2003); la contabilización de las operaciones de un ejercicio luego de otro posterior (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5204 del 30 de marzo de 1970); los reparos al gasto por servicios no fehacientes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3744-2-2006 del 11 de julio de 2006); los registros contables no sustentados: asientos de diario sin glosa ni sustento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4124-4-2003 del 18 de julio de 2003); las diferencias entre el importe de las compras detectadas por medio de la DAOT y los registros contables del contribuyente, y el posterior cruce de información efectuado con algunos proveedores (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8153-2-2004 del 22 de octubre de 2004); y los servicios no fehacientes: los servicios prestados por proveedores constaban en recibos por honorarios que no tenían el carácter de fehacientes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3758-1-2006 del 11 de julio de 2006).

<sup>33</sup> Artículo 125 del Código Tributario (medios probatorios).

<sup>34</sup> Según posición del Tribunal Fiscal en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 7675-2-2009, 10750-3-2008 y 3044-3-2004.

<sup>35</sup> Según posición del Tribunal Fiscal en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009, 2514-2-2008, 8160-3-2007, entre otras.

<sup>36</sup> Según posición del Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 970-1-2009.

Supuesto 3: «El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo». Base legal: numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Para la configuración de este supuesto la Administración Tributaria debe emitir y notificar al deudor un acto administrativo requiriendo la presentación o exhibición de los libros, registros o documentos, y otorgar un plazo para dicha presentación. En este sentido, cobra importancia el cumplimiento de las normas referidas a los plazos mínimos para la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias<sup>37</sup>, los plazos considerando el término de la distancia y las formas de notificación<sup>38</sup>, a efectos de no incurrir en nulidad.

Asimismo, en el caso de que el deudor tributario requerido por la Administración Tributaria presente los libros, registros y demás documentos en fecha posterior al plazo otorgado, la habilita a efectuar una determinación de sus obligaciones tributarias sobre base presunta<sup>39</sup>.

Cabe precisar que los libros, registros y documentos aludidos en el presente supuesto son aquellos que está obligado a llevar el contribuyente, de conformidad con las normas legales vigentes, y que no son presentados o exhibidos dentro de los plazos señalados<sup>40</sup>.

Adicionalmente, el segundo párrafo de este supuesto faculta a la Administración Tributaria a utilizar como causal para aplicar la presunción el hecho de que cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad, como los sujetos del Nuevo RUS o las personas naturales, pese a ser requerido de forma

<sup>37</sup> Numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario.

<sup>38</sup> Artículo 104 del Código Tributario.

<sup>39</sup> Posición recogida por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6042-1-2009.

<sup>40</sup> Posición recogida por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 475-4-2005. Asimismo, el Tribunal Fiscal ha considerado configurada esta causal también en las siguientes situaciones: no exhibición del registro de inventario permanente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3159-5-2006 del 20 de junio de 2003); no presentación de la información solicitada por la SUNAT (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3392-5-2003 del 18 de junio de 2003); no exhibición de comprobantes de pago (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3550-5-2003 del 20 de junio de 2003); documentación no exhibida sobre operaciones con poca significación: representando las operaciones correspondientes a la documentación no exhibida apenas el 5.2 % del total de las ventas registradas, no se justifica la acotación de oficio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12576 del 7 de febrero de 1977); y falta de demostración de la no cancelación de un pasivo a la fecha de cierre del balance: si el contribuyente no acredita fehacientemente la existencia de un pasivo mediante documentos que permitan concluir, de un lado, que se ha generado en operaciones reales y, de otro, que la deuda se mantiene impaga a la fecha de cierre del balance, procede la determinación sobre base presunta en aplicación del artículo 64, inciso 3 (actualmente inciso 4), del Código Tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2832-5-2009 del 26 de marzo de 2009).

expresa a presentar o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, no lo haga.

Supuesto 4: «El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos». Base legal: numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario<sup>41</sup>.

Aspectos generales:

A través del Decreto Legislativo n.º 941 se modifica este supuesto, retirándose el siguiente pasaje: «que impliquen la anulación o reducción de la base imponible». En este sentido, bastará con que la Administración Tributaria compruebe, entre otros hechos, que el deudor tributario:

1. No registra en su contabilidad y no declara existencias o activos fijos, tales como bienes utilizados para la fabricación o la comercialización, maquinaria adquirida para fabricar los bienes que comercializa, inmueble adquirido por la empresa, etc.
2. Oculta ingresos o rentas obtenidas, las cuales no están registradas ni declaradas ante la Administración Tributaria.
3. No registra o subvalúa comprobantes de pago de gastos o egresos.
4. Consigna pasivos falsos al cierre del balance; es decir, las acreencias que lo conforman son inexistentes, lo que puede deberse a que la obligación ya se encontraba cancelada o está respaldada por comprobantes falsos<sup>42</sup>.

Este supuesto se configura cuando la Administración Tributaria, a través de un procedimiento de fiscalización, comprueba que en la declaración jurada del deudor tributario se oculta activos, rentas, ingresos, bienes pasivos, gastos o egresos, o se consigna pasivos, gastos o egresos falsos. Al respecto, se debe tener en cuenta que estos hechos se deben desprender de la propia documentación contable debidamente comprobada y proporcionada por el deudor tributario o terceros, dado que la misma respalda las declaraciones que este efectúe. Por ejemplo, se obtiene de un tercero información y documentación de una maquinaria por valor de S/ 38

<sup>41</sup> No reflejar en la contabilidad movimientos en una cuenta bancaria abierta a nombre de la empresa constituye un ocultamiento de activos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6251-2-2012 del 25 de abril de 2012); la existencia de depósitos bancarios cuyo origen no se ha podido identificar con las operaciones anotadas en los libros y registros contables, por no haberse contabilizado la totalidad de las transacciones bancarias en el libro caja (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11658-2-2009 del 6 de noviembre de 2009); contabilización luego de la fiscalización: el Tribunal Fiscal señala que procede la acotación de oficio aunque las operaciones originalmente no contabilizadas se incorporen a los libros y se presente balance rectificatorio, si ello tiene lugar después de producida la intervención del órgano fiscalizador y antes de que se notifique la acotación (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5-7-78); ingresos provenientes de exportaciones no registrados ni declarados (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3772-2-2003 del 30 de junio de 2003); abonos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11942-10-2011 del 13 de julio de 2011); cuando SUNAT constate que las facturas que se consignan como deuda por pagar en las cuentas del pasivo del balance del contribuyente hayan sido canceladas, pues con ello se demuestra que el contribuyente tenía un mayor patrimonio, el cual no declaró (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2486-1-2005 del 22 de abril de 2005); y si del cruce de información con los clientes resulta que sus compras fueron realizadas al contado y no se presenta el control extracontable de los depósitos de anticipos de clientes, procede la determinación sobre base presunta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 396-3-2011 del 11 de enero de 2011).

<sup>42</sup> Se tiene las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal: n.º 8457-5-2009, 5203-4-2008, 2514-2-2008, 00444-3-2003 del 28 de enero de 2003 y 751-2-2001 del 22 de junio de 2001, citadas en el Informe n.º 214-2003—SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica.

560 adquirida por una empresa, la cual no figura en su contabilidad. Con el objeto de acreditar dicha información el auditor recaba el registro de activos fijos, el libro de inventario y balances y la declaración jurada, en donde se verifica que la referida maquinaria no está registrada en la contabilidad y por ende no ha sido declarada por la empresa fiscalizada.

Supuesto 5: «Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros». Base legal: numeral 5 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto está referido a que el valor que figura en los libros y el registro del deudor tributario difiere de las características<sup>43</sup> y el valor que figura en el comprobante de pago, lo cual trae como consecuencia omisiones en ventas o compras, según sea el caso.

No se habrá configurado este supuesto cuando se verifique que existe comprobantes de pago emitidos que no están registrados. Esto se debe a que no puede existir diferencia alguna entre su contenido y lo anotado en los libros y registros (criterio establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0332-2-2004, la cual es de observancia obligatoria).

Supuesto 6: «Se detecte el no-otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de ley». Base legal: numeral 6 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configura cuando existe un acta probatoria levantada por un fedatario fiscalizador nombrado por la Administración Tributaria, de conformidad con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por el Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias, en la cual se acredita fehacientemente que el contribuyente no emitió un comprobante de pago por una operación de venta o la prestación de un servicio, o que lo otorgó sin las características y los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias.

También se configura este supuesto si en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización realizado por la SUNAT, y mediante el ejercicio de cualquiera de las facultades discrecionales con las que cuenta, se detecta que un contribuyente incumple con otorgar comprobantes de pago por sus ventas o ingresos realizados, o los otorgar sin los requisitos de ley. Por ejemplo, si el auditor comprueba en un proceso de fiscalización que el deudor tributario no ha emitido los comprobantes de pago de venta respecto de las guías de remisión que tenían motivo de traslado

<sup>43</sup> Posición recogida por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2765-4-2009.

venta, en este caso se deberá documentar con la salida del bien del almacén, el resultado del cruce de información con el cliente, la no existencia de otra guía de remisión por devolución, entre otros elementos.

Es pertinente señalar que lo expresado en el párrafo anterior se sustenta con lo establecido en el artículo 15 del Decreto Supremo n.º 086-2003-EF, en el sentido de que lo dispuesto en dicha norma no limita el ejercicio por parte de los trabajadores de la SUNAT, tales como otros tipos de agentes fiscalizadores, especialistas u oficiales de aduanas de la SUNAT, de las facultades de determinación y fiscalización otorgadas por el Código Tributario u otras normas tributarias o aduaneras.

Por último, resulta suficiente la existencia de un acta probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiéndose que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los periodos tributarios sujetos a fiscalización<sup>44</sup>.

Supuesto 7: «Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria». Base legal: numeral 7 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

El numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario establece que los administrados están obligados a inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes<sup>45</sup>.

En la medida que estos deudores tributarios no se inscriban ante la Administración Tributaria, conforme a la norma citada en el párrafo precedente, habrán incurrido en este supuesto y se determinarán sus obligaciones tributarias sobre base presunta.

Si bien la determinación sobre base presunta requiere la comprobación de un hecho vinculado al tiempo en que hubiera correspondido determinar la obligación sobre base cierta, este supuesto no necesita dicha vinculación, toda vez que la Administración Tributaria no puede establecer con certeza desde qué tiempo se generó hechos imponible sujetos a tributación.

En este sentido, dado que la inscripción en el registro único de contribuyentes constituye, en principio, la partida de nacimiento del deudor tributario frente a la

<sup>44</sup> Criterio vertido en el Informe n.º 219-2003-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica. Asimismo, se ha considerado configurada la causal en el caso de la exhibición del registro de inventario permanente valorizado sin legalizar (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9075-1-2009 del 11 de septiembre de 2009) y la exhibición de registros contables no legalizados por notario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12441-10-2011 del 21 de julio de 2011).

<sup>45</sup> Mediante Decreto Legislativo n.º 943 se establece las disposiciones que modifican el registro único de contribuyentes a fin de generalizar su uso como un sistema único de identificación que optimice los procedimientos de las instituciones públicas y privadas. El referido decreto se reglamenta y entra en vigencia con la Resolución de Superintendencia n.º 210-204-SUNAT, publicada el 18 de septiembre de 2004 y vigente a partir del 19 de septiembre del mismo año, la cual establece las disposiciones referidas a la inscripción, modificación y actualización de los datos del RUC.

Administración Tributaria para el control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el supuesto de un no inscrito la Administración Tributaria carecería de elementos para señalar desde qué tiempo dicho deudor viene incumpliendo sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, la comprobación del presente supuesto no está supeditada a que se encuentre vinculada a cualquier periodo tributario comprendido en el procedimiento de fiscalización<sup>46</sup>. Por ejemplo, si se detecta la no inscripción de un deudor tributario en el año 200X y adicionalmente se obtiene información de los depósitos en cuentas bancarias del mismo deudor, las cuales corresponden al año 200X-2, se aplicará la presunción establecida en el artículo 71 del Código Tributario vigente a la fecha de dichas operaciones; es decir, se aplicará la norma vigente en el año 200X-2 (principio de temporalidad).

Supuesto 8: «El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros». Base legal: numeral 8 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Para la configuración de este supuesto la Administración Tributaria debe emitir y notificar al deudor tributario un requerimiento solicitando la presentación o exhibición de los libros o registros que por ley está obligado a llevar. Para tal efecto, se deberá tomar en consideración lo siguiente:

Previamente a establecer que el deudor tributario omite llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por leyes, reglamentos o resolución de Superintendencia de la SUNAT, se deberá establecer de acuerdo con la situación particular de cada deudor tributario, los libros y registros que se encuentra obligado a llevar<sup>47</sup>. Cabe agregar que también configura como libros no llevados aquellos que fueron legalizados posteriormente. Por ejemplo, si en el año 200X se legaliza el registro de ventas, el cual contiene operaciones del año 200X-1, previo cruce de información con el notario, quien señala que legalizó el registro en blanco, se tiene que por dicho periodo el contribuyente omitió llevar el referido registro.

<sup>46</sup> Informe n.º 219-2003-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica.

<sup>47</sup> Las normas relacionadas con los obligados a llevar libros de contabilidad, otros libros o registros se encuentran establecidas en los siguientes dispositivos legales: inciso a del artículo 34 y artículo 65 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo n.º 179-2004-EF; inciso j del artículo 21, inciso f del artículo 22, artículos 35 y 85 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo n.º 122-94-EF y modificatorias; artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo n.º 136-96-EF; inciso a del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT del Régimen de Retenciones; inciso a del artículo 11 de la Resolución de Superintendencia n.º 128-2002/SUNAT del Régimen de Percepciones; artículos 8 y 10 de la Resolución de Superintendencia n.º 22-98/SUNAT para el Registro Auxiliar de Atribuciones; artículos 134 y 170 de la Ley General de Sociedades Ley n.º 26887; Decreto Supremo n.º 001-98-TR; y Decreto Supremo n.º 017-2001-TR.

Para establecer que el deudor tributario no ha legalizado sus libros o registros exigidos por las leyes, se deberá considerar el procedimiento para autorizar libros de actas, registros y libros contables vinculados a asuntos tributarios según la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT.

A fin de establecer que los libros o registros exigidos por las leyes se encuentran con atraso mayor al permitido por las normas legales, se deberá considerar el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT, en el cual se establece plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios pueden llevar libros de contabilidad u otros registros.

Por último, se deberá requerir a los contribuyentes del NRUS o RER los libros y registros contables que lleven (a pesar de que no estaban obligados) y que los muestren al auditor tributario cuando sean cambiados al régimen general del impuesto a la renta, producto de la fiscalización efectuada a fin de descartar su existencia.

Supuesto 9: «No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros». Base legal: numeral 9 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

A fin de que se configure este supuesto, previamente se debe emitir y notificar al deudor tributario un requerimiento inicial en donde se haya solicitado la presentación o exhibición de los libros o registros contables.

Al respecto, de conformidad con el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, el deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de 15 días hábiles, la pérdida, la destrucción por siniestro, el asalto y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes, teniendo un plazo de 60 días calendario para rehacer los libros, registros, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, lo cual fue fijado por la Resolución de Superintendencia n.º 106-99/SUNAT, todo esto sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Cabe precisar que si el contribuyente «exhibe» libros y registros contables que han sido rehechos como consecuencia de pérdida, destrucción, asalto u otro hecho anterior al requerimiento de la Administración Tributaria, no se habrá configurado este supuesto (el cual requiere expresamente la no exhibición de los mismos).

La SUNAT podrá verificar que el deudor efectivamente sufrió la pérdida o la destrucción de los libros o registros contables, y, si verifica la falsedad de los hechos comunicados por el deudor tributario, quedará facultada para utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Se debe precisar que cuando el término «otros» hace referencia a los motivos de la no exhibición de la documentación de los libros y registros contables, esta no

se restringiría al caso de pérdida o robos, puesto que pueden existir otros casos, como el previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10682-3-2008, en el cual se validó esta causal cuando un contribuyente no exhibió el registro de inventario permanente por una razón distinta a las señaladas.

Supuesto 10: «Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez». Base legal: numeral 10 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configura cuando existe un acta probatoria levantada por un fedatario fiscalizador nombrado por la Administración Tributaria, de conformidad con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por el Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias; el Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes prevista en el artículo 184 del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 157-2004/SUNAT; y el Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos prevista en el artículo 182 del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, en la cual se acredita fehacientemente que el contribuyente no remitió o transportó bienes sin comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión o el transporte, o lo hizo con documentos que no reúnen los requisitos y las características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez según lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias.

Por último, resulta suficiente la existencia de un acta probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiéndose que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los periodos tributarios sujetos a fiscalización.

Supuesto 11: «El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo». Base legal: numeral 11 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configurará cuando la Administración Tributaria declare a un deudor tributario como no habido<sup>48</sup>.

<sup>48</sup> A través del Decreto Supremo n.º 102-2002-EF, publicado el 20 de junio de 2002, se define la condición de no habido para efecto tributario y mediante Resolución de Superintendencia n.º 154-2003/SUNAT se aprueba normas para la aplicación de la



En este sentido, no se configura el supuesto cuando el deudor no sea hallado o no se encuentre a persona alguna en el domicilio fiscal en el cual se pretende notificar un documento emitido por la Administración Tributaria, sino que necesariamente se deberá declarar al deudor como no habido según el procedimiento establecido en el Decreto Supremo n.º 102-2002-EF.

Supuesto 12: «Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia». Base legal: numeral 12 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configura cuando existe un acta probatoria levantada por un fedatario fiscalizador nombrado por la Administración Tributaria, de conformidad con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por el Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias, y el Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos prevista en el artículo 182 del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 158-2004/SUNAT, en la cual se acredita fehacientemente que el contribuyente dedicado al transporte terrestre público transportó pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros, según lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias y las normas sobre el Boleto de Viaje que emiten las Empresas de Transporte Terrestre Público Nacional de Pasajeros aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 156-2003/SUNAT y modificatorias.

Por último, resulta suficiente la existencia de un acta probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiendo que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los periodos tributarios sujetos a fiscalización.

Supuesto 13: «Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

---

única disposición transitoria del Decreto Supremo n.º 102-2002-EF respecto de los actos vinculados a la administración de los tributos internos.

Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas». Base legal: numeral 13 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configura cuando existe un acta de inspección levantada por un fedatario fiscalizador nombrado por la Administración Tributaria, de conformidad con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por el Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias, en la cual se acredita fehacientemente que el contribuyente está explotando en su local equipos cuyo uso no ha sido comunicado o autorizado.

Por último, resulta suficiente la existencia de un acta probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiéndose que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los periodos tributarios sujetos a fiscalización.

Supuesto 14: «El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría». Base legal: numeral 14 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Este supuesto se configura cuando existe un acta de inspección levantada por un fedatario fiscalizador nombrado por la Administración Tributaria, de conformidad con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por el Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias, en la cual se acredita fehacientemente que el contribuyente tiene uno o más trabajadores en relación de dependencia trabajando para él.

Por último, resulta suficiente la existencia de un acta probatoria levantada en algún mes comprendido dentro del procedimiento de fiscalización, entendiéndose que este se realiza de enero a diciembre de un ejercicio, a fin de que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta en todos los periodos tributarios sujetos a fiscalización.

Supuesto 15: «Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa». Base legal: numeral 15 del artículo 64 del Código Tributario.

Aspectos generales:

Mediante el presente texto se faculta a la Administración Tributaria a la aplicación de los supuestos contemplados en otras normas sobre materia tributaria. Así, se tiene que en la Ley del Impuesto a la Renta el incremento patrimonial no justificado, las diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, entre otros hechos, vienen a constituir también supuestos sobre los cuales se va a practicar una determinación presuntiva.

## 1.9. Efectos en la aplicación de presunciones (artículo 65-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 65-A.- EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

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, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta:

a) 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.

En caso de que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

b) Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos del Régimen MYPE Tributario, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda.

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2. y 8. del artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

(i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos impuestos.

(ii) Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.

(iii) Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría. Es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) de este artículo, cuando corresponda.

Tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del Impuesto a la Renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

c) La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

d) Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, 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.

En caso de que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del presente artículo.

e) Para efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.

f) Para el caso del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el Ingreso Neto Mensual.

En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del presente artículo.

Con la actual redacción de este artículo se consolidan los efectos jurídicos de la aplicación de los procedimientos de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta al amparo de la legislación tributaria, lo cual implica que los efectos que se indican no solo tendrán relevancia para aquellos casos de determinación presunta realizada bajo lo dispuesto por el Código Tributario sino también para aquellos que puedan realizarse en aplicación de otras normas tributarias, como por ejemplo la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que el artículo señala que no serán aplicables estos efectos en los casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, remuneraciones o ingresos presuntos distintos a los señalados en la norma.

A continuación, se desarrollan los efectos de la aplicación de presunciones en el impuesto general a las ventas, el impuesto selectivo al consumo y el impuesto a la renta (incluye régimen especial).

### 1.9.1. Efectos en la determinación 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.

En caso de que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno. (inciso a, artículo 65-A, Código Tributario)

Los libros contables son prueba a favor o en contra del contribuyente. Asimismo, de ellos fluyen y se sustentan las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente a la Administración Tributaria. Por tanto, a efectos de incrementar las ventas o los ingresos siempre debe de partirse de ellos, y solo a falta de estos se debe considerar los importes consignados en la declaración jurada.

### 1.9.2. Efectos en la determinación del impuesto a la renta

En el caso del impuesto a la renta, se distingue a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría del resto de contribuyentes (perceptores de la renta neta global, renta neta de fuente extranjera o mixtas).

Tratándose de contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de tercera categoría del impuesto a la renta, incluidos aquellos del Régimen MYPE Tributario, se establece lo siguiente:

La determinación de rentas presuntas tendrá efectos automáticos en la determinación del impuesto general a las ventas o el impuesto selectivo al consumo,

lo que en buena cuenta implica que cualquier determinación de rentas presuntas al amparo de los procedimientos de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta generará los efectos correspondientes en el IGV o ISC, dependiendo de si el contribuyente realiza operaciones gravadas, exoneradas o inafectas, de tal manera que:

- Cuando el contribuyente realice exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el impuesto general a las ventas o el impuesto selectivo al consumo no se computará efectos en dichos impuestos.
- Cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas, operaciones exoneradas y/o inafectas con el impuesto general a las ventas o el impuesto selectivo al consumo se presumirá que se ha realizado operaciones gravadas.
- Cuando el contribuyente realice operaciones de exportación se presumirá que se ha realizado operaciones internas gravadas.

Tal como señala el inciso a del artículo 65-A del Código Tributario, la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno, lo cual lleva a concluir que las ventas omitidas no se incluirán para el cálculo de la prorrata establecida en el numeral 6.2 del artículo 6 del Decreto Supremo n.º 029-94 y modificatorias (sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas).

Asimismo, debe precisarse que el referido artículo establece lo siguiente:

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente, en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2. y 8. del artículo 65 se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

- Tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del impuesto a la renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Tratándose de los contribuyentes que perciban otras rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría, se establece lo siguiente:

Referente a los criterios de imputación de las ventas o a los ingresos omitidos para efecto del impuesto a la renta se tiene que:

- Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.
- Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o los ingresos omitidos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría.

### 1.9.3. Efectos de las presunciones en los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría

En el inciso c del artículo 65-A se establece que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría.

### 1.9.4. Efectos en la determinación de los ingresos para contribuyentes que se encuentran en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta

Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, cuando se determina el impuesto a la renta las ventas o los ingresos determinados incrementarán las ventas o los ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento de forma proporcional a las ventas o los ingresos declarados o registrados.

En caso de que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

### 1.9.5. Efectos para los contribuyentes que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado

En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General en conformidad con lo normado en el impuesto a la renta, se procederá de acuerdo con lo señalado en la legislación correspondiente, pudiéndose aplicar las presunciones de los artículos 68, 71, 72-A y 72-B. Asimismo, se señala que para los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado se aplicará las normas que regulan dicho régimen.

### 1.9.6. Para el caso del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas

De acuerdo con lo señalado en el inciso f del artículo 65-A, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el ingreso neto mensual.

# CAPÍTULO II

## DESARROLLO DE LAS PRESUNCIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Las presunciones legales establecidas en el Código Tributario se encuentran señaladas del artículo 66 al 72-B y se detallan a continuación:

### 2.1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro o libro (artículo 66 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

#### Norma Vigente

**Artículo 66.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE VENTAS O LIBRO DE INGRESOS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO Y/O LIBRO**

Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a:



1) Los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.

2) Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.

El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo con los párrafos anteriores será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones.

En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán estas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.

La presunción contempla los siguientes aspectos:

**Tabla 3**

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro o libro*

<p><b>Supuesto o causal</b></p>	<p>Los establecidos en los siguientes numerales del artículo 64 del Código Tributario:</p> <p>a) El contribuyente exhibe o presenta el registro de ventas o libro de ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Numeral 2,</li> <li>■ Numeral 4 o</li> <li>■ Numeral 10.</li> </ul> <p>b) El contribuyente no exhibe o presenta el registro de ventas o libro de ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Numeral 3,</li> <li>■ Numeral 8 o</li> <li>■ Numeral 9.</li> </ul>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>Cuando las omisiones comprobadas por parte de la Administración Tributaria en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos sean en total iguales o mayores al 10 % de las ventas registradas o declaradas en esos meses.</p>

<b>Procedimiento presuntivo</b>	Se incrementará las ventas o los ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes será calculado considerando solamente los cuatro meses en los que se comprobó las omisiones de mayor monto.
<b>Obligación presunta</b>	<p><b>IGV e ISC:</b> Se incrementará la base imponible registrada o declarada de acuerdo con lo señalado en el procedimiento presuntivo. En ningún caso, en los meses que se halló omisiones, podrán ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje de omisión detectada. Cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas, exoneradas o inafectas con el IGV o ISC se presumirá que los ingresos omitidos corresponden a operaciones gravadas.</p> <p><b>Renta:</b> El incremento y las omisiones halladas se considerarán renta neta de tercera categoría en cada ejercicio comprendido en el requerimiento.</p>

Siguiendo el esquema planteado en el Gráfico 2, la Administración Tributaria deberá establecer el supuesto o los supuestos señalados en el artículo 64 del Código Tributario. Además, se deberá comprobar los hechos ciertos que posibilitan practicar la presunción. Para el presente caso se tiene que el hecho cierto también es considerado como supuesto, tal como lo establecen los numerales 2 y 4 del referido artículo, según sea el caso.

En este sentido, de comprobarse la omisión en el registro de ventas, en el libro de ingresos o, en su defecto, en las declaraciones juradas, se tendría por establecido el supuesto. Asimismo, para conformarse como un hecho cierto (indicio) que infiera un procedimiento presuntivo, las omisiones detectadas deberán darse en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al 10 % de las ventas o los ingresos registrados o declarados en dichos meses.

### 2.1.1. Omisión en el registro de ventas o libro de ingresos

Las omisiones comprobadas en el registro de ventas o libro de ingresos, a las que hace referencia el artículo 66 del Código Tributario, corresponden a la omisión, en la anotación en dicho registro o libro, de los comprobantes de pago de ventas u otro tipo de documento que acredite la existencia de ventas o ingresos.

Por lo tanto, las siguientes situaciones no son supuestos contemplados o previstos en el alcance del presente artículo:

- El registro de comprobantes de pago u otros documentos que sustenten ventas o ingresos por montos menores, es decir, la subvaluación, debido a que esta es materia de ajuste aplicando las disposiciones previstas en el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sus normas reglamentarias.
- El registro del comprobante o de los comprobantes de pago de ventas en periodos tributarios distintos a los fiscalizados, es decir, diferimiento de ventas, en razón de que no existe omisión en el registro, ello según criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 606-4-2000.
- No resulta aplicable la presunción establecida en el artículo 66 del Texto Único Ordenado del Código Tributario cuando el contribuyente, a pesar de no haber registrado los comprobantes de pago de ventas, haya incluido estos ingresos por ventas en su declaración de pago mensual del IGV y de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ello según criterio del Informe n.º 215-2003-SUNAT/2B0000.

De otro lado, para la aplicación de la presente presunción, se deberá tomar en cuenta:

- Hecho Cierto → «Porcentaje de Omisiones Comprobadas»: La omisión en el registro de ventas o ingresos deberá comprender por lo menos cuatro meses consecutivos o no consecutivos dentro de los doce meses requeridos que en total sean iguales o mayores al 10 % de las ventas o los ingresos en esos meses.
- También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al 10 % de las ventas o los ingresos de dichos meses.
- En ningún caso, en los meses en que se halló omisiones, estas podrán ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje de omisión a las ventas o los ingresos registrados o declarados, según corresponda.
- Si al determinar el porcentaje de omisiones comprobadas trabajando solo con los cuatro meses de mayor monto de omisión se tiene que las ventas declaradas o registradas de esos meses sean «cero», y el resultado sea indefinido, se utilizará el porcentaje considerando todos los meses donde se hallaron las omisiones.

### 2.1.2. Omisión en las declaraciones juradas cuando no se presente o exhiba el registro de ventas o libro de ingresos

En el segundo párrafo del artículo 66 del Código Tributario se establece que en aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar o exhibir el registro

de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o los ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración Tributaria a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o los ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses.

Hecho cierto → «Porcentaje de Omisiones Comprobadas»: De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a 10 % de las ventas o los ingresos declarados en esos meses.

Como se puede observar, el Legislador ha considerado para la aplicación de este procedimiento presuntivo las situaciones en las cuales los deudores tributarios deciden no presentar o exhibir sus libros o registros contables a fin de imposibilitar su aplicación, más aún cuando el fiscalizado toma conocimiento de que ha sido detectado por la Administración Tributaria con base en la información proporcionada por terceros o a través de las declaraciones informativas.

Por tal motivo, se ha previsto en esta presunción la posibilidad de determinar las ventas o los ingresos presuntos con base en la comparación del total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración Tributaria y el monto de las ventas o los ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses, con lo cual se utilizaría las declaraciones juradas determinativas del deudor tributario, en los casos en que no se contara con sus registros contables.

A partir de lo indicado se hacen las siguientes precisiones:

- De consignar el contribuyente «cero» en su declaración jurada en algún mes del periodo en revisión, y si en dicho mes no se ha hallado omisiones, no se podrá realizar incremento alguno, pero si se ha hallado omisiones el incremento lo constituirán las referidas omisiones.
- Si en algún mes del periodo requerido se encontrase el contribuyente omiso a la presentación de la declaración jurada, por dicho mes no se podrá determinar incremento alguno. Asimismo, si en dicho mes se comprobase omisiones, no podrá ser considerado como uno de los cuatro meses para la determinación del porcentaje de omisión.

### 2.1.3. Omisión en el caso de contribuyentes que perciban rentas de cuarta categoría del impuesto a la renta

Los procedimientos establecidos en los numerales anteriores también son de aplicación, en lo que corresponda, a los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del impuesto a la renta.

Para efectos de la comprobación de las omisiones en no menos de cuatro meses, la Administración Tributaria deberá tomar en cuenta el criterio de lo percibido, que rige a los perceptores de renta de cuarta categoría, de tal forma que

siempre deberá comprobarse la percepción del ingreso por parte del contribuyente para determinar la existencia de la omisión.

Esta presunción no resulta aplicable en aquellos casos en que el contribuyente no cumpla con presentar o exhibir el libro de ingresos y no haya presentado declaraciones por el pago a cuenta del impuesto a la renta.

#### 2.1.4. Determinación del porcentaje de omisión

Previamente a determinar el porcentaje de omisión, se debe distinguir el «Porcentaje de Omisiones Comprobadas», que no es otra cosa que el hecho cierto, detallado del punto VIII.1.1. al VIII.1.3. Estos hechos son la condición previa, que deben cumplirse antes de efectuar el cálculo del porcentaje de omisión.

Como consecuencia de lo señalado, se van a determinar dos porcentajes de omisión. El primero considerando todos los periodos en los cuales la Administración Tributaria comprobó las omisiones de ventas o ingresos no registrados o no declarados y el segundo considerando solamente las cuatro omisiones de mayor monto. Sobre este último porcentaje es que se efectuará la determinación del procedimiento presuntivo.

Así pues, en los dos primeros párrafos del artículo 66 del Código Tributario se establece que las omisiones detectadas incrementarán las ventas o los ingresos registrados o declarados en los meses restantes en los que no se encontró omisiones, en el porcentaje de omisiones constatadas.

El porcentaje de omisiones comprobadas se obtiene de dividir la sumatoria de las ventas omitidas detectadas en los cuatro meses, consecutivos o alternados, en los que se comprobó las omisiones de mayor monto, entre la sumatoria de las ventas o los ingresos registrados en dichos meses, multiplicándose el resultado por 100 a fin de obtener el valor porcentual.

$$\text{Porcentaje de omisión} = \frac{\text{Ventas anotadas en el registro de ventas}}{\text{Ventas anotadas en el registro de ventas correspondientes a los meses de las omisiones}} \times 100$$

Los cuatro meses son un límite mínimo para aplicar la presunción y se constituyen en una exigencia legal. En caso de que el contribuyente no presente el registro de ventas, se tomarán los datos de las declaraciones juradas (segundo párrafo del artículo 66).

#### 2.1.5. Determinación del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta

Adicionalmente, se deberá tener presente lo siguiente:

- En ningún caso, en los meses en que se halló omisiones, estas podrán ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o los ingresos registrados, o en su defecto declarados.
- Por lo tanto, en todos los meses se establecerá una venta o un ingreso presunto basándose en el porcentaje de omisiones hallado, como se indicó anteriormente, debiendo considerarse la omisión real solo en aquellos meses en que la misma sea mayor a la determinada por el referido porcentaje.
- En cuanto al impuesto a la renta, es aplicable lo establecido en el inciso b del artículo 65-A del Código Tributario, por lo que las omisiones determinadas se consideran renta neta de tercera categoría del ejercicio correspondiente.

### 2.1.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

El procedimiento señalado en el artículo 66 del Código Tributario no es aplicable para los contribuyentes acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), por cuanto estos contribuyentes no llevan ni se encuentran obligados a llevar libros de contabilidad —entre estos el registro de ventas—. Para determinar esta presunción, se requiere comprobar el no registro de los comprobantes de pago de ventas.

En cuanto a los contribuyentes acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), el procedimiento a seguir para la determinación del impuesto general a las ventas en aplicación de la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario es el mismo que para los contribuyentes del régimen general. Además, este mismo procedimiento se aplicará para la determinación de los pagos definitivos mensuales del impuesto a la renta, de acuerdo con el inciso d del artículo 65-A del Código Tributario.

En caso de detectar documentos tales como notas de pedido o guías de remisión de uso interno (que no constituyen comprobantes de pago), para aplicar la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario debe estar acreditada fehacientemente la existencia de ingresos no registrados. Es decir, se debe acreditar que la mercadería referida a estas notas de pedido o guías de remisión ha salido efectivamente de los almacenes del contribuyente, entre otros procedimientos, para determinar si las operaciones realizadas según dichos documentos son reales o fehacientes (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1065-3-1997).

En los papeles de trabajo de fiscalización deben obrar las pruebas suficientes y apropiadas que sustenten el reparo por omisión en el registro de ventas, debido a que en diversas resoluciones el Tribunal Fiscal observó que en las fojas de los papeles de trabajo no corre copia de los comprobantes de pago en mención ni del registro de ventas, donde se compruebe que efectivamente dichos comprobantes no fueron registrados por el contribuyente y deja sin efecto los reparos efectuados (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0415-5-2000).

En la etapa de fiscalización se debe comprobar la existencia de omisiones en el registro de ventas, y no procede aplicar la presunción establecida en el artículo 66

del Código Tributario, en el caso de supuestos distintos a los señalados en este artículo, tales como la subvaluación de las ventas (criterio establecido en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 0111-3-2002 y 0476-3-2001).

Si el contribuyente no exhibe ni presenta lo solicitado, tampoco sustenta las diferencias, por lo que se determina que la empresa fiscalizada ha omitido declarar ventas provenientes de los comprobantes de pago indicados.

De los hechos descritos se establece que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos de presunción establecidos por el artículo 64 del Código Tributario, específicamente en los siguientes numerales:

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.
4. El deudor tributario oculte ... rentas, ingresos.

Por estos motivos, al haberse configurado los supuestos descritos, la Administración Tributaria está facultada para determinar la obligación Tributaria sobre base presunta. En ese sentido, para el presente caso es posible la aplicación de la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario siempre que se cumpla el hecho cierto condicionado en el segundo párrafo del referido artículo:

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento 10 % de las ventas o ingresos declarados en esos meses.

Cabe indicar que si el contribuyente consigna cero en su declaración jurada en algún mes del periodo en revisión, y si en dicho mes no se halló omisiones, no se podrá realizar incremento alguno, pero si se hallaron omisiones el incremento lo constituirán las referidas omisiones.

En este mismo orden de ideas, si en algún mes del periodo requerido se encontrase el contribuyente omiso a la presentación de la declaración jurada, por dicho mes no se podrá determinar incremento alguno. Asimismo, si en dicho mes se comprobasen omisiones, este no podrá ser considerado como uno de los cuatro meses para la determinación del porcentaje de omisión.

## 2.2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro (artículo 67 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

**Artículo 67.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO.**

Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento, de acuerdo a lo siguiente:

a) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo con el primer párrafo del presente inciso será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.

b) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores al diez por ciento (10%) de las compras, el monto del incremento de las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.



Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros en dichos meses. El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del presente artículo se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.

También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.

La presunción contempla los siguientes aspectos:

**Tabla 4**

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro.*

<p><b>Supuesto o causal</b></p>	<p>Los establecidos en los siguientes numerales del artículo 64 del Código Tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. El contribuyente exhibe o presenta el registro de compras o proveedores:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Numeral 2,</li> <li>■ Numeral 4 o</li> <li>■ Numeral 10.</li> </ul> </li> <li>b. El contribuyente no exhibe o no presenta el registro de compras o proveedores:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Numeral 3,</li> <li>■ Numeral 8 o</li> <li>■ Numeral 9.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>Se contempla dos situaciones que se deben dar dentro de los doce meses comprendidos en el requerimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Cuando el total de las omisiones comprobadas por parte de la Administración Tributaria en no</li> </ul>

	<p>menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos sea igual o mayor al 10 % de las compras de dichos meses.</p> <p>b. Cuando el total de las omisiones comprobadas sea menor al 10 % de las compras.</p>
<p><b>Procedimiento presuntivo</b></p>	<p>a. Para el caso en que las omisiones comprobadas totales sean mayores al 10 % de las compras registradas o declaradas en dichos meses:</p> <p>Se incrementará las ventas o los ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta* (incremento mínimo).</p> <p>b. Para el caso en que las omisiones comprobadas totales sean menores al 10 % de las compras registradas o declaradas en dichos meses:</p> <p>El monto del incremento de las ventas o los ingresos en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta* (incremento mínimo).</p>
<p><b>Obligación presunta</b></p>	<p><b>IGV e ISC:</b> se incrementará la base imponible declarada o registrada de cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento según lo señalado en el procedimiento presuntivo. Cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas, exoneradas o inafectas con el IGV o el ISC se presumirá que los ingresos omitidos corresponden a operaciones gravadas.</p> <p><b>Renta:</b> el incremento y las omisiones halladas se considerarán renta neta de tercera categoría para cada ejercicio comprendido en el requerimiento, de ser el caso.</p>

\* El margen de utilidad bruta será obtenido de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de

presentación, o con base en los obtenidos de las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro o actividad similar, para lo cual se debe tomar en todos los casos el índice que resulte mayor. Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna declaración jurada anual del impuesto a la renta, el índice será obtenido con base en las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro o actividad similar.

Siguiendo el esquema planteado en el Gráfico 2, para establecer la presunción de ventas o ingresos omitidos debido a omisiones en el registro de compras, la Administración Tributaria deberá establecer el supuesto o los supuestos señalados en el artículo 64 del Código Tributario.

Asimismo, se deberá comprobar los hechos ciertos que posibilitan practicar la presunción. En este sentido, se tiene que el hecho cierto configura también como un supuesto. Es decir, de la comprobación de omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, en cuatro meses o más, consecutivos o no consecutivos, que en total sean menores, iguales o mayores al 10 % de las compras de dichos meses, se infiere que la declaración jurada presentada o el registro de compras ofrecen dudas respecto de su veracidad y exactitud; por lo tanto, existe dudas sobre la determinación de las obligaciones tributarias del deudor tributario (numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario).

### 2.2.1. Omisión en el registro de compras

De manera similar al análisis efectuado para la presunción del artículo 66 del Código Tributario (omisión en el registro de ventas o libro de ingresos), las omisiones comprobadas en el registro de compras o proveedores estarán referidas a la no anotación en el registro de compras o proveedores de los comprobantes de pago o documentos que sustenten compras o adquisiciones destinadas a las operaciones de venta o la prestación de servicios.

Por lo tanto, las siguientes situaciones no son supuestos contemplados o previstos en el alcance del presente artículo:

- El registro de comprobantes de pago u otros documentos que sustenten compras o egresos por montos diferentes, es decir, la subvaluación o sobrevaluación, debido a que esta es materia de ajuste aplicando las disposiciones previstas en el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sus normas reglamentarias.
- El registro del comprobante o de los comprobantes de pago de compras, en periodos tributarios que no corresponden; es decir, diferimiento de compras, en razón de que no existe omisión en el registro.

Por otro lado, se debe precisar que no todas las omisiones en el registro de compras implican que se establezca la presunción del artículo 67 del Código Tributario. Esto debido a que el contribuyente puede haber realizado compras de

activos fijos que no ha vendido, gastos de mantenimiento de oficina, gastos personales de los directivos de la empresa, etc., los mismos que no se encuentran directamente relacionados con la generación de ingresos o ventas, es decir, no han sido adquiridos para ser vendidos o prestar servicios.

Por lo tanto, resultaría inapropiado considerar estas omisiones como hechos ciertos que supongan la aplicación de la presunción de ventas o ingresos. De forma alternativa, con la situación descrita podría aplicarse la presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Código Tributario) o la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias (artículo 72-A del Código Tributario).

Respecto de lo señalado en el anterior párrafo, se deberá considerar lo siguiente:

- a) Si se trata de activo(s) fijo(s): evaluar la frecuencia y la cantidad de compra, las mismas que podrían implicar su comercialización.
- b) Si se trata de adquisiciones de bienes que podrían ser para el mantenimiento de las oficinas o estar relacionadas con gastos del personal: que las mismas sean razonables con el fin o destino para el cual fueron adquiridas y que sean necesarias para el normal funcionamiento del contribuyente, pero que no intervengan en la producción o que la cantidad adquirida no sea mayor a la necesidad a cubrir a fin de no implicar su comercialización.
- c) Si se trata de servicios prestados al contribuyente: que los mismos no intervengan de forma directa con el giro o la actividad de la empresa.

Por tanto, las compras sobre las que se determine la presente presunción se deben encontrar relacionadas con el giro o la actividad de la empresa o el contribuyente, o deben de permitir de forma directa generar ventas o ingresos.

Cabe precisar que esta presunción no es aplicable a contribuyentes de cuarta categoría del impuesto a la renta, como en el caso del artículo 66 del Código Tributario, en función de que este tipo de contribuyente no tiene la obligación de llevar un registro de compras y que las actividades que realiza son servicios, lo cual impide relacionar directamente sus adquisiciones con sus ingresos.

### 2.2.2. Omisión en las declaraciones juradas cuando no se presente o exhiba el registro de compras

En el penúltimo párrafo del artículo 67 del Código Tributario se establece que en aquellos casos donde el deudor tributario no cumpla con presentar o exhibir el registro de compras, el monto de las compras omitidas se determinará comparando el total de compras mensuales comprobadas por la Administración Tributaria a través de la información obtenida de terceros y el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario en dichos meses.

Hecho cierto → «Porcentaje de omisiones comprobadas»: De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos. Tal como veremos posteriormente, las omisiones podrán ser menores, iguales o mayores al 10 % de las compras declaradas en esos meses, estableciéndose condiciones particulares para cada caso.

Como se puede observar, el Legislador ha considerado para la aplicación de este procedimiento presuntivo las situaciones en las cuales los deudores tributarios deciden no presentar o exhibir sus libros o registros contables a fin de imposibilitar su aplicación, más aún cuando el fiscalizado toma conocimiento de que ha sido detectado por la Administración Tributaria a partir de la información proporcionada por terceros o a través de las declaraciones informativas.

Por tal motivo, se ha previsto en esta presunción la posibilidad de determinar las ventas o los ingresos presuntos con base en la comparación del total de compras mensuales comprobadas por la Administración Tributaria y el monto de las compras declaradas por el deudor tributario en dichos meses, con lo cual se utilizaría las declaraciones juradas determinativas del deudor tributario, en los casos en que no se contara con sus registros contables.

De lo indicado se hacen las siguientes precisiones:

- De consignar el contribuyente «cero» en su declaración jurada en algún mes del periodo en revisión, y si en dicho mes no se ha hallado omisiones, no se podrá realizar incremento alguno, pero si se ha hallado omisiones el incremento lo constituirán las referidas omisiones.
- Si en algún mes del periodo requerido se encontrase el contribuyente omiso a la presentación de la declaración jurada, por dicho mes no se podrá determinar incremento alguno. Asimismo, si en dicho mes se comprobase omisiones, este no podrá ser considerado como uno de los cuatro meses para la determinación del porcentaje de omisión.

### 2.2.3. Determinación del porcentaje de omisión

Previamente a determinar el porcentaje de omisión, debemos distinguir el «Porcentaje de omisiones comprobadas», que no es otra cosa que el hecho cierto, detallado en los puntos 2.1.1. y 2.2.2. Estos hechos son la condición previa y deben cumplirse antes de efectuar el cálculo del porcentaje de omisión. Como consecuencia de lo señalado, se va a determinar dos porcentajes de omisión. El primero considerando todos los periodos en los cuales la Administración Tributaria comprobó las omisiones de compras no registradas o no declaradas y el segundo considerando solamente las cuatro omisiones de mayor monto. Sobre este último porcentaje es que se efectuará la determinación del procedimiento presuntivo.

En relación con el porcentaje de la omisión comprobado por la Administración Tributaria, existen dos situaciones que establece el artículo 67 del Código Tributario:

- a) Si el porcentaje de omisión comprobado es igual o mayor al 10 % de las compras registradas o declaradas en dichos meses, se incrementará las ventas registradas o declaradas en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas.

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo con el párrafo anterior será calculado considerando solamente los cuatro meses en los que se comprobó las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontró omisiones.

De esta manera el porcentaje de omisión se determinará de acuerdo con lo siguiente:

$$\text{Porcentaje de omisión} = \frac{\text{Compras omitidas de anotar en el registro de compras}}{\text{Compras anotadas en el registro de compras correspondientes a los meses de las omisiones}}$$

Los cuatro meses son un límite mínimo para la detección de la presunción y constituyen una exigencia legal (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 242-1-2009).

El monto del incremento de las ventas en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta.

Cabe indicar que en caso de que el contribuyente no presente o no exhiba el registro de compras se tomarán los datos de las declaraciones juradas (penúltimo párrafo del artículo 67). Es decir, el monto de las compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración Tributaria a través de la información obtenida por terceros en dichos meses.

En ese sentido, el porcentaje de omisión referido anteriormente se obtendrá de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración Tributaria por comprobación, mediante el procedimiento citado en el anterior párrafo, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.

Se debe precisar que el monto del incremento de las ventas en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000).

- b) Si el porcentaje de omisión comprobado es menor al 10 % de las compras, incrementarán las ventas en los meses en que se halló omisiones. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta.

### 2.2.4. Determinación del índice calculado con base en el margen de utilidad bruta

Tal como se señaló, el incremento a las ventas o los ingresos en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000).

Dicho margen será obtenido de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o con base en las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos el índice que resulte mayor (Informe n.º 187-2009-SUNAT/2B0000).

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna declaración jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido a partir de las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro o actividad similar. Cabe precisar que estas declaraciones juradas corresponderán al último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación.

Este índice se obtiene de la siguiente manera<sup>49</sup>:

***Índice de margen de utilidad bruta = 1 + (utilidad bruta del ejercicio / costo de venta del ejercicio)***

A fin de establecer las pautas que definan a las empresas o los negocios de giro o actividad similar, se utilizará los criterios señalados en el último párrafo del Artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo concerniente a que se tomará como muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el Reglamento (incisos a, b y c del artículo 61 del Decreto Supremo n.º 134-2004-EF). En caso de no existir empresas o personas de acuerdo con dichas condiciones, se tomará tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme (en adelante CIIU).

Se debe sustentar cómo se ha determinado el margen de utilidad bruta, ya sea con las declaraciones juradas anuales del mismo contribuyente o con las de tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares; o con la constatación de tres empresas o personas que se encuentren en la misma CIIU (resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 13130-8-2010, 2893-3-2009, 242-1-2009 y 6040-7-2007).

### 2.2.5. Determinación del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta

Se deberá tener presente lo siguiente:

<sup>49</sup> Según el artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta el margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

- a) El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses comprendidos en el requerimiento de acuerdo con los párrafos anteriores será calculado considerando solamente los cuatro meses en los que se comprobó las omisiones de mayor monto.
- b) En ningún caso, en los meses en que se halló omisiones a las cuales se les aplicó los porcentajes de omisión, el incremento podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar a la omisión en compras el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta.

Por lo tanto, en todos los meses se establecerá una venta o un ingreso presunto con base en el porcentaje de omisiones hallado, como se indica en el párrafo anterior, para lo cual se debe considerar la omisión real más el índice calculado, basándose en el margen de utilidad bruta solo en aquellos meses en que la misma sea mayor a la determinada por el referido porcentaje.

En cuanto al impuesto a la renta le es aplicable lo establecido en el inciso b del artículo 65-A del Código Tributario, por lo que el incremento determinado con base en las omisiones comprobadas se considera renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda y procederá la deducción del costo de las compras no registradas o declaradas, dependiendo del caso.

### 2.2.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

- El tratamiento de los reparos determinados sobre base presunta, en aplicación del artículo 67 del Código Tributario, respecto de los contribuyentes acogidos al Régimen Único Simplificado (RUS) y el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), es similar a los señalados para el caso de la presunción contenida en el artículo 66 del Código Tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10229-4-2001).
- El artículo 67 del Código Tributario asume como requisito para su aplicación que el contribuyente fiscalizado se encuentre obligado a llevar un registro de compras, obligación que no corresponde a los sujetos acogidos al Régimen Único Simplificado (NRUS); por este motivo, cualquier determinación sobre base presunta, que pudiera efectuarse, vulnera lo dispuesto en dicho dispositivo legal (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0472-3-2000).
- Durante el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria realizó un cruce de información y verificó la existencia de omisiones en el registro de compras; sin embargo, al efectuar la distribución mensual y compararla con el monto del «incremento mínimo» para determinar la base imponible mensual del impuesto general a las ventas realiza la comparación en todos los meses, cuando la comparación debe efectuarse solo en los meses en que comprobó las omisiones en el registro (criterio establecido en las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 0041-3-2000 y 0863-3-1997). Este procedimiento se encuentra recogido en la norma actual.



- En una determinación presunta no se puede emitir la multa tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario: «Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores. Según el Tribunal Fiscal esta multa se configura cuando al revisar los registros contables de los deudores tributarios se detectan que existen ventas, rentas, patrimonio, bienes o actos gravados, omitidos; o registrados por montos inferiores». En este caso se detecta omisiones en compras (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9826-3-2001).
- En una determinación presunta no se puede emitir valores por los pagos a cuenta determinadas por las diferencias halladas: «La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría» (inciso c, artículo 65-A del Código Tributario).
- Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del impuesto a la renta, las ventas o los ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda. No procederá la deducción del costo computable para efecto del impuesto a la renta.
- Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2 (presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro) y 8 (presunción de ventas o ingresos en caso de omisos) del artículo 65 del Código Tributario se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso (inciso b del artículo 65-A del Código Tributario).
- En la determinación del IGV no se tomará en cuenta el crédito fiscal de las facturas de compras no registradas o no declaradas (inciso a del artículo 65-A del Código Tributario).

### 2.3. Presunción de ventas omitidas o ingresos en caso de omisos (artículo 67-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

#### Fórmula Legal

#### Artículo 67-A.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS EN CASO DE OMISOS

Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron

dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de «cero», o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

- (i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o,
- (ii) El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4) sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.

Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el monto que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4).

**Tabla 5**

*Esquema de la presunción de ventas omitidas o ingresos en caso de omisos*

Supuesto o causal	<p>Los establecidos en los siguientes numerales del artículo 64 del Código Tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Numeral 1,</li> <li>b. Numeral 2,</li> <li>c. Numeral 3,</li> </ul>
-------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"> <li>d. Numeral 4,</li> <li>e. Numeral 6,</li> <li>f. Numeral 7,</li> <li>g. Numeral 8,</li> <li>h. Numeral 9 o</li> <li>i. Numeral 10</li> </ul>
<b>Hecho cierto</b>	<p>Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que, habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos al monto de «cero», o no consigna cifra alguna.</p> <p>Asimismo, requiere que se constante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. La falta de inscripción del deudor tributario en los registros ante la Administración Tributaria; o</li> <li>b. Que se encuentran inscritos en los registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe o no presenta su registro de ventas o compras.</li> </ul>
<b>Procedimiento presuntivo</b>	<p><b>Cuando la Administración Tributaria detecte ventas o ingresos omitidos:</b> se imputará como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontró las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o los ingresos que correspondan a los cuatro meses de mayor omisión hallada entre cuatro, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.</p> <p><b>Cuando la Administración Tributaria detecte compras omitidas:</b> se imputará como ventas o ingresos en los meses en los cuales se halló las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta.</p>
<b>Obligación</b>	La imputación se realiza de acuerdo con el artículo 65-A del

<b>presunta</b>	<p>Código Tributario:</p> <p><b>Para el impuesto general a las ventas:</b> se imputará el nivel de ingresos presuntos como ventas en cada uno de los meses del ejercicio.</p> <p><b>Para el impuesto a la renta:</b> las ventas o los ingresos determinados se consideran renta neta.</p>
-----------------	---

Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que, habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizó dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de «cero», o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

- (i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los registros de la Administración Tributaria; o
- (ii) El deudor tributario está inscrito en los registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe o no presenta su registro de ventas o compras.

Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputará como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontró las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o los ingresos que correspondan a los cuatro meses de mayor omisión hallada entre cuatro, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.

Tratándose de compras omitidas, se imputará como ventas o ingresos en los meses en los cuales se halló las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta<sup>50</sup>. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del impuesto a la renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente, o la obtenida de las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otros negocios de giro o actividad similar del último ejercicio gravable vencido<sup>51</sup>. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta, el monto que se adicionará será el

<sup>50</sup> Según el artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta el margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

<sup>51</sup> Se tomará en consideración la última declaración jurada anual del impuesto a la renta que hubiera sido presentada por el propio contribuyente o por otras empresas o negocios de giro o actividad similar, según corresponda, en el ejercicio materia de fiscalización (Informe n.º 187-2009-SUNAT/2B0000).

porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro o actividad similar<sup>52</sup>.

En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de dividir las ventas determinadas que correspondan a los cuatro meses de mayor omisión hallada entre cuatro.

### 2.3.1. Ventas o ingresos omitidos

La carga de la prueba le corresponde a la Administración Tributaria y puede ser obtenida a través de denuncias o de la realización de cruces de información, en donde se compruebe que el deudor tributario ha omitido declarar ingresos o ventas<sup>53</sup>. No es suficiente solicitar un reporte de las operaciones de venta efectuadas por el deudor tributario, sino que se debe probar la fehaciencia de la operación<sup>54</sup> o, lo que es lo mismo, comprobar que la operación se ha concretado, para lo cual deben realizarse, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Obtener fotocopias certificadas por fedatario, representante legal o el propio contribuyente de los comprobantes de pago u otro tipo de documentos que acrediten la existencia de ventas o ingresos omitidos de registrar.
- Verificar la recepción del bien o la constatación del servicio recibido mediante la verificación de documentos tales como guías de remisión; órdenes de compra o servicios; kárdex u otro medio de control del movimiento de las existencias; partes de ingreso al almacén; contratos de compraventa o de prestación de servicios; etc. Luego, obtener fotocopias certificadas por fedatario, representante legal o el propio contribuyente de los documentos mencionados.
- Verificar la forma de pago de la operación, comprobando si la misma fue realizada al crédito o al contado. Si fue al contado se debe comprobar la existencia del cheque, recibo de efectivo, etc. En cambio, si fue al crédito se debe verificar la existencia de letras aceptadas. Asimismo, se verificará si la operación figura como pendiente de pago en los libros contables. Por último, se debe obtener fotocopias certificadas por fedatario, representante legal o el propio contribuyente de los documentos mencionados.
- En el caso de no contar con documentación sustentatoria adicional al propio comprobante de pago omitido de registrar por el contribuyente, debe verificarse por lo menos el registro contable de esta operación en los libros y registros contables del adquirente o usuario. Después, obtener fotocopias

<sup>52</sup> Para la determinación de empresas o negocios de giro o actividad similar se tomará en cuenta lo señalado en el último párrafo del artículo 93 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo n.º 945 y el artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo n.º 134-2004-EF. El margen de utilidad bruta en el caso de las declaraciones juradas anuales de otros negocios de giro o actividad similar será el obtenido del promedio de tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares.

<sup>53</sup> En dicho sentido se pronuncia el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 3157-1-2009, 8984-2-2007 y otras.

<sup>54</sup> Revisar las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10915-4-2007, 10154-3-2007 y 8984-2-2007.

certificadas por fedatario, representante legal o el propio contribuyente de los documentos mencionados.

Se ha presentado casos en los cuales el contribuyente fiscalizado puede alegar que un tercero ha efectuado operaciones comerciales tomando su nombre y número de RUC (hecho del que se percata el contribuyente durante el proceso de fiscalización), para lo cual puede interponer una denuncia penal contra dicho tercero.

En estos casos, mientras no exista una sentencia judicial en la cual se determine que dichas operaciones no fueron realizadas por el contribuyente fiscalizado, sino por el tercero denunciado (a quien adicionalmente se tendría que fiscalizar), se debe tomar como válidas las mismas. Al respecto, cabe recordar lo dispuesto en la Cuarta Disposición Final del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo n.º 135-99-EF.

### 2.3.2. Determinación del impuesto general a las ventas y de la renta neta del impuesto a la renta de tercera categoría

Considerando que el contribuyente presentó sus declaraciones juradas del impuesto general a las ventas con monto cero, las ventas o los ingresos omitidos constituirán la base imponible para cada mes del referido impuesto y el total de estas ventas o ingresos omitidos se considerará como renta neta del ejercicio 2010 para el impuesto a la renta (artículo 65-A del Código Tributario).

### 2.3.3. Compras omitidas

De manera similar a las ventas o los ingresos omitidos, la carga de la prueba le corresponde a la Administración Tributaria, la cual debe acreditar que el contribuyente efectuó las compras no anotadas o no declaradas, para lo cual no resulta suficiente que el proveedor presente el comprobante de pago y los registros contables que respalden las operaciones que alega haber realizado con el contribuyente. Para realizar tal demostración es necesario que se verifique todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes, los que deben ser valorados de forma conjunta y razonada.

En este sentido, le es de aplicación los procedimientos establecidos para comprobar que el deudor tributario ha efectuado la compra de bienes o ha obtenido servicios de proveedores, los cuales no han sido declarados ante la Administración Tributaria.

### 2.3.4. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

Para la aplicación de la presunción de ventas o ingresos en caso de omisos, no solo basta con que la Administración Tributaria compruebe ingresos, ventas o compras omitidas, sino que se deberá acreditar, entre otros hechos, que el deudor tributario:

- Es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizó dichas operaciones,
- Presenta las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizó dichas operaciones, pero consigna como base imponible de ventas ingresos o compras afectos el monto de «cero», o
- Presenta las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizó dichas operaciones y no consigna cifra alguna.
- Adicionalmente, se deberá constatar que el deudor tributario no se encuentra inscrito en los registros de la Administración Tributaria o, estando inscrito, no exhibe o no presenta su registro de ventas o compras.

Si el contribuyente está omiso a la presentación, el auditor deberá emitir requerimiento en donde se le detecte como omiso a la presentación de la declaración mensual o anual, de ser el caso, y se le otorgue el plazo establecido para efectuar la subsanación de la infracción. De no subsanar la infracción se dejará constancia en el cierre del requerimiento.

- Si se tratar de contribuyentes que han declarado monto cero o no consignan monto alguno en su declaración, se procederá a requerir la exhibición de los registros de compras y ventas; y si no se exhiben al cierre del requerimiento se dejará constancia de tal hecho.
- Simultáneamente con las situaciones descritas, se comunicará a través de un requerimiento complementario las causales en las cuales incurrió el deudor tributario para la aplicación de la presunción, así como los montos (el detalle de las facturas o los documentos, si se cuenta con estos) omitidos de declarar de compras o de ventas, según sea el caso, para lo cual se le otorga un plazo prudencial a fin de que sustente. Si no sustenta la omisión se procede a cerrar el requerimiento dejando constancia del hecho.
- Para el caso de deudores tributarios no inscritos se tomará en cuenta lo normado por el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004/SUNAT referida a la inscripción de oficio en el RUC y la Circular n.º 025-2004/TI que establece el procedimiento para la generación de un Número Interno de Identificación (NID).

## 2.4. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo (artículo 68 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 68.- PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO

El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.

Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aun cuando la misma comprenda uno o más días naturales.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.

Tabla 6



*Esquema de la presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo*

<p><b>Supuesto o causal</b></p>	<p>Si se establece alguno(s) de los siguientes numerales del artículo 64 del Código Tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Numeral 1, numeral 2,</li> <li>• Numeral 4, numeral 6,</li> <li>• Numeral 7, numeral 8,</li> <li>• Numeral 9 o numeral 11.</li> </ul> <p>Los numerales señalados, en lo que corresponda, deben demostrar que el deudor tributario no emite comprobantes de pago, no registra o no declara ingresos habiéndose constatado que realiza actividades.</p>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>Control directo de los ingresos o ventas, efectuado por la Administración Tributaria a los deudores tributarios - Punto Fijo (sin considerar la estimación). Este control podrá considerarse como supuesto en la medida que los ingresos controlados difieran de lo registrado o declarado.</p>
<p><b>Procedimiento presuntivo</b></p>	<p><b>Mensual:</b> «El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes».</p> <p><b>Anual:</b> «Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año».</p> <p><b>No inscritos:</b> «Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable».</p>
<p><b>Obligación</b></p>	<p>La imputación se realiza de acuerdo con el artículo 65-A del</p>

<b>presunta</b>	<p>Código Tributario:</p> <p><b>Para el impuesto general a las ventas:</b> se imputará el nivel de ingresos presuntos como ventas en cada uno de los meses del ejercicio.</p> <p><b>Para el impuesto a la renta:</b> las ventas o los ingresos determinados se consideran renta neta.</p>
-----------------	---

Este procedimiento presuntivo es motivado<sup>55</sup> cuando se observa que ciertos negocios (principalmente dedicados a prestar servicios, como restaurantes, bares y centros nocturnos) realizan, a simple vista, un significativo volumen de operaciones; sin embargo, se observa en los sistemas de la SUNAT que no presentan declaraciones, las presentan con monto cero o sus ingresos declarados son bajos o no concordantes con tal realidad.

Una de las principales modificaciones realizadas mediante el Decreto Legislativo n.º 941 al presente artículo lo constituye la definición de día comercial: «Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aun cuando la misma comprenda uno o más días naturales».

### 2.4.1. Determinación de los ingresos del mes

La presunción solo será aplicada si el contribuyente se encuentra en alguno o varios de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

Para obtener el ingreso presunto por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza del mes, se deberá obtener previamente el ingreso promedio diario correspondiente a las operaciones cuyos ingresos fueron controlados en las intervenciones llevadas a cabo, los cuales deberán ser de no menos de cinco días comerciales continuos o, excluyentemente, de no menos de cinco días comerciales alternados de un mismo mes. En ningún caso se deberá promediar ingresos que correspondan a días consecutivos con día alternos<sup>56</sup>. El ingreso presunto del mes será el resultado de multiplicar el ingreso promedio comercial diario por el total de días comerciales del mes.

Asimismo, no se debe señalar como días alternados el «mismo día» de cada semana durante un mes, en vista de que la presunción persigue que los ingresos determinados sean representativos de la actividad del contribuyente fiscalizado en el mes controlado.

<sup>55</sup> Previamente se deberá establecer alguna(s) de la(s) causal(es) del artículo 64 del Código Tributario, demostrándose en estas que el deudor tributario no emite, no registra o no declara ventas o ingresos, según corresponda. La situación descrita no deberá ser considerada como un procedimiento presuntivo ni como un hecho cierto que sustente un procedimiento de presunción.

<sup>56</sup> Mediante Resolución n.º 10150-3-2007, el Tribunal Fiscal ha resuelto que el artículo 68 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a efectuar el control de ingresos en días consecutivos o alternados de un mismo mes, no en días en parte alternados y en parte consecutivos, toda vez que se pretende una determinación objetiva, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00778-4-2005.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

En ese sentido, el auditor deberá requerir al contribuyente que indique cuáles son los días comerciales y el horario de atención de los mismos por el mes controlado, debiéndose verificar esta información con las fechas de emisión de comprobantes de pago u otros medios alternativos tales como autorizaciones municipales de funcionamiento, horarios de trabajo aprobados por la autoridad administrativa de trabajo, documentación interna, etc. Por tanto, a efectos de determinar los ingresos mensuales presuntos del contribuyente fiscalizado, se aplicará la siguiente fórmula:

$$\text{Ingreso promedio por día} = \frac{\text{Suma de ingresos obtenidos en los días intervenidos}}{\text{Número de días intervenidos}}$$

$$\text{Ventas presuntas del mes} = \text{Ingreso promedio por día} \times \text{Número de días comerciales del mes}$$

### 2.4.2. Estacionalidad de los ingresos

A efectos de aplicar la presunción contenida en el artículo 68 del Código Tributario, este exige que se evalúe el periodo o la temporada en la cual las empresas aumentan o disminuyen significativamente sus ingresos por diversos motivos, según la actividad económica que realizan, tales como variaciones climáticas, días festivos, ubicación de los contribuyentes dentro del territorio nacional y los días importantes dentro de cada provincia o departamento, etc.

Por consiguiente, se tiene que evaluar las características de los contribuyentes a intervenir.

### 2.4.3. Determinación de los ingresos del año

Si el control se efectúa en no menos de cuatro meses alternados de un mismo año gravable, el promedio de estos servirá para proyectar por los demás meses no controlados del mismo año.

Para efectos del impuesto a la renta la diferencia de ingresos por ventas, servicios y operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntamente constituirá renta neta.

#### 2.4.4. Determinación del impuesto a la renta de tercera categoría

Los ingresos omitidos determinados sobre base presunta serán adicionados a los resultados determinados por el contribuyente en su declaración anual del impuesto a la renta.

#### 2.4.5 Determinación de los ingresos del año tratándose de no inscritos

De forma similar a lo señalado en el anterior subtítulo, la Administración Tributaria podrá aplicar el control directo de ingresos en no menos de dos meses alternados de un mismo año gravable. Para ello, previamente deberá haber detectado que el deudor tributario no se encontraba inscrito en los registros de la Administración Tributaria. A fin de efectivizar este procedimiento, y luego de haberse detectado su no inscripción, la Administración Tributaria inducirá al contribuyente a que obtenga su RUC para que seguidamente se le practique los controles directos de ingresos y posteriormente se genere la orden de fiscalización respectiva.

Para el caso de deudores tributarios no inscritos se tomará en cuenta lo normado por el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 210-2004/SUNAT referida a la inscripción de oficio en el RUC y la Circular n.º 025-2004/TI que establece el procedimiento para la generación de un Número Interno de Identificación (NIDI).

#### 2.4.6. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

- El Tribunal Fiscal dejó sin efecto los reparos efectuados sobre base presunta, en vista de que la Administración Tributaria intervino al contribuyente durante cinco días alternados en un mes, sin considerar que la norma precisa que, tratándose de días alternados, no se podrá señalar el mismo día de cada semana (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1799-4-1996).
- Para sustentar la causal por el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o los ingresos realizados, o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de ley, bastará con que exista un acta probatoria levantada por fedatario fiscalizador de acuerdo con lo establecido por el Reglamento del Fedatario Fiscalizador (Decreto Supremo n.º 086-2003-EF y modificatorias). En este sentido, se deberá incorporar al expediente de fiscalización la copia fedateada de dicho documento, la cual será puesta en conocimiento del contribuyente en el requerimiento respectivo como supuesto del artículo 64 del Código Tributario.
- Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4457-2-1995 del 22 de agosto de 1995 se desestimó lo actuado por la Administración Tributaria, en vista de que no se consideró la estacionalidad de los ingresos percibidos por el contribuyente durante abril, ya que el giro del negocio del contribuyente es la venta de útiles de escolares y papelería, y dicho mes coincide con el inicio de la apertura del año escolar.

- Esta presunción resulta aplicable a los sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado (segunda disposición final del Decreto Legislativo n.º 941).

## 2.5. Presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios (artículo 69 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 69.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O COMPRAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS

Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:

##### 69.1. Inventario Físico

La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación con el saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- ii. Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii. Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no

podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.

b) En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.

## 69.2. Inventario por Valorización

En el caso que, por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso anterior, la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

a) Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el período comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.

Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Solo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Solo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.

b) El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

c) A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.

d) Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario.

### **69.3. Inventario Documentario**

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del período en el que se encuentren las diferencias.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

- a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.
- b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.
- c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

### Tabla 7

*Esquema de la presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios*

<b>Supuesto o causal</b>	<p>Del Código Tributario:</p> <p>Numeral 2 del artículo 64: «La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario».</p> <p>Numeral 4 del artículo 64: «El deudor tributario oculte</p>
--------------------------	---



	<p>activos».</p> <p>Otras causales del artículo 64.</p> <p>Artículo 69: «Diferencia [faltante o sobrante] entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración» o «Diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva».</p>
<b>Hecho cierto</b>	<p>«Diferencia [faltante o sobrante] entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración» (artículo 69.1).</p> <p>«Diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva» (artículo 69.3).</p>
<b>Procedimiento presuntivo</b>	<p>Se ha establecido procedimiento para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Inventarios físicos: faltante y sobrante de inventario.</li> <li>- Inventarios valorados: faltante.</li> <li>- Diferencias de inventario por inventario documentario.</li> </ul>
<b>Obligación presunta</b>	<p><b>IGV e ISC:</b> las ventas omitidas incrementarán la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada mes del año calendario respectivo. Para el caso de faltantes y sobrantes producto del inventario físico, las ventas omitidas se imputarán al año inmediato anterior y para las diferencias obtenidas del inventario documentario las ventas omitidas se imputarán en el periodo requerido en que se encuentren las diferencias.</p> <p><b>Renta:</b> las ventas omitidas se considerarán renta neta del ejercicio gravable respectivo.</p>

Del esquema anterior se observa que las diferencias de inventario detectadas por la Administración Tributaria pueden ser consideradas como supuesto del artículo 64 del Código Tributario y a la vez como el hecho cierto sobre el cual se practica la presunción respectiva. Estos elementos deberán constar de manera detallada en el

requerimiento complementario a fin de motivar la aplicación del procedimiento presuntivo.

El Tribunal Fiscal, en reiteradas resoluciones, tales como las n.º 10108-3-2009, 05697-4-2002, 02637-5-2002 y 2630-2-2003, ha interpretado que cuando la Administración Tributaria determine en una fiscalización diferencias de inventario, este hecho constituye un supuesto habilitante (causal) para que determine la obligación tributaria sobre base presunta.

El supuesto se basa sobre un hecho cierto y conocido, por lo que es indispensable que la diferencia de inventario determinada por la Administración Tributaria se establezca en forma correcta e indubitable, con base en los registros, los libros y la documentación del contribuyente, sin utilizar elementos ajenos a la misma.

En tal sentido, si la Administración Tributaria, producto de las labores de fiscalización, vía cruce de información con terceros, detecta facturas de compra de mercadería no contabilizadas, estas no podrán ser adicionadas a las compras debidamente registradas. Si la Administración Tributaria realiza la determinación de la deuda utilizando los comprobantes de pago de compra no contabilizados en la contabilidad del contribuyente, deberá utilizar la presunción establecida en el artículo 67 del Código Tributario (criterio adoptado por el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 574-3-2001).

Asimismo, tratándose de una empresa industrial no sería factible determinar una diferencia de inventario, de acuerdo con el artículo en comentario, si antes la Administración Tributaria aplicó un procedimiento presuntivo —por ejemplo el de insumo producto— para determinar el número de unidades producidas por el contribuyente, considerando coeficientes distintos a los proporcionados por este. Es decir, no es posible aplicar una presunción basada en otra presunción, dado que de acuerdo con el artículo 73 del Código Tributario se encuentra prohibida la posibilidad de aplicar más de una presunción en la determinación de la deuda, relativa al mismo periodo y tributo.

Cuando la Administración Tributaria verifique los comprobantes de pago que sustenten las ventas (salida de bienes) de los almacenes del contribuyente, debe tener en consideración la existencia de algunos supuestos en que se emite comprobantes de pago que no sustentan la salida de bienes; por ello, estos comprobantes de pago no deben considerarse al cuantificar las ventas (en importes o unidades), ya que se estaría distorsionando la aplicación del artículo 69 del Código Tributario.

Los comprobantes de pago que no deben considerarse son:

- Los emitidos por adelantos, cuando la mercadería está aún en poder del contribuyente (en caso de practicar un inventario físico) o haya sido entregada con posterioridad a la fecha del inventario final anotado por el contribuyente

en sus libros y registros, considerando que estos bienes deben formar parte de los saldos de existencias (en caso de realizar un inventario documentario).

- Los emitidos por la recepción de arras de confirmatorias, arras de retractación, venta de bienes futuros, entre otros.

### Sustento de salida de mercaderías tratándose de mermas y desmedros

Al realizar la determinación de diferencias de inventario, se debe considerar las características físicas y químicas de los bienes que comercializa el contribuyente, considerando que pueden sufrir mermas o desmedros en el proceso de comercialización.

Como ha establecido el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 199-4-2000 y 16274, las mermas y los desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encontraban como productos en proceso o productos terminados.

En tal sentido se deben considerar las definiciones y los requisitos establecidos en el inciso f del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo n.º 179-2004-EF y normas modificatorias y el inciso c del artículo 21 de su reglamento aprobado por Decreto Supremo n.º 122-94-EF<sup>57</sup>.

De otro lado, el Tribunal Fiscal, en reiteradas resoluciones como las n.º 724-1-97 y 7164-2-2002, ha establecido el criterio de que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino solo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio. En tal sentido, tratándose de un desmedro total, este debe estar sustentado con la destrucción de los bienes ante notario público y ser comunicado a la Administración Tributaria. En el caso de un desmedro parcial, este debe estar sustentado con los comprobantes de pago de venta y la documentación adicional que deberá ser evaluada por la Administración Tributaria. Si no es aceptada se realizará el ajuste de las ventas al valor de mercado.

La elección de la realización del inventario físico o documentario es discrecional de la SUNAT, que no se encuentra requerida a explicar los motivos de la elección según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7316-4-2004 del 24 de septiembre de 2004. Ahora bien, el artículo 69 del Código Tributario establece tres procedimientos alternativos, para que la Administración Tributaria determine la existencia de diferencias de inventarios.

#### 2.5.1. Diferencias por «inventario físico»

El artículo 69 establece en su primer párrafo que

<sup>57</sup> Merma: pérdida física en el volumen, el peso y la cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Desmedro: pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinadas.

la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior.

Como puede observarse, este procedimiento se aplica para determinar la existencia de diferencias de inventario (sobrantes o faltantes) cuando se parte de un inventario<sup>58</sup> de los bienes en existencia del contribuyente, que se realiza en una determinada fecha por los funcionarios de la misma Administración Tributaria.

En función de este inventario, y a efectos de poder compararlo con el inventario de las existencias al inicio del año, realizado por el contribuyente, se debe retrotraer el inventario comprobado por la Administración Tributaria a la fecha del inventario realizado por el contribuyente; para esto, al inventario comprobado por la Administración Tributaria se debe deducir las compras y agregar las ventas de bienes concretadas entre las fechas de realización de ambos inventarios. A partir de la comparación de estos dos inventarios se determinará la existencia de diferencias de inventario en el año inmediato anterior a la toma de inventario, tal como se señala a continuación:

De acuerdo con el artículo comentado, cuando la Administración Tributaria determine la deuda siguiendo al numeral 69.1 del artículo 69 del Código Tributario, las diferencias de inventario que resulten de dicho procedimiento pueden ser faltantes o sobrantes de inventario. En tal sentido, se debe establecer cuándo se trata de un faltante o sobrante de inventario, ya que la determinación de la deuda difiere tratándose de cada supuesto.

La presunción contenida en el artículo comentado otorga plena validez al detalle de existencias anotadas en los libros y registros de contabilidad del contribuyente, los que sirven de base para determinar la cantidad de faltantes o sobrantes de cada uno de los bienes seleccionados por la Administración Tributaria.

De otro lado, el saldo de los bienes verificados de forma directa por la Administración Tributaria son los que efectivamente se encuentran en los almacenes del contribuyente; por lo tanto, son datos exactos que sirven de base para determinar las diferencias de inventario.

Después de aplicar el procedimiento lógico contable de adicionar las unidades vendidas y deducir las unidades compradas, a las unidades verificadas por la Administración Tributaria, desde la fecha de la realización del inventario físico hasta inclusive el primero de enero del ejercicio en que se realiza el inventario, se obtiene el saldo de las existencias de acuerdo con la Administración Tributaria.

---

<sup>58</sup> En Editorial Economía y Finanzas (2021) se señala: «Toma de inventario físico: Implica el conteo de las unidades de diferentes bienes que comercializa el contribuyente que se encuentran en sus almacenes, involucrando solo los bienes de propiedad del deudor tributario. Es decir, los inventarios físicos son determinados por observación y comprobación mediante una lista de conteo de unidades del peso o de la medida real obtenidos - RTF 609-3-2001 de 31-5-01».

La cantidad de bienes anotados en los libros y registros del contribuyente se compara con los saldos determinados por la Administración Tributaria, de acuerdo con el párrafo anterior, donde se pueden presentar las siguientes situaciones:

- a) Que la cantidad de bienes anotados en los libros y registros del contribuyente sea por importes mayores a los determinados por la Administración Tributaria; en este caso se trata de faltantes de inventario.
- b) Que la cantidad de bienes anotados en los libros y registros del contribuyente sea por importes menores a los determinados por la Administración Tributaria; en este caso se trata de sobrantes de inventario.

Cabe precisar que el inventario del contribuyente es aquel que figura anotado en el libro de inventarios y balances o en los registros de inventario permanentes valorizado o no, los mismos que está obligado a llevar de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que corresponda.

A efectos de deducir o agregar las ventas y compras de bienes, se debe verificar que estas se encuentren sustentadas en las respectivas guías de remisión, comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de existencias.

Asimismo, se debe recordar lo señalado por la SUNAT en el Informe n.º 071-2010-SUNAT/2B0000 del 31 de mayo de 2010: para efectos de aplicar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios a una empresa que realiza actividad productiva o procesamiento de productos primarios, no resulta válido que el inventario físico sea determinado con base en una producción «estimada» obtenida de presumir —en la etapa de fiscalización— que toda la materia prima adquirida por el contribuyente ha sido enviada a producción.

#### **2.5.1.1. Valorización de los faltantes**

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior.

Para determinar dicho valor se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes materia de exhibición o presentación.

De acuerdo con lo señalado en el numeral 69.1 del artículo 69 del Código Tributario, de considerarse lo siguiente, en caso de que exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago, se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

- ii. Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii. Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Para la valorización se debe tener presente que los valores de venta o compra de los comprobantes de pago que sirvan para determinar los ingresos omitidos y la renta neta de los faltantes o sobrantes, en cualquiera de los tres procedimientos de diferencias de inventarios, deberán estar ajustados a la regla de valor de mercado recogida en la Ley del Impuesto a la Renta; caso contrario se procederá a ajustar el valor con base en el artículo 32 del mencionado cuerpo legal.

A partir de lo indicado se procede a determinar los comprobantes y los valores a utilizar en cada uno de los casos:

#### 2.5.1.2. Valorización de los sobrantes

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme con lo dispuesto en la presente presunción.

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes materia de exhibición o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien o, en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

El coeficiente se calculará conforme con lo siguiente:

- a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, según lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.
- b) En los demás casos, inclusive en aquellos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación, o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario, o, en su defecto, las obtenidas de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del último ejercicio gravable vencido.

### 2.5.1.3. Determinación del valor de compra promedio

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes materia de exhibición o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien o, en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

#### ¿Cuál es la razón de aplicar el coeficiente?

Se debe a que las diferencias de inventario sobrantes tienen su origen en compras no registradas en la contabilidad del contribuyente, y al no conocer la frecuencia de estas es necesario estimarla; para ello es aplicable la ratio de rotación de inventarios (costo de ventas / inventarios), la misma que indica el número de veces que el inventario ha sido realizado. Para efectos de llevar las compras a su valor de venta el Legislador considera como dividendo las ventas. Esto se sustenta en el siguiente análisis:

- $\text{Coeficiente} = \text{costo de ventas} / \text{inventario} + \text{utilidad} / \text{inventario}$
- $\text{Coeficiente} = \text{costo de ventas} / \text{inventario} + (\text{ventas} - \text{costo de ventas}) / \text{inventario}$
- $\text{Coeficiente} = (\text{costo de ventas} + \text{ventas} - \text{costo de ventas}) / \text{inventario}$
- $\text{Coeficiente} = \text{ventas} / \text{inventario}$

#### ¿Qué conceptos incluye el valor de compra promedio?

Se ha definido como valor de compra unitario al consignado en el último comprobante de pago de compra de cada mes del ejercicio anterior a la toma del inventario. En este sentido, no se aplica el concepto de costo computable<sup>59</sup>, es decir, no se debe considerar ningún concepto adicional del que se encuentre en el comprobante de pago de compra; así, no se computará como valor de compra a los fletes, seguros, gastos de despacho, entre otros, debido a que, generalmente, son costos que no se encuentran en la factura de adquisición de los bienes.

No obstante, si los conceptos mencionados se encuentran dentro del valor de compra en el comprobante de pago, y siempre que sean identificables e individualizables, formarían parte del valor de compra definido en el artículo comentado.

Según la Disposición Final del Decreto Legislativo n.º 941, el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dichos importes se adicionarán a la base imponible del impuesto general a las ventas en los meses en que se determinó la subvaluación y para el impuesto a la renta se adicionará a la utilidad o pérdida determinada por el contribuyente.

<sup>59</sup> Según el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Además, debemos tener en cuenta que en aplicación del artículo 69 del Código Tributario los reparos determinados por subvaluación no formarán parte de los ingresos que servirán como base para realizar la distribución de las ventas determinadas en base presunta en la determinación de las bases imponibles mensuales del impuesto general a las ventas.

Por lo expuesto se realiza la determinación sobre base cierta y presunta, teniendo en consideración que los reparos efectuados realizados en base cierta no tienen ninguna incidencia en la deuda determinada en base presunta; por lo tanto, no se produce doble determinación. Además, el artículo 63 del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar ambas formas de determinación. De la lectura de los artículos que regulan la determinación de la deuda tributaria se desprende que ello no procede si su aplicación generara alguna distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación con base en los mismos elementos o que se elija un procedimiento presuntivo cuya naturaleza no admita una acotación sobre base cierta, criterio establecido por el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 5658-5-2004, 668-2-2005, 12255-2-2007, entre otras.

### 2.5.2. Diferencias por «inventario por valorización»

En el inventario por valorización se parte de la premisa de que el contribuyente no lleva información detallada (por descripción y unidades) de las compras o ventas de los productos que se comercializan, lo que imposibilita realizar el seguimiento por unidades de los bienes que vende y, por lo tanto, dificulta la aplicación de las presunciones por inventario físico y documentario.

Así, durante las fiscalizaciones que realizaba la Administración Tributaria se encontraba con boletas de ventas emitidas que no consignaban adecuadamente la descripción y cantidad de los bienes o servicios prestados. Por ejemplo, no se discriminaba el tipo de combustible (gasolina de 84, 90 o 95 octanos) ni se indicaba la cantidad de galones vendidos.

Este procedimiento asume una toma de inventarios de todas las existencias a fin de presentar razonablemente la determinación del inventario inicial del ejercicio en que se realiza la toma de inventario. Asimismo, a través de este procedimiento se busca recomponer los inventarios del contribuyente —con el fin de hallar diferencias— valorizando las transacciones de compra y venta, independientemente de las unidades transadas efectivamente en el proceso de comercialización.

En función de este inventario, y a efectos de poderlo comparar con el inventario de las existencias al inicio del año (saldo inicial del inventario, que es el mismo al saldo final al 31 de diciembre del año anterior), determinado por el contribuyente, se debe reconstruir el inventario comprobado por la Administración Tributaria a la fecha del inventario realizado por el contribuyente según el procedimiento regulado en la norma.

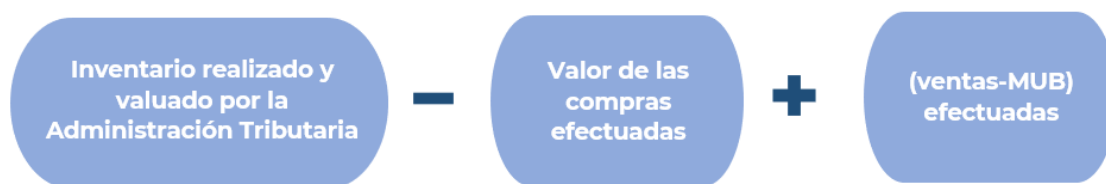
Al respecto, el numeral 69.2 del Código Tributario establece que



en el caso que por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso anterior [inventario físico], la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

a) Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el período comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.

Lo anterior puede apreciarse de la siguiente manera:



### 2.5.3. Inventario documentario

El numeral 69.3 del artículo 69 del Código Tributario establece que

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias ... Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período.

Este procedimiento se aplica para determinar la existencia de diferencias de inventario. Con ese objetivo se parte de un «inventario inicial» que figure anotado en el libro de inventarios y balances o en los registros de inventario permanente en unidades o registros valorizados de inventario permanente del contribuyente.

A partir de este inventario, se le deben agregar las compras y deducir las ventas de bienes realizadas en un periodo determinado por el contribuyente, las cuales deben estar sustentadas en los respectivos comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite válidamente el movimiento de existencias. Este resultado debe ser comparado con el que figura como «inventario final» de un periodo, según los mismos libros o registros del contribuyente, a efectos de determinar la existencia de diferencias de inventario.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del periodo requerido. Para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes.

De acuerdo con lo señalado en el numeral 69.1 del artículo 69 del Código Tributario,

en caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Para la valorización se debe tener presente que los valores de venta de los comprobantes de pago que sirvan para valorizar las diferencias deberán estar ajustados a la regla de valor de mercado recogida en la Ley del Impuesto a la Renta, caso contrario se procederá a ajustar el valor con base en el artículo 32 del mencionado cuerpo legal.

Asimismo, para los tres tipos de inventarios descritos resultan aplicables las siguientes disposiciones, de acuerdo con el numeral 69.3 del artículo 69 del Código Tributario:

*a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.*

*b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.*

*c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.*

Los comprobantes de pago sustentan la transferencia de propiedad de bienes, y al haber sido emitidos cumpliendo con los requisitos establecidos en las normas pertinentes, sustentan válidamente la salida de existencias de los almacenes del contribuyente. En tal sentido, cuando se realice la determinación de las diferencias deben ser consideradas dentro del rubro de ventas.

Asimismo, estos comprobantes, en la medida que fueron exhibidos por el contribuyente, constituyen la prueba de la realización de la hipótesis de incidencia descrita en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, relativa a la enajenación de bienes muebles, por lo que los importes consignados en los mismos deben ser considerados en la determinación de la obligación tributaria en base cierta, criterio seguido por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución n.º 13668-1-2009.

De otro lado, la omisión en el registro de ventas deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario («Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro»).

De acuerdo con el artículo comentado, la diferencia de inventarios debe ser determinada con base en la documentación presentada por el contribuyente durante el proceso de fiscalización (registros, libros y documentación sustentatoria), sin considerar elementos ajenos a la misma. En tal sentido, la factura mencionada no se utilizará como sustento del ingreso de mercadería, criterio establecido por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución n.º 574-3-2001.

Se debe recordar que en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11450-5-2011 del 5 de julio de 2011 se señaló como requisito de validez del inventario documentario que el inventario inicial a considerarse para realizar el inventario documentario que autoriza el numeral 2 del artículo 69 del Código Tributario es el que consta en libros y registros contables del contribuyente, esto es, el libro de inventarios y balances, o en el registro de inventario permanente. Por tanto, no es válido considerar como tal el inventario final del ejercicio anterior, establecido en la fiscalización de ese ejercicio, aun cuando haya sido aceptado por el contribuyente como resultado de esa fiscalización.

En la misma línea, la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3080-5-2006 del 6 de junio de 2006 señaló que la documentación a considerar para establecer el reparo por diferencia de inventario debe tener en cuenta que los reparos por diferencia de inventario contable referidos en el sexto párrafo del artículo 69 del Código Tributario deben ser establecidos considerando los saldos inicial y final que constan de los libros y registros contables del contribuyente y no los que fluyen de documentos elaborados por este, que fueron presentados en la fiscalización.

La Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10108-3-2009 del 2 de octubre de 2009 desarrolla un caso de faltantes de inventario de productos no vendidos en el ejercicio. En esta resolución el colegiado señala que si con base en el inventario documentario realizado por la SUNAT se ha detectado faltantes de inventario en diversas líneas de productos, al establecer las ventas omitidas deben excluirse aquellos respecto de los cuales el contribuyente no ha realizado ventas en el ejercicio, toda vez que conforme con el artículo 9 del Código Tributario el valor de venta promedio debe calcularse en función de los valores de venta que figuran en los últimos comprobantes de pago de cada mes del ejercicio fiscalizado.

En cuanto a la forma de determinar la diferencia de inventario, mediante la Resolución n.º 6875-2-2013 del 24 de abril de 2013, el Tribunal Fiscal ha precisado que el artículo 69 exige para el inventario documentario que la comparación se efectúe con base en los libros y registros contables y la documentación respectiva, es decir, que se tome como base la información que figura en el libro de inventarios y balances o en registro de inventario permanente como inventario inicial, al cual se deberán agregar las compras y deducir las ventas del año sustentadas en los respectivos comprobantes de pago, notas de débito y crédito y cualquier otro documento que acredite el movimiento de existencias, cuyo resultado debe ser comparado con el que figura como inventario final del ejercicio, según el mismo libro o registro del contribuyente. La detección de cualquier diferencia de inventarios por parte de la Administración Tributaria supondrá realizar un seguimiento de existencias, considerándose los diferentes productos comercializados por los contribuyentes de forma individual.

Respecto de los faltantes de inventario establecidos por el propio contribuyente, en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 692-2-2000 del 16 de agosto del 2000 se señaló que no procede la determinación sobre base presunta por faltantes de inventario, si se basa en faltantes establecidos por el propio contribuyente y no comprobados por la Administración Tributaria, ante lo cual no es óbice para tal improcedencia que los reparos por los faltantes hayan sido aceptados por el contribuyente en relación con el impuesto general a las ventas, por cuanto este y el impuesto a la renta acotado generan obligaciones diferentes.

No se debe olvidar que la omisión en el registro de compras deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 67 del Código Tributario («Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro»).

En el seguimiento de inventarios se debe considerar los comprobantes de pago y otros documentos que sustenten válidamente el movimiento (ingresos y salidas) de existencias.

## 2.6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### **Artículo 70.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR PATRIMONIO NO DECLARADO O NO REGISTRADO**

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.

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará 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. Las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial. 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.

De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior 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.

**Tabla 8**

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado*

<p><b>Supuesto o causal</b></p>	<p>Los siguientes supuestos del Código Tributario:</p> <p>Numeral 2 del artículo 64: «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».</p> <p>Numeral 4 del artículo 64: «El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».</p> <p>Artículo 70: «Cuando el patrimonio real del deudor tributario fuera superior al declarado o registrado».</p>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>El deudor tributario oculta activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigna pasivos, gastos o egresos falsos.</p> <p>Cuando el patrimonio real del deudor tributario es superior al declarado o registrado.</p>
<p><b>Procedimiento presuntivo</b></p>	<p>El incremento patrimonial constituye ingreso gravado del ejercicio derivado de ventas o ingresos omitidos no</p>

	<p>declarados.</p> <p>En el caso de personas que perciban rentas de tercera categoría, el monto de las ventas o los ingresos omitidos resultará de aplicar sobre el monto del patrimonio omitido el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas entre el valor de los bienes en existencia al final del ejercicio en que se detecte la omisión.</p> <p>Para el caso de servicios este coeficiente resultará de dividir el monto de las ventas entre el patrimonio neto.</p>
<p><b>Obligación presunta</b></p>	<p>La imputación se realiza de acuerdo con el artículo 65-A del Código Tributario:</p> <p><b>Para el impuesto general a las ventas:</b> se imputará el nivel de ingresos presuntos como ventas en cada uno de los meses del ejercicio.</p> <p><b>Para el impuesto a la renta:</b> las ventas o los ingresos determinados se consideran renta neta.</p>

Esta presunción solo es aplicable a deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría. En este sentido, se deberá considerar lo siguiente:

La presente presunción se basa en la existencia de patrimonio real no declarado como resultado de la comprobación efectuada por la Administración Tributaria, constituyéndose este elemento como supuesto y hecho cierto para la aplicación de la presunción, la cual supone que proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

Para ello, la Administración Tributaria deberá acreditar la existencia de un mayor monto de activos o menores montos en el pasivo en función de los saldos del balance general al 31 de diciembre del ejercicio fiscalizado<sup>60</sup>.

En la medida que la Administración Tributaria debe comprobar el patrimonio real del deudor tributario preceptor de rentas de tercera categoría, se hace necesario definir algunos términos así como señalar los procedimientos de auditoría necesarios para efectuar una adecuada determinación.

A efectos de definir al concepto de «patrimonio»<sup>61</sup>, debemos recurrir a las normas internacionales de contabilidad, que definen al término de «patrimonio

<sup>60</sup> Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01722-5-2010: «Que al respecto, cabe señalar que para la determinación sobre base presunta por patrimonio no declarado o no registrado, prevista en el artículo 70º del Código Tributario, se debe establecer previamente el patrimonio del contribuyente declarado o registrado, lo que para el caso de empresas se obtiene del balance general al cierre del ejercicio, criterio que ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05195-5-2006, entre otras. Que teniendo en cuenta la norma glosada así como el criterio expuesto en el considerando precedente, se puede concluir que la determinación del patrimonio omitido o no declarado a que se refiere el artículo 70º del Código Tributario, se establece sobre la base de confrontar el patrimonio del contribuyente declarado y/o registrado al cierre del ejercicio, con su patrimonio real verificado por la Administración sobre los saldos de las cuentas del activo y pasivo también determinados al cierre del ejercicio fiscalizado» (p. 4).

neto» como la participación o el interés residual en los activos de la empresa, después de deducir los pasivos. Por consiguiente, el patrimonio resulta de la siguiente ecuación:

$$\text{Patrimonio} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Administración Tributaria podrá practicar la determinación de la obligación tributaria con base en la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado. Para tal efecto, se deberá tener en cuenta los artículos 52, 90 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y normas reglamentarias (artículos 59 y 60, sustituidos por el artículo 36 del Decreto Supremo n.º 134-2004-EF, publicado el 5 de octubre de 2004), los cuales son aplicables solo para las personas naturales.

Esta presunción también será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o los ingresos percibidos.

### 2.6.1. Verificación de los rubros del activo y pasivo - procedimientos

Antes del inicio de la auditoría es necesario entrevistar al contribuyente o representante legal del mismo, con la finalidad de obtener información sobre las políticas de compras, cuentas por pagar, ventas y cuentas por cobrar; es decir, se debe obtener información respecto de si las compras son efectuadas al crédito, a qué plazos y quiénes son sus proveedores, o si estas compras son realizadas al contado; de igual forma respecto de las ventas. Se debe obtener información sobre adquisiciones de activos fijos y su ubicación, así como cualquier otro bien del activo que pueda resultar relevante en función de la actividad económica que realiza el contribuyente. Esta información debe ser confrontada con el libro de inventarios y balances y con los respectivos comprobantes de pago.

Asimismo, se debe solicitar al contribuyente, a través de un requerimiento, el detalle de la composición de los distintos rubros que conforman el balance general al cierre del ejercicio fiscalizado (siempre que el libro de inventarios y balances no haga este detalle). Esta información, facilitará el análisis y la posible circularización a los clientes o proveedores del contribuyente, entre otras comprobaciones.

Una vez obtenida la información detallada de todos los rubros del balance general citado, se pueden realizar, entre otras, las siguientes comprobaciones:

---

<sup>61</sup> El artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo n.º 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo n.º 134-2004-EF define «patrimonio» como «al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario».

### 2.6.1.1. Verificaciones en las cuentas del activo

Sin perjuicio a lo señalado en el Manual General de Auditoría se sugieren las siguientes acciones cuyo fin es detectar activos que pertenecen al patrimonio del contribuyente pero que no han sido declarados o registrados.

Cabe precisar que no solo debe efectuarse la comprobación respecto de la existencia de un activo de propiedad del contribuyente no registrado o no declarado, sino que debe evaluarse la forma de pago del mismo, en vista de que el posible reparo a efectuar será equivalente al valor pagado por dicho activo y no al valor del activo mismo. Al respecto, se plantea el siguiente ejemplo:

Entre otras verificaciones, se sugiere realizar las siguientes:

- a) **Disponible:** de acuerdo con la actividad económica del contribuyente, como resultado de la realización de un arqueo de caja, y reconstruyendo el resultado del mismo al 31 de diciembre, se puede determinar que el dinero disponible en efectivo y en sus cuentas bancarias era superior al saldo que figuraba registrado por el contribuyente al 31 de diciembre. Asimismo, se recomienda verificar los saldos de las cuentas bancarias del contribuyente o la existencia de cuentas corrientes no registradas en los libros y registros contables, para lo cual puede ser útil la información del impuesto a las transacciones financieras (ver resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10041-3-2007, 05829-4-2009 y 06940-3-2010).
- b) **Cuentas por cobrar:** en este caso, se debe verificar que no figuren menores saldos de los que efectivamente se deban a favor de la empresa. No constituye incremento patrimonial la incorrecta provisión de cobranza dudosa, debiéndose reparar el gasto conforme con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual se incrementa la utilidad del ejercicio (ver Resolución del Tribunal Fiscal n.º 13271-3-2009).
- c) **Realizable:** en este caso se debe comprobar que existen bienes en existencia no registrados por el contribuyente, los mismos que deben haber sido adquiridos al contado o hasta el cierre del ejercicio. La entrega de mercadería en consignación debe reflejarse en los activos de la empresa.

Frecuentemente se observa que compras realizadas y canceladas antes de finalizar el ejercicio no son mostradas en los saldos finales del balance general. De observarse esta situación debe incrementarse el activo del contribuyente. También forman parte del activo las adquisiciones de bienes que por distintas razones, como por ejemplo la capacidad de almacenaje del contribuyente, permanecen en custodia del proveedor.

Por otro lado, no debe considerarse como patrimonio omitido la subvaluación en el costo de las existencias al final del ejercicio, por la indebida aplicación de los métodos de valuación según las normas del impuesto a la renta, debiéndose reparar en este caso el costo de ventas del contribuyente (con lo cual se incrementa la utilidad del ejercicio). Generalmente el contribuyente tiende a reducir



las existencias finales o el costo de estas con la finalidad de incrementar el costo de ventas y, por ende, obtener una menor renta neta imponible.

- d) Inmuebles, maquinarias y equipo:** se debe revisar si los importes que figuran en los libros contables son los correctos. En este caso se sugiere la realización de inspecciones en los locales del contribuyente con el fin de detectar activos fijos no registrados o no declarados. Adicionalmente, se puede realizar cruces de información con registros públicos (registro de propiedad inmueble y vehicular) a efectos de verificar aquellos bienes registrables de propiedad del contribuyente. De manera complementaria, se deberá verificar la información disponible en el Sistema de Información General de Consultas (SIGCO, ex SIFA) respecto de los bienes adquiridos que pueden haber sido reportados vía el PDT Notarios.

En este caso, no constituye patrimonio omitido la existencia de activos fijos registrados como gastos por el contribuyente, debiendo repararse su deducción de la renta neta en aplicación de lo señalado por la Ley del Impuesto a la Renta.

- e) Otros activos:** el saldo a favor del impuesto general a las ventas, y los pagos a cuenta y saldos favor de ejercicios anteriores para el impuesto a la renta, deben estar reflejados en el activo del contribuyente fiscalizado. Muchas veces se detecta que el contribuyente arrastra constantemente saldos a favor del impuesto general a las ventas en las declaraciones-pago mensuales, pero este hecho no es reflejado en los saldos finales del balance general. Si se presentan estos casos, en los cuales los saldos no figuran en balance general, debe incrementarse el activo y por ende existiría un incremento patrimonial.

### 2.6.1.2. Verificaciones en las cuentas del pasivo

De las verificaciones efectuadas a estos rubros se podrá determinar pasivos inexistentes al comprobarse que se ha registrado en los libros o registros de contabilidad pasivos que no eran tales al cierre del balance general, debido a que a dicha fecha se encontraban debidamente cancelados.

Lo que se busca es demostrar que el pasivo registrado o declarado no existe como tal; es decir, el contribuyente indica tener un pasivo al cierre del ejercicio, pero previo cruce de información (reporte de información que precisa el número del comprobante de pago, RUC y nombre o razón social del proveedor, fecha de cancelación, importes y fecha de los pagos parciales), la Administración Tributaria demuestra que dichos pasivos o parte de ellos fueron cancelados antes del cierre del ejercicio. De ser así, al disminuirse el monto del pasivo, se produce un incremento en el patrimonio del contribuyente, en aplicación de la ecuación contable citada.

En este sentido, los pasivos referidos en este artículo son aquellos originados en costos o gastos debidamente acreditados por el contribuyente durante la fiscalización, respecto de los cuales solo se cuestiona el monto pendiente de pago al cierre del ejercicio.

En este caso se podría hablar de los pasivos inexistentes registrados para disminuir el patrimonio<sup>62</sup>.

Asimismo, es importante tomar en cuenta que el pasivo no sustentado (o pasivo inexistente) debe ser atribuido al periodo que corresponda. Por ejemplo, si al 31 de diciembre de 2010 se verifica que el saldo de la cuenta (42 facturas por pagar) está conformado por facturas que ya fueron canceladas en el 2009 y 2010, las facturas correspondientes al ejercicio 2009 no deben ser incluidas en el 2010 para la determinación del pasivo no sustentado (criterio recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución n.º 03933-4-2006).

Entre otras verificaciones, se sugiere realizar las siguientes:

- a) **Proveedores:** se debe verificar la existencia y la conformidad con los importes declarados o registrados por el contribuyente al cierre del ejercicio, en vista de que se presentan casos en los cuales el contribuyente muestra pasivos, que han sido cancelados al cierre del balance general. Para ello, la Administración Tributaria deberá realizar un cruce de información (circularización) con los proveedores del contribuyente.

En este caso, no es suficiente contar con reportes de las ventas del proveedor donde figuren las compras del contribuyente fiscalizado, así como las fechas de cancelación de dichas compras. Se debe obtener fotocopia certificada de los comprobantes de pago en los cuales se constate discrepancias; verificar en los libros contables del proveedor si estos comprobantes de pago están pendientes de cancelación y por qué importes; y verificar estados de cuenta, recibos, *vouchers* de caja u otro tipo de documentación contable que acredite el pago o la cancelación de estas compras.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, al igual que en el caso de las presunciones contenidas en los artículos 66 y 67 del Código Tributario, para una mejor operatividad en la programación y realización de las auditorías se puede trabajar inicialmente con los reportes emitidos por los informantes o proveedores, con la salvedad que antes de haber concluido el proceso de fiscalización se deberá contar con la documentación sustentatoria proporcionada por el informante, que deberá ser obtenida de acuerdo con los procedimientos descritos (ver resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 02289-4-2006, 01095-6-2006, 11110-3-2007, 3255-3-2009, 0454-5-2009, 09794-1-2009, 06539-3-2009, 06758-3-2009, 02164-3-2010, 08457-5-2009 y 11679-1-2009).

- b) **Tributos:** se debe verificar que la deuda tributaria que figura registrada por el contribuyente al cierre del ejercicio efectivamente existe, mediante el uso de los sistemas informáticos de la Administración Tributaria. El saldo deudor de este rubro debe ser reflejado en el activo.

<sup>62</sup> Resolución del Tribunal Fiscal n.º 751-2-2001: «Adicionalmente, indica que no puede calificarse el pasivo declarado como falso pues ello solo podría originarse cuando las facturas o las operaciones de compra hayan sido falsas, situación que en su caso no ha sido observada por la Administración. Sobre este punto, es necesario mencionar que las dos circunstancias enunciadas por el recurrente no son las únicas que pueden implicar la declaración de pasivos falsos. Para tal efecto, debe entenderse que un pasivo es considerado como falso cuando las acreencias que lo conforman son inexistentes» (p. 3).

- c) **Anticipos recibidos de clientes:** se debe realizar el cruce de información (circularización) a efectos de verificar los adelantos y anticipos recibidos por el contribuyente. En caso de que el cliente fuera un generador de rentas de tercera categoría, se debe verificar que al cierre del ejercicio estén reflejados dichos anticipos en los saldos de su balance general y en sus libros y registros contables.
- d) **Cuentas por pagar diversas:** frecuentemente se presentan casos en los cuales, dado que el contribuyente no cuenta con la disponibilidad de fondos para sustentar los pagos que debe realizar, y con la finalidad de no mostrar déficit en el libro de caja, se registran préstamos de terceros o de socios muchas veces inexistentes. En este caso, se tiene que requerir al prestamista para que confirme si ha realizado dicho préstamo y acredite su capacidad económica. Si el «prestamista» confirma la realización del préstamo, a pesar de no contar con capacidad económica para realizar el mismo, la Administración Tributaria no puede desconocer la existencia de este pasivo del contribuyente. En estos casos, la Administración Tributaria deberá fiscalizar por incremento patrimonial al prestamista, de ser el caso<sup>63</sup>.

Según lo resuelto por el Tribunal Fiscal en las resoluciones n.º 0463-4-2001, 0821-4-1997, 0248-2-1998 y 0001-3-1999, el hecho de que el prestamista no acredite tener suficiente capacidad económica para realizar un préstamo no debe originar que la Administración Tributaria se repare o desconozca el pasivo del contribuyente.

Asimismo, se pueden presentar casos en los cuales el contribuyente, con el propósito de sustentar la inexistencia de pasivos al cierre del ejercicio, presente contratos de préstamos simulados y que incluso no figuran registrados en la contabilidad del contribuyente. Ante esta situación, la Administración Tributaria tiene que corroborar y merituar las pruebas ofrecidas por el contribuyente a efectos de validar o no estos supuestos préstamos.

Al respecto, en la Resolución n.º 1139-2-2002, el Tribunal Fiscal hace la siguiente precisión que sería materia de evaluación en cada caso específico:

Que estando los saldos de las cuentas por pagar registradas en los libros contables son aquellos resultantes de operaciones incluidas en la contabilidad de la recurrente, dichos saldos de ninguna manera podrían ser sustentados con documentos de operaciones que nunca fueron contabilizadas y que por tanto no influyeron en su determinación.

En los casos que la Administración Tributaria demuestre a través de manifestaciones del propio «prestamista» así como obtenga otros elementos que demuestren que la operación fue simulada, se procederá a aplicar, de corresponder, la presunción establecida en el artículo 72-A del Código Tributario («Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias»), a la empresa fiscalizada, en la

<sup>63</sup> Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (artículos 52 y 91 de la Ley del Impuesto a la Renta).

medida que el ingreso de efectivo sustentando en el préstamo simulado nunca se produjo.

Asimismo, se debe tener presente que la determinación de la renta neta es un buen indicador de la capacidad para contribuir a las finanzas del Gobierno.

Finalmente, tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5 de la Ley n.º 28194, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuatario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo<sup>64</sup>.

## 2.6.2. Determinación del impuesto a la renta y del impuesto general a las ventas

Si se determina un incremento en el activo o una disminución en el pasivo del contribuyente, al cierre del ejercicio fiscalizado se procederá a determinar el patrimonio real para compararlo con el patrimonio declarado o registrado. En este sentido:

### **Patrimonio omitido = Patrimonio real – Patrimonio declarado o registrado**

El patrimonio real es el determinado por la Administración Tributaria ya sea como resultado del ajuste del activo o del pasivo registrado o declarado al cierre del ejercicio por el contribuyente. Además, la renta neta es un buen indicador de la capacidad para contribuir a las finanzas del gobierno (Blum & Kalven, 1963).

En este caso se presumen ingresos omitidos que equivalen al patrimonio no declarado o no registrado por un coeficiente<sup>65</sup>, según se detalla a continuación:

#### Ventas declaradas

---

Valor de bienes en existencia  
al final del ejercicio

<sup>64</sup> Último párrafo del artículo 8 de la Ley n.º 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía (ITF).

<sup>65</sup> Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05195-5-2006: «Que dicho coeficiente, en el ámbito del análisis de los estados financieros, principalmente dentro del análisis de la gestión o actividad de una empresa, es conocido como el "índice de rotación de inventarios" que, precisamente, resulta de dividir el costo de la mercadería vendida entre el inventario, pero, como se señala en el Diccionario Kohler para Contadores, en la práctica la relación de las ventas y el inventario es la versión que más se utiliza. Que el razonamiento financiero que se tiene al determinar este índice es que con dicha relación se mide, entre otros, el número de veces que se vende durante un año el inventario promedio de una compañía y el número de veces que esta inversión va dirigida al mercado, en buena cuenta, la rotación de inventarios mide la eficiencia con la cual se han empleado los inventarios disponibles para la generación de ventas» (p. 7).

A efectos de determinar cuáles son los «bienes en existencia», en distintos pronunciamientos del Tribunal Fiscal se estableció que el valor de bienes en existencia al final del ejercicio viene a ser el rubro realizable (criterio establecido en el Informe n.º 215-2003-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica)<sup>66</sup>.

Si se trata de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contarán con existencias<sup>67</sup>, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior 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 o actividad similar.

Ventas o ingresos

---

Patrimonio neto

En este caso, el monto de los ingresos omitidos se determinará según la siguiente operación:

$$\text{Ingresos Omitidos} = \text{Patrimonio Omitido} \times \text{Coeficiente}$$

Se ha previsto que el monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme con lo dispuesto en la presente presunción.

### 2.6.3. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

En un caso resuelto por el Tribunal Fiscal, el contribuyente no registró en su libro caja y libro diario el ingreso de dinero por concepto de préstamos realizados por su proveedor; sin embargo, en el balance al 31 de diciembre de 1997 muestra cuentas por pagar a su proveedor. Por su parte, en la declaración jurada del proveedor no se reflejan cuentas por cobrar; por lo tanto, se concluye la existencia de pasivos falsos, incrementándose por consiguiente el patrimonio del contribuyente fiscalizado (criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1139-2-2002).

<sup>66</sup> Activo realizable: son todos los bienes y materiales de una empresa que son almacenados para ser vendidos, o incluidos en el proceso productivo. Recibe el mismo nombre el grupo de cuentas del activo circulante del balance que incluye las siguientes partidas: mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados (Andersen, 1997). Incluye los bienes que posee la empresa destinados a la venta en el curso normal de las operaciones, los que se hallen en proceso de fabricación de productos y los que se utilizarán en la fabricación de otros a ser vendidos, para consumo de la propia empresa o en la prestación de servicios (numeral 1.106 de la Resolución Conasev n.º 103-99-EF/94.10).

<sup>67</sup> Según pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05195-5-2006, para un contribuyente que tiene como actividad económica la prestación de servicios de preparación de alimentos no es correcto (para el cálculo del coeficiente) tomar como base el monto de las existencias declaradas, ya que los mismos corresponden a insumos empleados en la preparación de alimentos. El colegiado señala que el *ratio* se ve distorsionado si se considera en el denominador existencias que no son el producto materia de venta, más aún si con un pronunciamiento de determinación sobre base presunta se intenta establecer partiendo de un hecho conocido el monto que razonablemente (con base en un criterio lógico) de forma presuntiva obtuvo como ingresos el contribuyente.

## 2.7. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero (artículo 71 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 71.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS ABIERTAS EN EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO

Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.

Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros - Ley N° 26702 y normas modificatorias.

**Tabla 9**

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero*

<p><b>Supuesto causal</b></p>	<p>Del artículo 64 del Código Tributario, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Numeral 4: «El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».</li> <li>b) Numeral 3: «El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Esta misma obligación es para aquel deudor tributario que no está obligado a llevar contabilidad completa respecto de los documentos relacionados con hechos generadores de</li> </ul>
-------------------------------	--

	obligaciones tributarias».
<b>Hecho cierto</b>	<p>Se contemplan dos situaciones:</p> <p>a) Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero operadas por el deudor tributario o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados; o</p> <p>b) Cuando el deudor tributario está obligado o requerido por la Administración Tributaria a declarar o registrar las referidas cuentas pero no lo hizo.</p>
<b>Procedimiento presuntivo</b>	Para cualquiera de las dos situaciones señaladas la Administración Tributaria podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.
<b>Obligación presunta</b>	<p>La imputación se realiza de acuerdo con el artículo 65 del Código Tributario.</p> <p><b>Para el impuesto general a las ventas:</b> se imputará el nivel de ingresos presuntos como ventas en cada uno de los meses del ejercicio.</p> <p><b>Para el impuesto a la renta:</b> las ventas o los ingresos determinados se consideran renta neta.</p>

Este artículo establece la presunción de ingresos omitidos del contribuyente por diferencias entre los depósitos en sus cuentas abiertas en empresas del sistema financiero debidamente sustentadas y entre aquellas que no lo están.

En su primer párrafo, el artículo 71 establece que

cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados<sup>68</sup> y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

Este método de presunción tiene como supuesto que la Administración Tributaria deba conocer el movimiento bancario del deudor tributario respecto de sus operaciones pasivas (depósitos), las que, como se sabe, se encuentran garantizadas por el secreto bancario, el cual tiene la categoría de un derecho constitucional según lo establece el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución

<sup>68</sup> El artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo n.º 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo n.º 045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001, establece las situaciones que configuran como conjunto económico o vinculación económica.

Política del Estado de 1993, resultando únicamente excepcional su levantamiento a pedido del juez, el fiscal de la Nación o una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley, y siempre que se refiera al caso materia de investigación.

### 2.7.1. Procedimiento para determinar las diferencias no sustentadas en las cuentas abiertas en empresas del sistema financiero

Una vez que se cuente con la información proporcionada por las empresas del sistema financiero, respecto de todas las operaciones pasivas realizadas por el contribuyente fiscalizado (todas las acreditaciones realizadas en sus cuentas corrientes, de ahorros u otros tipos de cuentas bancarias), o si este hubiese presentado dicha información a requerimiento expreso de la Administración Tributaria, es necesario:

Verificar en los estados de cuenta bancaria qué operaciones corresponden propiamente a «depósitos», sea en efectivo, cheques u otro medio de pago, y cuáles corresponden a otros tipos de acreditaciones en cuenta, tales como préstamos (recibidos u otorgados), aportes de accionistas o socios, intereses, descuento de letras, transferencias entre cuentas del mismo contribuyente, anulación de cheques, corrección de operaciones, etc.

Precisar que no puede asumirse que todas las «acreditaciones» que se realizan en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero corresponden propiamente a depósitos. Existen reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal que declaran la nulidad de las resoluciones emitidas cuando se procedió a tomar como referencia la totalidad de acreditaciones efectuadas en una cuenta bancaria por parte del contribuyente fiscalizado.

Como se observa, el primer paso para aplicar esta presunción será determinar de forma mensual o anual el monto de los depósitos efectuados en la(s) cuenta(s) que opera el contribuyente, en función de los estados de cuenta u otros documentos proporcionados que muestren el movimiento o las acreditaciones efectuadas en dichas cuentas.

Cabe precisar que el Código Tributario también tiene prevista la posibilidad de incluir en este monto mensual o anual, los depósitos efectuados en cuentas de terceras personas vinculadas (accionistas, socios o partícipes, representantes legales, empresas vinculadas, familiares de los accionistas, socios o partícipes, empleados que ejerzan cargos directrices, etc.), en la medida que se acredite que dichas personas se encuentran vinculadas al contribuyente y que efectivamente se ha realizado acreditaciones en su cuenta relacionadas con las operaciones propias del contribuyente (por ejemplo, en algunos casos se ha verificado que el importe de las ventas de la empresa fiscalizada no es depositado directamente en las cuentas de la empresa, sino de uno o varios de los socios de la misma, en algunos casos, para evadir el control fiscal).

Si no se puede establecer vinculación entre el contribuyente fiscalizado y el tercero (persona natural), quien es titular de la cuenta, se deberá fiscalizar a este



último, pudiendo la Administración Tributaria aplicar la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (base legal: artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 59 y 60 del reglamento de la referida ley).

Luego de determinar el monto de los depósitos efectuados por el contribuyente en sus cuentas bancarias o las de terceros que pudieran estar vinculados, según la información de los estados de cuenta bancaria u otro tipo de documentación, se debe determinar en función de los libros y registros contables del contribuyente y su documentación sustentatoria cuál es el monto de los depósitos mensuales o el depósito anual, que se encuentran debidamente sustentados en función de la documentación contable, tales como cobranzas de ventas, cobranzas de préstamos al personal, familiares, accionistas o socios, transferencias de fondos entre cuentas de la empresa, préstamos obtenidos, abono de intereses, aportes de accionistas o socios, etc.

Respecto de la revisión de los libros y registros contables es necesario indicar que el registro de ventas no acredita por sí solo la realización de cobranzas de ventas y su depósito de forma mensual, en vista de que en este registro por un lado se registran las ventas al contado y aquellas realizadas al crédito. De otro lado, aun si todas las ventas fueran realizadas al contado, no significa que necesariamente fueron depositadas en las cuentas bancarias de la recurrente. Asimismo, es necesario recordar que no todos los depósitos se originan en ventas, sino que puede existir una variedad de supuestos distintos a las ventas que pueden sustentar un depósito en una cuenta bancaria (por ejemplo, préstamos de los accionistas).

El registro contable, que en este caso será la base para determinar qué depósitos se encuentran debidamente sustentados, es el libro caja, en la medida que este registro detalle los movimientos de efectivo desde y hacia las cuentas bancarias del contribuyente o terceros, lo cual es obligatorio de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y normas modificatorias.

En este punto es necesario mencionar que el llevado del libro caja no es obligatorio para los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT en el ejercicio gravable anterior, en conformidad con el artículo 65 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 38 de su reglamento. En este caso, deberá revisarse el diario de formato simplificado, en la medida que este libro detalle los movimientos de efectivo desde y hacia las cuentas bancarias del contribuyente o terceros, lo cual es obligatorio de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5-A del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y normas modificatorias. Para aquellos perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales superen las 150 UIT en el ejercicio gravable anterior, al encontrarse obligados a llevar contabilidad completa, de acuerdo con el artículo 65 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán llevar el libro caja y bancos, el cual forma parte de la contabilidad completa conforme lo señala el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia n.º

234-2006/SUNAT, y en la forma que lo dispone el artículo 13 de la mencionada resolución de Superintendencia.

Con base en el libro caja o diario de formato simplificado se debe determinar de forma mensual o anual el monto de las cobranzas de ventas, préstamos recibidos de terceros, transferencias entre cuentas bancarias, cobranzas de préstamos, aportes de accionistas o socios y cualquier otro tipo de operación que haya significado un ingreso de efectivo en la contabilidad del contribuyente y que haya sido depositado en las cuentas bancarias del contribuyente, los accionistas o socios, los empleados con cargos directrices o un tercero vinculado.

En este sentido, y a efectos de sustentar adecuadamente este reparo, es fundamental obtener una copia certificada por un fedatario de SUNAT, o con la firma y el sello del contribuyente o su representante legal del libro caja o diario de formato simplificado, por los periodos tributarios materia de fiscalización, así como del inventario inicial y final del ejercicio fiscalizado (de ser el caso) obtenidos del libro de inventarios y balances. Esto sirve para tener sustento de los saldos iniciales y finales de las cuentas contables caja y bancos, así como de las cuentas por pagar y cuentas por cobrar, con el fin de evitar cualquier posible adulteración por parte del contribuyente.

Por la diferencia existente entre el monto de los depósitos mensuales o anuales verificados según los estados de cuentas bancarias u otro tipo de documentación sustentatoria del contribuyente, y los depósitos debidamente sustentados según los libros, los registros contables y la documentación sustentatoria respectiva, se presumirá la existencia de ingresos omitidos.

### 2.7.2. Determinación del IGV, ISC e impuesto a la renta como resultado de la aplicación de la presunción

Una vez determinado el monto de las ventas o los ingresos omitidos, de forma mensual o anual, en conformidad con el artículo 65-A del Código Tributario:

Para efectos del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo:

- Estos incrementarán las ventas o los ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento de forma proporcional a las ventas o los ingresos declarados o registrados.
- En caso de que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será de forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.
- En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

- Las ventas o los ingresos se consideran ventas gravadas siempre que el contribuyente realice algún tipo de operación gravada, no gravada o exportación.

Para efectos del impuesto a la renta:

- Las ventas o los ingresos se consideran renta neta de tercera categoría del ejercicio al que corresponda.

### 2.7.3. Consideraciones generales para la aplicación de la presunción

- No es procedente que a fin de determinar diferencias no sustentadas, la Administración Tributaria compare el total de «abonos» bancarios efectuados en determinados meses contra el total de ventas de dichos meses, en vista de que el procedimiento previsto en el artículo 71 del Código Tributario dispone que los ingresos omitidos deben establecerse por la diferencia entre los depósitos efectuados por el contribuyente y los depósitos debidamente sustentados. Es decir, solo puede presumirse por la diferencia de los depósitos debidamente sustentados, dado que no resultará razonable considerar como depósitos bancarios el total de abonos en las cuentas corrientes, por cuanto los abonos pueden corresponder a diversas operaciones, tales como abono de intereses; transferencias de cuentas del mismo contribuyente; abono por préstamos bancarios en efectivo o cheques; descuento de letras; extorno de cheques devueltos; aportes de accionistas o socios; préstamos recibidos de accionistas o socios y/o familiares; devolución de préstamos otorgados a accionistas o socios, familiares, terceros y/o empleados; etc. (criterio adoptado por las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 1064-3-2002, 0605-5-2001, 0632-4-2000, 0282-3-1999, 0155-2-2001, 00696-2-2009 y 08795-2-2009).
- Al comparar los abonos efectuados en las cuentas bancarias del contribuyente con las ventas según el registro de ventas no se considera que las operaciones anotadas en el mismo no tienen relación directa con los movimientos de las cuentas bancarias, pues en este se anotan todas las transacciones realizadas en cada mes, tanto al contado como al crédito; es decir, las que implican movimiento de efectivo como las que no tienen ninguna incidencia en caja (criterio adoptado por las resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 0155-2-2001 y 9535-3-2001).
- El hecho de que el contribuyente no cumpla con presentar o exhibir la documentación que sustente el movimiento de sus cuentas bancarias, habiéndose dejado constancia expresa de ello en los resultados del requerimiento emitido, implica que se ha incurrido en el supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 64 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (criterio adoptado por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1064-3-2002).
- Una vez que se obtenga el monto de las diferencias no sustentadas, a efectos de hallar la base imponible del impuesto general a las ventas, estos «ingresos

omitidos» determinados sobre base presunta se consideran como «valor de venta», no siendo procedente dividir el monto de los mismos entre 1.19, puesto que los mismos representan precios de venta, en vista de que dicho procedimiento no se encuentra previsto en el artículo 71 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (criterio adoptado por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1064-3-2002).

## 2.8. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestación de servicios (artículo 72 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### **Artículo 72.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO EXISTA RELACIÓN ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCIÓN OBTENIDA, INVENTARIOS, VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS**

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.
- ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.
- iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.

En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.

Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el artículo 69, cuando corresponda.

**Tabla 10**

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos realizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestación de servicios*

<p><b>Supuesto causal</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario: «La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud ...; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario».</li> <li>o Numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario: «El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».</li> </ul>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración Tributaria.</p>
<p><b>Procedimiento</b></p>	<p>A fin de determinar los ingresos gravados omitidos se considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases,</p>

<b>presuntivo</b>	suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados. Para esto se podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación para determinar los coeficientes de producción. En caso de no ser proporcionados o ser insuficientes, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios coeficientes.
<b>Obligación presunta</b>	<p>La imputación se realiza de acuerdo con el artículo 65 del Código Tributario:</p> <p><b>Para el impuesto general a las ventas:</b> se imputará el nivel de ingresos presuntos como ventas en cada uno de los meses del ejercicio.</p> <p><b>Para el impuesto a la renta:</b> las ventas o los ingresos determinados se consideran renta neta.</p>

A partir del 2004<sup>69</sup> esta presunción fue modificada de forma significativa, estableciendo que para determinar los ingresos o las ventas omitidas se podrá utilizar una de las materias primas, envases, embalajes, suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto o el servicio prestado por el deudor tributario, o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o prestar el servicio. Asimismo, se estableció un procedimiento para valorar adecuadamente las diferencias encontradas entre la producción determinada por el deudor tributario y la establecida por la Administración Tributaria.

Para estos efectos, la Administración Tributaria podrá solicitar al contribuyente informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación, para determinar los coeficientes de producción. En caso de que no sean proporcionados o que sean insuficientes, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios coeficientes.

El presente método de presunción tiene por finalidad establecer la diferencia en unidades producidas en función de la cantidad de insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas; la misma que debe ser sumamente cuidadosa y realizar particularmente un verdadero análisis técnico en el proceso, el cual debe atender necesariamente a sus circunstancias particulares, como el tipo de negocio, la tecnología de la máquina utilizada, las mermas y los desmedros propios del giro del negocio, entre otros, o simplemente a la eventualidad que lleva los costos de manera errada, sin dejar de lado la realidad económica del contribuyente fiscalizado.

<sup>69</sup> Modificación introducida por el artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 941, publicado el 20 de diciembre de 2003, vigente a partir del 1 de enero de 2004.

## 2.9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias (artículo 72-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 72-A.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR LA EXISTENCIA DE SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS DE EFECTIVO Y/O CUENTAS BANCARIAS

Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el saldo negativo sea diario:

i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.

ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

b) Cuando el saldo negativo sea mensual:

i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción se aplica a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Tabla 11

*Esquema de la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias*

<b>Supuesto o causal</b>	<p>Del artículo 64 del Código Tributario:</p> <p>a) Numeral 2: 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.</p> <p>b) Numeral 4: «El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».</p>
<b>Hecho cierto</b>	<p>Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias.</p>
<b>Procedimiento presuntivo</b>	<p>Se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.</p>
<b>Obligación presunta</b>	<p><b>IGV e ISC:</b> las ventas o los ingresos omitidos se imputarán al periodo requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias. Asimismo, estas omisiones se considerarán como operaciones gravadas de realizar el contribuyente operaciones gravadas exclusivamente, comunes o exportaciones, como lo establece el inciso b del primer párrafo del artículo 65-A del Código Tributario.</p> <p><b>Renta:</b> las omisiones halladas se considerarán renta neta de cada ejercicio comprendido en el requerimiento.</p>

La presente presunción se origina del análisis de los flujos de efectivo o bancarios, del cual puede desprenderse que los egresos registrados sobrepasan en una determinada fecha el saldo inicial más los ingresos. Dicha diferencia en exceso podría determinar ingresos omitidos de registrar (operaciones realizadas al margen de la contabilidad) o también podría tener como origen un error contable.

### 2.9.1. Saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias

Los saldos negativos a los que se refiere la presente presunción se determinan cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diaria o



mensualmente exceden el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

En este caso se debe realizar una precisión respecto de los conceptos de «constatados» y «determinados», puesto que el primer término se refiere a lo verificado, cotejado, comprobado, etc.; es decir, efectuar cualquier procedimiento que permita validar un hecho cierto, mientras que el segundo término se refiere a dar por cierto jurídicamente (con base en lo señalado en las normas contables o jurídico-tributarias) lo que se ha verificado o validado.

Es decir, los términos referidos no pueden ser conectados con la disyunción «o», dado que, en el procedimiento de base presunta, para establecer el «hecho cierto», necesariamente deben concurrir ambas circunstancias, como es la constatación y determinación, por lo que se debería cambiar a la conjunción «y».

En el caso del saldo negativo mensual el saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día de cada mes.

Se debe tener presente que el saldo inicial del periodo en que se indica el procedimiento de flujo de ingresos y egresos será necesariamente el que figure en su libro caja, el mismo que debe ser corroborado con el libro de inventarios y balances, ya que el saldo inicial de caja se constituye como un activo disponible en el balance del contribuyente. En caso de que dichos saldos sean diferentes, se procederá a requerir al contribuyente que sustente tal diferencia. Si esta no es sustentada se tomará el saldo del libro caja, al margen de la determinación de la causal de la presunción establecida en el inciso 2 del artículo 64 del Código Tributario.

Se debe hacer hincapié en el hecho de que los egresos deben ser constatados o determinados debido a que la finalidad de la presunción es que en su determinación no solo se consignen los egresos detectados mediante la revisión de la documentación contable exhibida o presentada por el contribuyente, sino que abarque todos aquellos egresos sobre los que la Administración Tributaria ha tomado conocimiento como resultado de fiscalizaciones anteriores, la revisión realizada o informaciones proporcionadas por terceros (COA, DAOT, DAR, cruces de información, denuncias, etc.).

En cuanto a los ingresos, estos deben ser tomados de la información proporcionada por el contribuyente a fin de establecer las diferencias o los denominados saldos negativos.

Al respecto, se indica que constatar o determinar los saldos negativos implica efectuar un seguimiento documentario de los ingresos (caja ingresos y documentos de caja ingresos) y egresos (caja egresos y documentos de egresos de caja) diarios o mensuales, según el procedimiento de registración, para determinar si son reales o fehacientes.

Se debe tener en cuenta que toda contabilidad cuadra, debido a que cuando se tienen mayores egresos producto de la no facturación de ventas, el registro de

gastos sobrevaluados, los comprobantes de compras o gastos por operaciones inexistentes, etc., los contribuyentes, para subsanar contablemente estas diferencias, efectúan el cuadro de su contabilidad con préstamos efectuados por los dueños de la empresa, por terceros o por empresas vinculadas.

Ante esta situación, en razón a que en un procedimiento de presunción se tiene que dejar bien configurado el hecho base, se tendría que efectuar cruces de información e iniciar otra orden de fiscalización para efectos de verificar la realidad o fehaciencia de la información registrada por el contribuyente en su libro caja como ingresos.

Asimismo, si se tratara de operaciones con terceros en la modalidad de préstamos obtenidos, se aplicarían intereses presuntos al prestamista, dejándose sentado en el REF tal situación para una posterior fiscalización al prestamista, y si se trata de operaciones con vinculados se aplicarían los precios de transferencia.

Antes de determinar que los saldos negativos determinados constituyen ventas o ingresos omitidos se debe descartar los errores de contabilización, para lo cual se validarán los mismos comparando los comprobantes de pago con los libros contables. Si no se pudiera encontrar fundamento a esta diferencia se presumirá que el saldo acreedor en la caja tiene su origen en ingresos no contabilizados.

En el caso de que los contribuyentes acrediten alguna acción u omisión en el registro aduciendo «error contable», estos deben ser evaluados en el proceso de fiscalización verificando la información de soporte para constatar si efectivamente se trata de un error cierto, simulado o mal intencionado, dado que en primer lugar el error debió ser corregido por el contribuyente inmediatamente después de que fue detectado, según lo establecido en la NIC 8.

### 2.9.2. Procedimiento para determinar los saldos negativos

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del artículo 72-A del Código Tributario:

- a) Cuando el saldo negativo sea diario:
  - i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.
  - ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.
- b) Cuando el saldo negativo sea mensual:
  - i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

En caso de los procedimientos señalados en los ítems anteriores, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Los ingresos verificados en las cuentas bancarias del Sistema Financiero Nacional deben corresponder a operaciones del giro del negocio, de inversión o de financiamiento. En el caso de que se trate de ingresos de caja que no figuren en cuentas bancarias del Sistema Nacional, si resulta posible deben ser acreditados con medios de pago si este último es mayor a S/ 3500 o \$ 1000, en virtud de lo dispuesto en la Ley n.º 28194.
- En el caso de un contribuyente al que le pagan o recibe un anticipo y no emite comprobante de pago, dicho ingreso no va a estar sustentado, pero sí hubo ingreso de dinero. En esta situación se debería verificar la verdadera naturaleza de esta transacción para descartar un ingreso de dinero no sustentado.
- En el caso de un contribuyente-exportador al que desde el exterior le depositan un anticipo, aquel está en la obligación de emitir comprobante de pago.
- Otra situación que se debe tener en cuenta en un proceso de flujo de ingresos y egresos de efectivo se da cuando un contribuyente tiene embargadas sus cuentas bancarias y algunas ventas efectuadas superan los montos de bancarización, por lo que no le pueden pagar en efectivo. Si un cliente le tiene que pagar y opta, previo acuerdo, por que no le deposite la deuda en sus cuentas sino que le pague a sus acreedores (bancarizado), en este caso no habrá ingreso de dinero pero sí cancelación de deudas. En este caso también se debería analizar cada operación en concreto, debiendo estar acreditado el problema financiero y el correspondiente ingreso.
- Asimismo, cuando constatamos operaciones de sobrevaluación o subvaluación, u operaciones inexistentes, se tiene que efectuar cruces de información, lo que muchas veces demora demasiado, insumiendo mucho tiempo el auditor para la comprobación de las operaciones de ingresos y egresos.
- Otro tema importante que se presenta en la práctica es que hay empresas que compran bienes sin comprobantes de pago a un monto «X» y luego se emite la liquidación de compra por un monto superior, se verifica el movimiento de efectivo y no cuadra.
- Además, hay empresas que contabilizan comprobantes de pago por operaciones inexistentes, por los cuales solo se efectúa el pago de una comisión. Igualmente se verifica el movimiento de efectivo y no cuadra.

El problema consecuente de tales omisiones contables es que estas empresas no facturan el 100 % de sus operaciones, y producto de ello dichos

ingresos son cuadrados con préstamos de terceros, los mismos que muchas veces no son bancarizados.

### 2.9.3. Determinación del IGV, ISC e impuesto a la renta como resultado de la aplicación de la presunción

En el penúltimo párrafo del presente artículo se establece que «las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias».

Cabe indicar que la presente presunción analiza flujos diarios o mensuales y además es aplicable exclusivamente a contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría.

Por lo tanto, para efectos del impuesto general a las ventas y del impuesto selectivo al consumo, la omisión determinada se imputará a cada uno de los meses a los que corresponde el saldo negativo que le dio origen y siempre que este se encuentre dentro de los periodos del requerimiento.

Y, para efectos del impuesto a la renta, la omisión estará determinada por la sumatoria de omisiones de los meses que comprenden un ejercicio tributario de renta y se considerará renta neta.

Para efectos del IGV los montos indicados incrementarán la base imponible de los meses en que se determinaron y para efectos del impuesto a la renta incrementarán el resultado determinado por el contribuyente en su declaración jurada anual.

## 2.10. Presunción de renta neta o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios (artículo 72-B del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 72-B.- PRESUNCIÓN DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONÓMICOS TRIBUTARIOS

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar la renta neta y/o ventas omitidas según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

Esta presunción se aplicará a las empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último

caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.

Los coeficientes serán aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

El monto de la Renta Neta omitida será la diferencia del monto de la Renta Neta presunta calculada conforme lo dispuesto en el párrafo siguiente menos la Renta Neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio materia del requerimiento.

Para el cálculo del monto de la Renta Neta presunta del ejercicio materia del requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo con las normas legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, solo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.

**Tabla 12**

*Presunción de renta neta o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios*

<b>Supuesto o causal</b>	Se requiere desarrollo normativo adicional.
<b>Hecho cierto</b>	Se requiere desarrollo normativo adicional.
<b>Procedimiento presuntivo</b>	Cuando se complete su regulación, SUNAT podrá determinar la renta neta o las ventas omitidas, según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
<b>Obligación presunta</b>	$\text{Renta Neta Omitida} = \text{Renta Neta Presunta} - \text{Renta Neta Declarada}$ $\text{Ventas o Ingresos Omitidos} = \text{Valor Agregado determinado por SUNAT} - \text{Valor Agregado de las declaraciones juradas mensuales}$

Para el impuesto a la renta de tercera categoría se determina la renta neta presunta de la siguiente manera:

$$\text{Renta Neta Omitida} = \text{Renta Neta Presunta} - \text{Renta Neta Declarada}$$

De acuerdo con el artículo 72-B del Código Tributario, el monto de la renta neta presunta del ejercicio materia del requerimiento se calculará de la siguiente forma:

se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo con las normas legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, solo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.

Para la determinación del impuesto general a las ventas, las ventas o los ingresos omitidos se calcularán de acuerdo con:

### **Valor Agregado determinado por SUNAT – Valor Agregado de las declaraciones juradas mensuales**

El mismo artículo del Código Tributario determina que para la obtención del valor agregado determinado por SUNAT en los periodos comprendidos en el requerimiento

se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la sumatoria del total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal que hubiere consignado el deudor tributario en las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas de los períodos antes indicados.

De existir adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los periodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de la tasa del impuesto general a las ventas más el impuesto de promoción municipal, entre 100. El monto obtenido de esta manera se adicionará a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas exclusivamente<sup>70</sup>.

Las ventas o los ingresos omitidos determinados para el impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo incrementarán las ventas o los ingresos declarados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento de forma proporcional a las ventas o los ingresos declarados.

La omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Debe precisarse que esta presunción se aplicará excepcionalmente, más allá de que se configuren los supuestos establecidos por el artículo 64 del Código Tributario. En este sentido, la SUNAT establecerá las pautas para su debida aplicación.

A la fecha no han sido aprobados los coeficientes por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas.

## **2.11. Presunción de ingresos omitidos u operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas (artículo 72-C del Texto Único Ordenado del Código Tributario)**

<sup>70</sup> Modificación efectuada por el Decreto Legislativo n.º 953 publicado el 5 de febrero de 2004.

**Fórmula Legal****Artículo 72-C.- PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS Y/O OPERACIONES GRAVADAS OMITIDAS EN LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS**

La presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas, se determinará mediante la aplicación del control directo a dicha actividad por la Administración Tributaria, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) De la cantidad de salas o establecimientos a intervenir

a.1 La Administración Tributaria verificará la cantidad de salas o establecimientos en los cuales el deudor tributario explota los juegos de máquinas tragamonedas.

a.2 Del número de salas o establecimientos verificados se determinará la cantidad de salas o establecimientos que serán materia de intervención por control directo, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Número de salas o establecimientos donde el deudor tributario explota máquinas tragamonedas	Cantidad de salas o establecimientos donde aplicar el control directo para efectuar la determinación presunta
Solo 1	1
De 2 hasta 6	2
De 7 hasta 29	4
De 30 a más	6

b) De las salas o establecimientos seleccionados donde aplicar el control directo para determinar los ingresos presuntos

Establecido el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario en las que se debe efectuar el control directo de ingresos, cuando la cantidad de salas o establecimientos sea única, el control se efectuará sobre dicha sala o establecimiento. Cuando el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario sean dos (2) o más, para determinar cuáles serán las salas o establecimientos materia de dicho control, se seguirá las siguientes reglas:

b.1 Si el deudor tributario ha cumplido con presentar sus declaraciones juradas conforme lo dispuesto por las normas sobre juegos de casinos y máquinas tragamonedas, las salas o establecimientos se seleccionarán de la siguiente manera:

i. La mitad del número de salas o establecimientos a intervenir, corresponderán a aquéllas que tengan el mayor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

ii. La mitad restante corresponderá a las salas o establecimientos que tengan el menor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

iii. Cuando el número de máquinas tragamonedas en dos (2) o más salas o establecimientos sea el mismo, se podrá optar por cualquier sala o establecimiento, de acuerdo con las reglas de los numerales i y ii.

b.2 Si el deudor tributario, no ha presentado la declaración jurada a que hacen referencia las normas sobre explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, inclusive aquellos que por mandato judicial no se encuentren obligados a realizar dicha presentación o la aplicación de la presente presunción es consecuencia de que se verificó que el deudor tributario utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado, la Administración Tributaria podrá elegir discrecionalmente cuáles salas o establecimientos intervendrá, comunicándose dicha elección al deudor tributario.

c) De las Máquinas Tragamonedas a ser consideradas para el control directo por parte de la Administración

Cuando se inicie el procedimiento de control directo en la sala o establecimiento seleccionado, se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en dicha sala o establecimiento son explotadas por el deudor tributario salvo que, mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

d) Del control directo

Para efectos de lo señalado en el presente procedimiento, se entenderá por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aun cuando la misma comprenda uno o más días calendario.

d.1 El control directo que realice la Administración Tributaria, a efectos de determinar los ingresos presuntos, se deberá realizar en cada una de las salas o establecimientos seleccionados durante tres (3) días comerciales de un mismo mes, de acuerdo con las siguientes reglas:

i. Se deberá tomar un (1) día comercial por semana, pudiendo realizarse el control directo en semanas continuas o alternadas.

ii. No se podrá repetir el mismo día comercial de la semana.



iii. Solo se podrá efectuar control directo en un (1) fin de semana del mes.

iv. La elección del día comercial de la semana, respetando las reglas anteriores queda a elección de la Administración Tributaria.

d.2 Si el mencionado control directo se realiza en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo ejercicio gravable, el ingreso que se determine podrá ser usado para proyectar el total de ingresos del mismo ejercicio.

d.3. Si durante el desarrollo de la intervención de la Administración Tributaria en las salas o establecimientos seleccionados, ocurre algún hecho no justificado que cambia las circunstancias en las que se inició el control directo, o que a criterio de la Administración Tributaria impidan la acción de control directo o la continuación de dicha acción en cualquier sala o establecimiento seleccionado; y la intervención efectiva se realizó por más de un día comercial, lo verificado directamente por la Administración Tributaria hasta la ocurrencia del hecho o circunstancia, servirá para establecer los ingresos presuntos mensuales y/o de todo el ejercicio gravable. En caso contrario la Administración Tributaria elegirá otro día comercial para realizar el control.

La fracción del día comercial no se considerará como un día comercial.

e) Cálculo de los ingresos presuntos

e.1 Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas.

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamonedas, se considerará:

i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamonedas que se encuentre en explotación en cada sala o establecimiento obtenido por control directo.

ii. Se descontará de dicho ingreso el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas.

En el caso de deudores tributarios que tengan autorización expresa obtenida conforme lo dispuesto en las normas que regulan la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del cien por ciento (100%) de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los deudores tributarios a los que se les aplique la presunción como consecuencia de haber hecho uso de modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados ante la autoridad competente; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas por la autoridad competente; utilice fichas o medios de juego no autorizados por la autoridad competente, debiéndose aplicar para dichos deudores la regla del párrafo siguiente.

En el caso de deudores tributarios que no tengan la referida autorización expresa, el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser mayor al ochenta y cinco por ciento (85%) del total del ingreso del día comercial. Cuando el monto de dichos premios sea menor al porcentaje antes señalado se tomará como ingresos del referido día la diferencia entre los ingresos determinados por el control directo menos el monto total entregado de los premios otorgados. Cuando no se hubiesen entregado dichos premios se tomará como ingreso del mismo día el total de los ingresos determinados por control directo.

e.2 Cálculo de los ingresos presuntos diarios por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos diarios por sala o establecimiento seleccionado, se sumará el ingreso total del día comercial de cada máquina, obtenido de acuerdo con el procedimiento establecido en e.1, el que luego se dividirá entre el total de máquinas de la sala o establecimiento y se multiplicará por el total de máquinas ubicadas en la misma sala o establecimiento.

e.3 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se seguirá el procedimiento siguiente:

i. Efectuadas las tres (3) verificaciones por cada sala o establecimiento a que hace referencia el inciso d) del presente artículo, se sumarán los montos de ingresos diarios obtenidos y se obtendrá un promedio simple.

De presentarse el supuesto señalado en el inciso d.3, si el control se realizó en más de un día comercial se sumarán los ingresos obtenidos por control directo y se dividirán por el número de días comerciales controlados, lo cual representará el promedio de ingresos diarios.

ii. El promedio de ingresos diarios por sala o establecimiento se multiplicará por el número de días comerciales del mes obteniéndose el total de ingresos presuntos mensuales para cada sala o establecimiento seleccionado.

iii. Los ingresos presuntos mensuales se compararán con los ingresos de las mismas salas o establecimientos, informados o declarados por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores o en los meses que corresponda cuando el deudor tributario tiene menos de seis (6) meses explotando las máquinas tragamonedas, tomándose el mayor.

iv. En caso de que el deudor tributario no hubiese informado o declarado ingresos, se tomará el monto establecido por el control directo.

e.4 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales del deudor tributario se seguirá el procedimiento siguiente:

i. Determinado el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se sumarán los montos obtenidos y se dividirán entre

el número de salas o establecimientos verificados. Dicho resultado se tomará como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto establecido conforme al procedimiento señalado en el inciso e.3.

ii. La suma de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o establecimientos que el deudor tributario explota, dará como resultado el monto de ingresos presuntos del mes a cargo de deudor tributario.

e.5 Cálculo de los ingresos presuntos del ejercicio gravable.

Para la determinación de los ingresos del ejercicio gravable, se tomarán los ingresos mensuales de no menos de dos (2) meses verificados por control directo, determinados conforme al procedimiento descrito en los párrafos anteriores, y se dividirán obteniendo un promedio simple.

Dicho resultado se considerará como el ingreso presunto mensual que será atribuido a cada mes no verificado. La suma de los ingresos presuntos de los diez (10) meses no verificados más la suma de los dos (2) meses determinados conforme lo establecido en el presente procedimiento, constituye el ingreso presunto del ejercicio gravable.

**Tabla 13**

*Esquema de la presunción de ingresos omitidos u operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas*

<p><b>Supuesto o causal</b></p>	<p>Numeral 13 del artículo 64: «Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas».</p>
<p><b>Hecho cierto</b></p>	<p>La detección mediante actuación del fedatario de SUNAT de los hechos señalados en la causal de aplicación de la presunción, esto es, que se verifique que el deudor tributario que explota</p>

	<p>juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; maneja fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.</p>
<b>Procedimiento presuntivo</b>	<p>La norma distingue dos procedimientos principales. Uno aplicable a los contribuyentes que cuentan con autorización y presentan sus declaraciones referidas al impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Otro para quienes cuentan con la autorización y se les detecta máquinas no declaradas, o no cuentan con autorización o no presentan la declaración del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.</p>
<b>Obligación presunta</b>	<p>Se debe calcular los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario por cada sala o establecimiento seleccionado.</p> <p>La sumatoria de los montos obtenidos se divide entre el número de salas o establecimientos verificados y ese resultado se toma como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o los establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto proyectado sobre la base del control.</p> <p>La sumatoria de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o los establecimientos que el deudor tributario explota es el monto de ingresos presuntos del</p>

	<p>mes y constituye la base de cálculo del impuesto a los casinos y tragamonedas.</p> <p>La norma permite proyectar el ingreso para el año, estableciendo que los ingresos presuntos se dividirán obteniendo un promedio simple, monto que se considerará como el ingreso presunto mensual que será atribuido a cada mes no verificado.</p> <p>La suma de los ingresos presuntos de los diez meses no verificados más la suma de los dos meses determinados en conformidad con lo establecido en la norma constituye el ingreso presunto del ejercicio gravable. En aplicación de las reglas específicas del artículo 65-A, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría y también base de cálculo mensual del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.</p>
--	--

### 2.11.1. Sobre las reglas para la aplicación de la presunción del artículo 72-C

El artículo anterior fue incorporado por el artículo 19 del Decreto Legislativo n.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007. Junto a la presunción que analizaremos más adelante, se trata de las últimas presunciones agregadas al sistema tributario nacional.

Estas presunciones fueron incorporadas a fin de dotar a la Administración Tributaria con las herramientas necesarias a fin de administrar de mejor manera los impuestos a los juegos y los impuestos al trabajo, los cuales requerían de una presunción *ad hoc* por su alto nivel de informalidad y su difícil control directo.

En buena cuenta, esta presunción tiene su antecedente en la presunción contenida en el artículo 68 del Código Tributario («Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo»), la misma que para efectos del control que requiere este tipo de emprendimientos debía ser ajustada. Sin embargo, son aplicables las mismas consideraciones ya comentadas para esta presunción respecto de las actas y el protocolo de intervención.

En efecto, la actividad de casinos y tragamonedas normalmente es realizada por grandes cadenas de contribuyentes que operan este tipo de negocios a nivel nacional, los negocios por las necesidades regulatorias, y a fin de maximizar los

beneficios operan múltiples salas ubicadas en varios lugares. Esta operación suele realizarse 24 horas al día durante los 365 días del año.

Bajo estas particularidades de operación, la aplicación de la presunción del artículo 68 no era viable, puesto que hubiese demandado una cantidad importante de recursos humanos, y siempre existiría el riesgo de que se cuestionase los resultados obtenidos por el control directo, y en el extremo solo hubiesen podido ser atribuidos a los locales donde se realizase el control.

En ese escenario tiene mucho sentido que, a fin de mejor administrar el impuesto, la Administración Tributaria fuera dotada de un mecanismo de determinación de último recurso cuando la determinación sobre base cierta no fuera practicable. El mecanismo que se desarrolló es el consignado en la fórmula legal, el mismo que se analizará a continuación.

Tal cual se aprecia, la Administración Tributaria debe controlar un mínimo de salas a fin de aplicar la presunción. Así, la norma dispone en el punto a.2 cuántas salas deben ser controladas en atención a la cantidad de salas que opera el contribuyente. Como se aprecia en el cuadro que se consiga en la norma, no existe una relación proporcional directa, aunque se aprecia que el Legislador ha decidido que mientras más salas tenga el contribuyente, más salas deben ser controladas en simultáneo. Sin embargo, para los casos de los contribuyentes con más de 30 salas, solo se exige que se controlen 6 de estas.

En el inciso b de la norma bajo comentario se incluye reglas a fin de establecer cuáles serán las salas a ser controladas, para el caso de contribuyentes que no tienen muchos días de dónde elegir, dado que no operan todos los días de la semana. Además, en tanto la Administración Tributaria acredite esto y lo consigne en sus papeles de trabajo, queda facultada a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades, respetando las restricciones que la propia norma impone, las mismas que buscan establecer un ingreso razonable.

Si bien la Administración Tributaria puede señalar discrecionalmente los días a controlar, con los límites que impone la presunción, a fin de no afectar el derecho de defensa del contribuyente, el auditor debe requerir al contribuyente que indique cuáles son los días comerciales y el horario de atención de los mismos, debiéndose verificar esta información con las fechas de emisión de comprobantes de pago, las autorizaciones municipales de funcionamiento, los horarios de trabajo aprobados por la autoridad administrativa de trabajo y la documentación interna, y de ser necesario mediante inspecciones realizadas de manera previa al señalamiento de los días que la Administración Tributaria va a elegir para controlar.

El Legislador ha dispuesto dos sets de reglas principales. El primero aplicable a los casos de los contribuyentes que han cumplido con declarar el impuesto a los casinos y tragamonedas, a los que reconoce con un mayor nivel de formalidad, y aquellos que no lo han presentado.

A los primeros se les ha colocado como regla de operación que si el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario es dos o más, se debe

identificar y seleccionar una muestra razonable y representativa de las salas con mayores ingresos y las de menores ingresos potenciales. Los ingresos potenciales se determinan por la cantidad de máquinas tragamonedas ubicadas en cada local.

Para los casos en que el deudor tributario no haya presentado la declaración jurada sobre la que se refieren las normas sobre explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, entre otros contribuyentes señalados en la norma en el punto b.2, la Administración Tributaria queda autorizada a elegir discrecionalmente cuáles salas o establecimientos intervendrán, comunicándose dicha elección al deudor tributario.

En el punto c de la norma se establece una presunción que admite prueba en contrario: se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en las salas o los establecimientos bajo control directo son explotadas por el deudor tributario salvo que mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

Superado lo anterior, a fin de que la Administración Tributaria pueda establecer cuál es el día comercial a controlar, se ha dispuesto que debe entenderse en el contexto particular de esta actividad por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aun cuando la misma comprenda uno o más días calendario. Se trata de una disposición *ad hoc* a fin de facilitar el control de la Administración Tributaria, debido a que en algunos casos esto la obligará a controlar 24 horas del día.

Otro tema establecido ex profeso para esta presunción es el número de días a controlar. Así, el ítem d.1 establece reglas propias y un plazo mínimo de control, diferentes a la presunción del artículo 68. Así se ha dispuesto que el control debe ser realizado durante tres días comerciales de un mismo mes, generándose reglas específicas con el propósito de lograr una muestra representativa de los ingresos, y dejando a la Administración Tributaria la elección del día comercial de la semana, respetando las reglas. Otro punto adicional es que si se controla por dos meses pueden utilizarse estos resultados para estimar los ingresos del resto del año.

Una disposición disuasiva a fin de que los contribuyentes no dificulten el control es que si durante el desarrollo de la intervención de la Administración Tributaria en las salas o los establecimientos seleccionados ocurre algún hecho no justificado que cambia las circunstancias en las que se inició el control directo, o que a criterio de la Administración Tributaria impida la acción de control directo o la continuación de dicha acción en cualquier sala o establecimiento seleccionado, y la intervención efectiva se realizó por más de un día comercial, lo verificado directamente por la Administración Tributaria hasta la ocurrencia del hecho o la circunstancia servirá para establecer los ingresos presuntos mensuales y/o de todo el ejercicio gravable. Si esto no se da, la Administración Tributaria debe elegir otro día comercial para realizar el control.

Se consideran reglas a fin de calcular los ingresos diarios por máquina tragamonedas. Así, se distingue a los deudores tributarios que tienen autorización

de los que no tienen o, teniéndola, explotan máquinas no declaradas a la Administración Tributaria.

Para los deudores tributarios que sí tienen autorización se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del 85 % de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera el 100 % de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

La regla anterior es consecuencia de la forma como se programan en el país las máquinas tragamonedas; en efecto, según las normas sobre la materia, la máquina tragamonedas debe pagar por lo menos el 85 % de los ingresos como premios. Eso explica el porqué de la deducción que el Legislador ha incluido.

Para los deudores tributarios que no tienen autorización, o a pesar de tenerla se detecta que usan más máquinas que las autorizadas, en los ingresos diarios por máquina tragamonedas se considerará el ingreso total de la máquina a partir de los premios entregados por cada máquina, con algunos límites adicionales que se analizarán en el procedimiento presuntivo.

La norma incluye las reglas necesarias para que en todos los casos se establezca cuál es el ingreso presunto diario y mensual por cada sala o establecimiento seleccionado, a la par que dispone cómo debe determinarse los ingresos promedios de salas que se aplicarán al total de las salas que el contribuyente opere a fin de establecer los ingresos del mes; y luego, si se realiza el control en dos meses, cómo proyectarlos al año.

### 2.11.2. Obligación presunta

Calculados los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario de cada sala o establecimiento seleccionado, la norma dispone que se sume los montos obtenidos y se divida entre el número de salas o establecimientos verificados.

Dicho resultado se toma como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o los establecimientos en que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto proyectado sobre la base del control.

La suma de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o los establecimientos que el deudor tributario explota dará como resultado el monto de ingresos presuntos del mes a cargo del deudor tributario a fin de establecer la base de cálculo del impuesto a los casinos y tragamonedas.

En cuanto al cálculo de los ingresos presuntos del ejercicio gravable, según dispone la norma se toman los ingresos mensuales de no menos de dos meses verificados por control directo, determinados de conformidad con el procedimiento descrito en los párrafos anteriores, y se dividirán obteniendo un promedio simple.



Este monto se considerará como el ingreso presunto mensual que será atribuido a cada mes no verificado.

La suma de los ingresos presuntos de los diez meses no verificados más la suma de los dos meses determinados, según lo establecido en el presente procedimiento, constituye el ingreso presunto del ejercicio gravable.

En aplicación de las reglas específicas del artículo 65-A se tiene que tratándose de deudores tributarios que explotan juegos de máquinas tragamonedas, para efectos del impuesto a la renta, los ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Adicionalmente, por lo dispuesto en el inciso f del precitado artículo, para el caso del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el ingreso neto mensual.

## 2.12. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar o registrar a uno o más trabajadores (artículo 72-D del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

### Fórmula Legal

#### Artículo 72-D.- PRESUNCIÓN DE REMUNERACIONES POR OMISIÓN DE DECLARAR Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES

Cuando la Administración Tributaria, compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

- a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso de que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por esta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.
- b) De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.
- c) En ningún caso, la remuneración mensual presunta podrá ser menor a la remuneración mínima vital vigente en los meses en los que se realiza la determinación de la remuneración presunta.

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis (6) meses, con excepción de:

- i. Los trabajadores de las empresas que inicien actividades y tengan menos de seis (6) meses de funcionamiento, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor al número de meses de funcionamiento.
- ii. Los trabajadores de empresas contratados bajo contratos sujetos a modalidad, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor de tres (3) meses.

Las remuneraciones determinadas de acuerdo con lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

Solo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la SUNAT donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones. El pago del aporte será de cargo de la entidad empleadora en su calidad de agente de retención.

De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, este será de cargo de la entidad empleadora.

Se entiende como entidad empleadora a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o, de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación cesantía, incapacidad o sobrevivencia.

**Tabla 14**

*Esquema de la presunción de remuneraciones por omisión de declarar o registrar a uno o más trabajadores*

<b>Supuesto o causal</b>	<p>Del artículo 64 del Código Tributario:</p> <p>a) Numeral 2: «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».</p> <p>b) Numeral 14: «El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría».</p>
<b>Hecho cierto</b>	<p>Cuando la Administración Tributaria comprueba que el deudor tributario califica como entidad empleadora y detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría.</p>

<b>Procedimiento presuntivo</b>	Se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el periodo laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado o, en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los periodos comprendidos en el requerimiento.
<b>Obligación presunta</b>	<b>Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud, Sistema Nacional de Pensiones y renta de quinta categoría:</b> las remuneraciones determinadas de acuerdo con lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de los aportes al Seguro Social de Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría, cuando corresponda.

### 2.12.1. Sobre la aplicación de la presunción

A efectos de cerrar las brechas de incumplimiento respecto de las aportaciones al Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones (antes administrado por EsSalud y ONP, respectivamente), se ha incorporado la presunción materia de análisis, la misma que presume los montos remunerativos de los trabajadores para calcular dichas contribuciones sociales y otros tributos cuya base imponible la constituyen los montos remunerativos.

El artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 501, modificado por el artículo 1 de la Ley n.º 27334, dispone que la SUNAT ejercerá las funciones mencionadas en dicho artículo respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud - EsSalud y la Oficina de Normalización Previsional (ONP) a las que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

El artículo 5 del Decreto Supremo n.º 039-2001-EF señala que le corresponde a la SUNAT la administración de las aportaciones a la Seguridad Social, incluyendo lo relacionado con la inscripción o declaración de las entidades empleadoras y de sus trabajadores o pensionistas, sin distinción del periodo tributario.

De acuerdo con las normas citadas, la SUNAT es la entidad encargada de administrar los aportes a EsSalud y a la ONP, lo cual implica que puede ejercer todas las facultades que le confiere el Código Tributario.

Entre dichas facultades se encuentra la regulada por el artículo 62 del mencionado código, que establece que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce de forma discrecional, según lo previsto en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

Al respecto, el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, procediendo a señalar las facultades discrecionales con las que cuenta la Administración Tributaria.

En consecuencia, tratándose de obligaciones tributarias o infracciones a las mismas, cuyo hecho generador es la existencia o inexistencia de la relación de subordinación del trabajador frente a su empleador, y teniendo en cuenta las atribuciones otorgadas a la SUNAT para el ejercicio de su función fiscalizadora, se concluye que la Administración Tributaria está facultada para identificar a los contribuyentes que tienen la calidad de entidad empleadora, así como determinar la existencia o inexistencia del vínculo laboral, incluso para efectos de los aportes y las contribuciones. Respecto de esta última conclusión es necesario incluir la facultad en el artículo 50 del Código Tributario.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se hace necesario crear herramientas que permitan determinar sobre base presunta las bases imponibles afectas al RCSSS, el SNP y la retención de quinta categoría del impuesto a la renta, según corresponda, las mismas que se hallarán en dos tipos de omisiones: a) por el hecho de omitir declarar trabajadores en relación de dependencia y b) por el hecho de que aún haya declarado todos sus trabajadores se tiene información de que las bases imponibles de las contribuciones sociales están siendo declaradas por debajo del monto real.

### 2.12.2. Entidades empleadoras

El artículo 4 de la Ley n.º 26790, respecto de las entidades empleadoras, señala que «para efectos de la aplicación de la presente ley, se entiende por Entidades Empleadoras a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia».

A efectos de aplicar la presunción, el obligado es el empleador. Para tal efecto, la Administración Tributaria, mediante la función fiscalizadora, deberá determinar si el contribuyente califica como entidad empleadora; es decir, se deberá determinar si el contribuyente fiscalizado ha empleado o tiene a su cargo personal que labora para él en relación de dependencia.

La Administración Tributaria, para comprobar la existencia de una persona que presta servicios bajo relación de dependencia, aplicará sus facultades de forma discrecional y mediante la revisión de los siguientes documentos podrá determinar la presencia de algún trabajador:

- Constancia de pagos por los servicios prestados.
- Documento donde el deudor tributario norma o reglamenta las labores.
- Documento donde el deudor tributario ordena la ejecución de las labores.

- Documento donde el deudor tributario señala alguna infracción o incumplimiento de las obligaciones.
- Documento donde el deudor tributario aplica alguna sanción disciplinaria.
- Contabilización o registro de conceptos remunerativos o no remunerativos, tales como provisiones o pagos.
- Información proporcionada por terceros que evidencia la relación laboral.
- Documentos que sustentan la detección en el proceso de inspección.

### 2.12.3. Determinación de la remuneración presunta

De acuerdo con el artículo 72-D del Texto Único Ordenado del Código Tributario,

se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será: el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento.

Lo indicado se puede plantear bajo este esquema:



Asimismo, siguiendo al citado artículo, el requerimiento será determinado de la siguiente manera:

- a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso de que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por esta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.

En este caso se analizará la información proporcionada por el contribuyente, como el libro planilla; o en el caso de no proporcionar dicha información se analizará la información de la declaración presentada. Este problema está superado con la planilla electrónica: se clasificará a los trabajadores teniendo en cuenta su función o el cargo dentro de la empresa o el negocio.

Las remuneraciones que se tomará en cuenta serán aquellas normales y permanentes. Para tal efecto no se considera aquellos conceptos entregados de forma excepcional o que no sean entregados periódicamente, como la bonificación extraordinaria o las horas extras.

Se identificará el cargo del trabajador y las características especiales que tiene, por ejemplo la antigüedad en el trabajo. Esto se visualiza mediante la fecha de ingreso al trabajo.

Es sobre este monto que se calculará los aportes y las contribuciones a la seguridad social y el sistema nacional de pensiones, de corresponder.

Por otro lado, según el referido artículo del Código Tributario, el requerimiento también podrá determinarse de la siguiente manera:

b) De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.

De acuerdo con el inciso b se debe determinar la remuneración analizando la información proporcionada por el contribuyente; sin embargo, si no se encuentra un cargo o una función similar se debe analizar la información en otras entidades que declaran un trabajador con cargo o función similar.

Si bien la norma señala que debe considerarse solo la actividad similar para efectos de la comparación, se debe tener en cuenta los ingresos por un carácter de proporción.

En este caso, deberá tener en cuenta lo siguiente:

- El tipo de actividad o CIIU del contribuyente. En función de este código se deberá identificar el nivel de ingresos anuales.
- El tipo de régimen tributario si es del régimen general o especial del impuesto a la renta, o la categoría en el caso del régimen único simplificado.
- Para identificar a los contribuyentes comparables se tomará a aquellos con ingresos similares, incluso a aquellos cuyos ingresos sean menores al 10 % de los ingresos por concepto de ventas.
- Si genera ingresos en el régimen general de renta podrían establecerse dos situaciones:
  - Si recién inicia actividades para determinar los ingresos se tomará los ingresos de las declaraciones presentadas antes de la fecha de detección y se sumarán los ingresos declarados mensualmente y se dividirá entre el número de meses declarados, determinando el promedio, y se multiplicará por doce meses a fin de realizar una proyección.

- Si ya ha presentado declaración anual del impuesto a la renta se consideran los ingresos declarados en la última declaración jurada de renta presentada; si se detecta la omisión de trabajadores en los meses de enero hasta abril inclusive, se tomará la declaración jurada anual del año anterior; si se determina entre los meses de mayo a diciembre inclusive se tomará la última declaración presentada.
- Si genera ingresos correspondientes al régimen especial del impuesto a la renta se tomará la suma de las ventas en los últimos doce meses anteriores a la fecha de detección.
- Si el contribuyente es del régimen único simplificado la comparación se tomará entre contribuyentes con categorías similares.
- Se obtiene la información de los trabajadores en las empresas comparables. Para tal efecto se identificará el mes de comparación, que será el mes inmediato anterior a la fecha de la detección. Se procede a descargar la información de los contribuyentes comparables y se pasa a identificar a los trabajadores que tengan similar cargo del trabajador, así como las características de su puesto de trabajo. En la comparación se tomará el importe menor.
- En el caso de que el trabajador omitido tenga un cargo cuya remuneración es variable, el comparable será otro trabajador con remuneración variable. Para tal efecto se determinará la remuneración promedio de los últimos seis meses del trabajador comparable. La remuneración promedio determinada se multiplicará por el número de meses de la presunción.



# CAPÍTULO III

## PRESUNCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA

Si bien en la Ley del Impuesto a la Renta existe una serie de presunciones consideradas en la norma, a los efectos de este documento solo se hará referencia a las presunciones que figuran en los artículos 91 y 93 de la Ley del Impuesto a la Renta.

### 3.1. Incremento patrimonial no justificado y coeficientes económicos tributarios

La Ley del Impuesto a la Renta incluye algunas disposiciones a fin de viabilizar la determinación en casos en que esta no pueda realizarse sobre base cierta. Sin perjuicio de la aplicación de las presunciones de código tributario, el Legislador mantiene un set de reglas propias que buscan generar disuasivos en los contribuyentes o facilitar la labor de determinación de la base imponible a favor de la Administración Tributaria, liberándola de una labor probatoria extensa.

#### Fórmula Legal

##### Ley del Impuesto a la Renta

**Artículo 91.- Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:**

...

**2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.**

Las presunciones a que se refiere este artículo serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

...

**Artículo 93.- Para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes.**

Para fijar el promedio, coeficiente y/o porcentaje, servirán especialmente como elementos determinantes: el capital invertido en la explotación, el volumen de las

transacciones y rentas de otros ejercicios gravables, el monto de las compra-ventas efectuadas, las existencias de mercaderías o productos, el monto de los depósitos bancarios, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, los salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales.

Para tal efecto, se podrán utilizar, entre otros, los siguientes procedimientos:

1. Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.
2. El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros.

De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

3. Presunción de renta neta equivalente a la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario, comprobada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. Si el deudor tributario no tiene renta neta en alguno de dichos ejercicios, se podrá aplicar el procedimiento a que se refiere el inciso siguiente.
4. Presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.
5. Presunción de renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.

En los casos que deba obtenerse el promedio de empresas similares o de personas que se encuentren en condiciones similares, se tomará como muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el Reglamento. En caso de no existir empresas o personas de acuerdo con dichas condiciones, se tomarán tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIU.

#### **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:**

#### **Artículo 61°.- PRESUNCIONES POR APLICACIÓN DE PROMEDIOS, COEFICIENTES Y/O PORCENTAJES**

Para la aplicación de las presunciones previstas en el Artículo 93° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

#### a. Empresas similares

Se considerarán como empresas similares a aquellas que teniendo la misma actividad o giro principal que la del deudor tributario al que se aplicará la presunción, se equiparen en tres o más de las siguientes condiciones:

1. Número de trabajadores.
2. Puntos de venta.
3. Monto de los pasivos
4. Monto de compras, costos o gastos.
5. Consumos de agua, energía eléctrica o servicio telefónico.
6. Capital invertido en la explotación.
7. Volumen de las transacciones.
8. Existencia de mercaderías o bienes.
9. Monto de los depósitos bancarios.
10. Cualquier otra información que tenga a su disposición la Administración Tributaria.

#### b. Personas en condiciones similares

Tratándose de sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría, se considerarán como personas naturales que se encuentran en condiciones similares, a aquellas que ejerzan la misma profesión, ciencia, arte, oficio o que realicen las mismas funciones.

Adicionalmente, para seleccionar a las personas en condiciones similares, la SUNAT tomará en cuenta aquellas que se equiparen en tres o más condiciones, tales como:

1. Número de trabajadores.
2. Monto de los depósitos bancarios.
3. Valor estimado de los instrumentos, equipos que utiliza para el desempeño de sus funciones.
4. La fecha de inicio de actividades declarada para la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes - RUC, salvo que se detecte que no le corresponde tal fecha, en cuyo caso será la que se determine en el proceso de fiscalización.
5. Otra información que, a criterio de la SUNAT, sirva para seleccionar personas que se encuentren en condiciones similares a las del deudor tributario al que aplicará la presunción.

#### c. Selección de empresas similares o personas en condiciones similares

1. Cuando la SUNAT considere otras condiciones conforme a los numerales 10) del inciso a) y 5) del inciso b), estas deberán ser razonables para la selección de empresas o personas similares, debiendo elegirse aquellas que tengan en cuenta la realidad económica y situación personal del contribuyente.

2. Las condiciones que seleccione la SUNAT a fin de determinar las empresas o personas similares serán aquellas de las que tenga información fehaciente.

Si por causas imputables al deudor tributario, la SUNAT no tuviera información fehaciente de, al menos, tres condiciones de aquél, la Administración Tributaria podrá utilizar solo las condiciones de las que tenga información a fin de seleccionar las empresas o personas similares.

Para seleccionar a las empresas o personas similares se tomarán las condiciones existentes en el ejercicio fiscalizado, admitiéndose en cada condición una diferencia de hasta el diez por ciento (10%) respecto de la información con que cuente la SUNAT del sujeto fiscalizado.

En todos los procedimientos presuntivos en los que deba aplicarse promedios, coeficientes y/o porcentajes de empresas o personas similares, se seleccionarán tres empresas o personas, según corresponda.

3. De no haber empresas o personas de acuerdo a las condiciones del deudor tributario, o de no tener información fehaciente de ninguna condición del deudor tributario por no estar inscrito en el RUC o por cualquier otra causa imputable a él, se seleccionará, a criterio de la Administración Tributaria, tres empresas o personas que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU del deudor tributario.

La CIIU será la declarada por el deudor tributario en el RUC o la que se determine en el procedimiento de verificación o fiscalización, de no estar inscrito en dicho registro o de no haber declarado la CIIU que le corresponde.

Para tal efecto, se tomarán todos los dígitos de la CIIU. De no existir empresas o personas a seleccionar que se ubiquen en la misma CIIU, se tomarán los tres primeros dígitos o, en su defecto, menos dígitos hasta encontrar una empresa o persona similar, no pudiendo en ningún caso considerar menos de dos dígitos para realizar dicha selección.

4. De haber más de tres empresas o personas que reúnan las condiciones para ser consideradas como similares o que se encuentren en la misma CIIU, se seleccionará a aquéllas que tengan la misma ubicación geográfica en el ejercicio fiscalizado, prefiriéndose las empresas o personas del mismo distrito, provincia, departamento, región, en ese mismo orden de prelación o, en su defecto, de cualquier zona geográfica del país.

5. De las empresas o personas seleccionadas de acuerdo con lo dispuesto en el presente Artículo, se tomará a aquellas empresas o personas que declaren el mayor impuesto resultante.

d. Promedio de renta neta de empresas o personas similares

Para efecto de las presunciones previstas en los incisos 3) y 4) del Artículo 93° de la Ley, una vez seleccionadas las tres empresas o personas, se promediará las rentas netas de las mismas correspondientes al ejercicio fiscalizado. Sin embargo, se tomará la renta neta del ejercicio inmediato anterior de aquellas empresas o personas que no tengan renta neta en el ejercicio fiscalizado.

La presunción contempla los siguientes aspectos:

**Tabla 15**

*Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes o porcentajes*

Presunción del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta	
<b>Supuesto causal</b>	<p>Los establecidos en los siguientes numerales del artículo 64 del Código Tributario, si, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o a) El contribuyente exhibe o presenta el registro de ventas o libro de ingresos:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Numeral 2,</li> <li>✓ Numeral 4 o</li> <li>✓ Numeral 10.</li> </ul> </li> <li>b) El contribuyente no exhibe o presenta el registro de ventas o libro de ingresos:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Numeral 3,</li> <li>✓ Numeral 8 o</li> <li>✓ Numeral 9.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Hecho cierto</b>	Detección de cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.
<b>Procedimiento presuntivo</b>	<p>Para cada uno de los cuatro supuestos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Adicionar al costo de ventas declarado o registrado el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.</li> <li>2) Determinar la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario y comprobada por la SUNAT, y aplicar al ejercicio corriente.</li> <li>3) Determinar la renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio</li> </ol>

	<p>inmediato anterior.</p> <p>4) Determinar la renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.</p>
<b>Obligación presunta</b>	<p>Debe aplicarse el artículo 65 del Código Tributario.</p> <p>En principio, la diferencia entre la renta neta determinada en aplicación de la presunción y la renta neta declarada por el contribuyente es la base de la determinación de las omisiones a los impuestos que corresponda.</p>

### 3.1.1. Aplicación de la presunción

Esta presunción, si bien similar a la contenida en el Código Tributario, que no se aplica por la falta de la norma que establezca coeficientes económicos financieros, es diferente en esencia.

Esta norma es mucho más exigente en la necesidad de acercarse lo más posible a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente. También aplica para los perceptores de rentas de cuarta categoría, a diferencia de la presunción contenida en el Código Tributario.

El artículo 93 y su norma reglamentaria incluyen cuatro presunciones que pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria. Las tres primeras aplicables a perceptores de rentas de tercera categoría y la última como una presunción *ad hoc* para el caso de los perceptores de rentas de cuarta categoría. Son las siguientes:

- 1) Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.
- 2) Presunción de renta neta equivalente a la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario, comprobada por la SUNAT.
- 3) Presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.
- 4) Presunción de renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.

El nivel de exigencia a efectos de encontrar los comparables a ser utilizados para obtener el promedio de empresas similares o de personas que se encuentren

en condiciones similares es alto. Se exige tomar como muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el reglamento.

Solo en el caso de que no se pueda cumplir esta exigencia, lo cual debe ser demostrado por la Administración Tributaria en sus papeles de trabajo, el Legislador habilita a la Administración Tributaria a tomar tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma CIU.

La exigencia a fin de encontrar empresas referentes es muy alta. El artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que se consigna a continuación, muestra el interés del Legislador de no ser discrecional, imponiendo a la Administración Tributaria la labor de aproximarse lo más posible a la realidad económica del contribuyente.

### 3.2. Incremento patrimonial no sustentado

#### Fórmula Legal

#### Ley del Impuesto a la Renta:

**Artículo 52.- Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este.**

Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

- a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.
- c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.
- d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.
- e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

...

**Artículo 91.- Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:**

- 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado.

...

Las presunciones a que se refiere este artículo serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

Tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

**Artículo 92.- Para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos.**

El incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el Reglamento.

Dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las personas jurídicas a quienes pueda determinarse la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 70 del Código Tributario.

#### **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**

#### **Artículo 60°.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE INCREMENTO PATRIMONIAL CUYO ORIGEN NO PUEDE SER JUSTIFICADO**

Para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el Artículo 52° y el inciso 1) del Artículo 91° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

##### a) Definiciones

Para los efectos de esta presunción, se entenderá por:

1. Patrimonio.- Al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario.
2. Pasivos.- Al conjunto de obligaciones que guarden relación directa con el patrimonio adquirido y que sean demostradas fehacientemente.
3. Patrimonio Inicial.- Al patrimonio del deudor tributario determinado por la Administración Tributaria al 1 de enero del ejercicio, según información obtenida del propio deudor tributario y/o de terceros.
4. Patrimonio Final.- Al determinado por la Administración Tributaria al 31 de diciembre del ejercicio gravable, sumando al patrimonio inicial las adquisiciones de bienes, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los ingresos de dinero en efectivo y otros activos; y, deduciendo las transferencias de propiedad, los retiros de las cuentas antes mencionadas, los préstamos de dinero que reúnan los requisitos a que se refiere el Artículo 60°-A y otros pasivos.



Para tal efecto, se tomará en cuenta las adquisiciones, depósitos, ingresos, transferencias y retiros efectuados por el deudor tributario durante el ejercicio, sean a título oneroso o gratuito.

Sin embargo, si por causas imputables al deudor tributario no fuera posible determinar el patrimonio final de acuerdo con lo indicado en el párrafo precedente, la SUNAT lo determinará considerando los bienes y depósitos existentes al 31 de diciembre.

5. Variación patrimonial.- A la diferencia entre el patrimonio final menos el patrimonio inicial del ejercicio.
6. Consumos.- A todas aquellas erogaciones de dinero efectuadas durante el ejercicio, destinadas a gastos personales tales como alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, energía, recreación, entre otros, y/o a la adquisición de bienes que al final del ejercicio no se reflejan en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación, entre otros. También se consideran consumos a los retiros de las cuentas de entidades del sistema financiero de fondos depositados durante el ejercicio.

#### b) Signos exteriores de riqueza

De conformidad con el segundo párrafo del Artículo 92° de la Ley, la SUNAT podrá determinar el incremento patrimonial tomando en cuenta los signos exteriores de riqueza, tales como el valor del inmueble donde resida habitualmente el contribuyente y su familia o el alquiler que paga por el mismo, el valor de las fincas de recreo o esparcimiento, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, entre otros.

Para tal efecto, se tomará el valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda, sin perjuicio de lo previsto en el inciso f). En caso de haber adquirido el bien a título gratuito, se tomará el valor de mercado.

#### c) Exclusiones

Para los efectos de esta presunción no se tomarán en cuenta las nuevas acciones recibidas producto de una capitalización de utilidades, la fluctuación de valores, entre otros, cuya propiedad no hubiera sido transferida por el deudor tributario.

#### d) Métodos para determinar el incremento patrimonial.

Para determinar el incremento patrimonial en el ejercicio sujeto a fiscalización, la SUNAT utilizará, a su elección, cualquiera de los métodos que se señalan a continuación, siendo de aplicación, en cada uno de ellos, lo dispuesto en el Artículo 92° de la Ley:

1. Método del Balance más Consumo: Consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.
2. Método de Adquisiciones y Desembolsos: Consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos

efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el Artículo 60°-A. Tratándose de bienes y depósitos en cuentas, no es necesario distinguir si estos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio.

3. Como desembolsos se computarán, incluso, las disposiciones de dinero para pagos de consumos realizados a través de tarjetas de crédito, cuotas de préstamos, pago de tributos, entre otros. No se computarán los desembolsos realizados para la adquisición de bienes considerados en el primer párrafo de este numeral. El incremento patrimonial se determinará, en ambos métodos, deduciendo el patrimonio que no implique una variación patrimonial y/o consumo, tales como las transferencias entre cuentas del propio deudor tributario, las diferencias de cambio, los préstamos, los intereses, la adquisición de bienes y/o consumos realizados en el ejercicio con rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y/o en ejercicios anteriores y dispuestos o retirados con tal fin.

#### d 1) Tipos de cambio aplicables

1. Para la determinación del incremento patrimonial conforme al Método del Balance más Consumo se deberá tener en cuenta lo siguiente:
  - 1.1 El importe del patrimonio inicial del ejercicio sujeto a fiscalización será el que corresponda al patrimonio final al 31 de diciembre del ejercicio precedente, el cual se determinará conforme a lo señalado en el numeral 1.2.
  - 1.2. En la determinación del patrimonio final del ejercicio sujeto a fiscalización se deberá considerar lo siguiente:
    - i) A fin de reexpresar en moneda nacional los elementos del patrimonio al 31 de diciembre de dicho ejercicio, que se encuentren expresados en moneda extranjera, tratándose de activos o pasivos se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de dicha fecha.
    - ii) Para reexpresar en moneda nacional las adquisiciones de bienes cuya contraprestación se pactó en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones de la fecha en que se efectuó dicha adquisición.
  - 1.3 Para la determinación del consumo se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de las fechas que se señalan a continuación:
    - i) A fin de reexpresar en moneda nacional los consumos cuya contraprestación es pactada en moneda extranjera, incluyendo las adquisiciones de bienes cuya contraprestación es pactada en moneda extranjera y que al final del ejercicio no se reflejan en el patrimonio del deudor tributario, se utilizará el tipo de cambio que corresponde a la fecha en que se efectuaron tales consumos.

ii) Para retiros de moneda extranjera de las cuentas en entidades del Sistema Financiero, así como retiros de efectivo en moneda extranjera del patrimonio del deudor tributario, y de los cuales se desconoce el destino dado a los mismos, se utilizará el tipo de cambio que corresponde a la fecha en que se efectuaron tales retiros.

2. Tratándose del Método de Adquisiciones y Desembolsos, para la determinación del incremento patrimonial del ejercicio sujeto a fiscalización, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de las fechas que se señalan a continuación:

2.1 A fin de reexpresar en moneda nacional las adquisiciones de bienes cuya contraprestación es pactada en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio que corresponde a la fecha en que se efectúe dicha adquisición.

2.2 A fin de reexpresar en moneda nacional los gastos y desembolsos expresados en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio que corresponde a la fecha en que estos se efectúen.

2.3 A fin de reexpresar en moneda nacional los depósitos en moneda extranjera en las cuentas en entidades del Sistema Financiero, se utilizará el tipo de cambio que corresponde a la fecha en que se efectúen tales depósitos.

3. Para efecto de la determinación del incremento patrimonial no justificado, la venta o compra de moneda extranjera se considerará efectuada según el tipo de cambio promedio ponderado compra o venta, respectivamente, cotización de oferta y demanda, que corresponde al cierre de operaciones de la fecha en que se efectúen tales operaciones.

4. A fin de reexpresar en moneda nacional las rentas e ingresos a que se refiere el numeral 1 del inciso e), percibidos por el deudor tributario en moneda extranjera, así como las donaciones u otras liberalidades a que se refiere el numeral 2 del mismo inciso, expresadas en moneda extranjera, se utilizará el mismo tipo de cambio que se emplee en la determinación del incremento patrimonial para la reexpresión en moneda nacional de los conceptos expresados en moneda extranjera, que se justifiquen con tales rentas, ingresos, donaciones u otras liberalidades, según corresponda.

5. Los tipos de cambio referidos en el presente inciso son los publicados por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones en su página web o en el Diario Oficial El Peruano.

Si la referida Superintendencia no publica el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a las fechas señaladas en el presente inciso, se deberá utilizar el tipo de cambio que corresponde al cierre de operaciones del último día anterior a tales fechas, según corresponda. Para este efecto, se considera como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a las fechas señaladas en los numerales anteriores.

## e) Determinación del incremento patrimonial no justificado

Del incremento patrimonial determinado conforme al inciso precedente, se deducirán:

1. Las rentas e ingresos percibidos por el deudor tributario en el ejercicio, previa comprobación de la SUNAT, aun cuando no hubiere presentado la declaración. Para tal efecto, no forman parte de las rentas o ingresos:
  - (i) Las rentas fictas.
  - (ii) Las retenciones y otros descuentos, tales como los realizados por mandato judicial, debidamente comprobados por la Administración Tributaria.
  - (iii) Las rentas o ingresos a que se refieren los incisos b) y c) del Artículo 52° de la Ley.
  - (iv) Los ingresos provenientes de préstamos cumplan o no los requisitos a que se refiere el Artículo 60°-A.
2. Las adquisiciones de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.

El incremento patrimonial no justificado estará constituido por la parte del incremento patrimonial que no haya sido absorbido por las deducciones a que se refiere este inciso.

## f) Valor de Mercado

Tratándose de bienes cuyo valor asignado ofreciere dudas, la SUNAT podrá ajustarlo al valor de mercado.

## g) Renta neta presunta

La renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta de trabajo.

**Artículo 60°-A.- JUSTIFICACIÓN DE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES**

De conformidad con el inciso e) del Artículo 52° de la Ley y del último párrafo del Artículo 8° de la Ley N.° 28194, los préstamos de dinero solo podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando:

1. El préstamo otorgado esté vinculado directamente a la necesidad de adquisición del patrimonio y/o de incurrir en un consumo cuyo origen se requiera justificar.
2. El mutuante se encuentre plenamente identificado y no tenga la condición de no habido al momento de suscribir el contrato ni al momento de efectuar el desembolso del dinero.
3. Tratándose de los mutuarios, adicionalmente se tendrá en cuenta lo siguiente:
  - a) Aquellos obligados a utilizar los medios de pago a que se refiere el Artículo 5° de la Ley N° 28194:

a.1) Podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando el dinero hubiera sido recibido a través de los medios de pago. En este supuesto deberán identificar la entidad del Sistema Financiero que intermedió la transferencia de fondos.

a.2) La devolución del dinero recibido en préstamo sin utilizar los medios de pago, se reputará como incremento patrimonial. De haber empleado los medios de pago, deberá justificar el origen del dinero devuelto.

b) Aquellos exceptuados de utilizar los medios de pago por cumplir con las condiciones a que se refiere el último párrafo, incisos a) al c), del Artículo 6° de la Ley N.° 28194, podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando cumplan con los requisitos a que se refiere el numeral siguiente.

4. Tratándose de mutuantes, podrán justificar los incrementos patrimoniales con los intereses provenientes de los préstamos, cuando los contratos de préstamo consten en documento de fecha cierta y contengan por lo menos la siguiente información:

a) La denominación de la moneda e importe del préstamo.

b) La fecha de entrega del dinero.

c) Los intereses pactados.

d) La forma, plazo y fechas de pago.

5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y la fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las fechas de las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar.

Sin perjuicio de lo previsto en el presente Artículo, la SUNAT podrá verificar si la operación es fehaciente.

**Tabla 16**

*Presunción del artículo 92 de la Ley del Impuesto a la Renta*

Esquema de la presunción de incremento patrimonial no justificado	
<b>Supuesto o causal</b>	Incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado.
<b>Hecho cierto</b>	Comprobación de diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o los ingresos percibidos de un deudor tributario.
<b>Procedimiento presuntivo</b>	La determinación del incremento patrimonial no justificado debe sustentarse en la aplicación de

	<p>cualquiera de los siguientes métodos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Método del balance más consumo.</li> <li>2) Método de adquisiciones y desembolsos.</li> </ol>
<b>Obligación presunta</b>	<p>En principio, la diferencia entre los incrementos patrimoniales determinados en aplicación de la presunción y la renta neta declarada por el contribuyente es la base de la determinación de las omisiones a los impuestos que corresponda.</p>

### 3.2.1. Consideraciones para la aplicación de la presunción

Tal como se aprecia en la norma, el Legislador ha dispuesto que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario constituyen renta neta no declarada por este. La SUNAT también está habilitada a aplicar esta presunción cuando compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o los ingresos percibidos de un deudor tributario.

El Legislador coloca reglas a fin de evitar que el contribuyente dificulte la labor de determinación argumentando situaciones que no se condicen con el ordenamiento jurídico peruano y que son difíciles de comprobar. Así, el Legislador impide que el deudor tributario argumente que el incremento sea consecuencia de donaciones, las mismas que por las formalidades del Código Civil, y de acuerdo con el monto, requieren estar sustentadas en escritura pública o en otro documento fehaciente.

En ese sentido, por ejemplo, el artículo 1623 del Código Civil considera que «la donación de bienes muebles puede hacerse verbalmente, cuando su valor no exceda del 25 % de la Unidad Impositiva Tributaria, vigente al momento en que se celebre el contrato». Por su parte, el artículo 1624 del mismo cuerpo legal establece que «si el valor de los bienes muebles excede el límite fijado en el artículo 1623, la donación se deberá hacer por escrito de fecha cierta, bajo sanción de nulidad». Adicionalmente, el artículo 1625 del Código Civil dispone que «la donación de bienes inmuebles debe hacerse por escritura pública, con indicación individual del inmueble o inmuebles donados, de su valor real y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, bajo sanción de nulidad».

Tampoco se puede probar este incremento a partir de indicar su origen en utilidades derivadas de actividades ilícitas, o en el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado, o en préstamos que no reúnen ciertas condiciones incluidas en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

De igual forma se niega la posibilidad de acreditación de estas diferencias argumentando ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario, pero que este no hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos

disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o el extranjero que no hayan sido retirados. Lo anterior en tanto que si no han sido dispuestos por el deudor tributario, mal se haría en aceptarlos como descargo de su mayor disponibilidad de dinero, que sirvió de base para la adquisición de bienes o servicios o para la realización de inversiones u otros conceptos que debelaban su mayor disponibilidad patrimonial.

Se debe precisar que la Administración Tributaria igual está obligada a probar la existencia de una causal habilitante para la aplicación de la presunción. La norma hace referencia cruzada al artículo 64 del Código Tributario.

El artículo 92 de la Ley del Impuesto del Impuesto a la Renta refiere al reglamento a fin de utilizar métodos presuntivos para configurar el incremento patrimonial. La norma también precisa que la SUNAT puede requerir al deudor tributario que sustente el destino de las rentas o los ingresos.

El Legislador, con buen criterio, dispone que el incremento patrimonial se determina tomando en cuenta los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, entre otros hechos, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el reglamento.

### 3.2.2. Métodos admitidos

Los métodos contenidos en el reglamento son el método del balance más consumo y el método de adquisiciones y desembolsos. El Legislador dispone que los métodos también deben considerar la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

La norma reglamentaria considera una serie de reglas y disposiciones que permiten instrumentalizar la aplicación de estas presunciones:

Se ha introducido la obligación de que los prestamistas (personas naturales) celebren contratos de mutuo con firmas legalizadas, a efectos de que los intereses recibidos por los prestatarios puedan servir de sustento para desvirtuar una presunción de incremento patrimonial no justificado.

Las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 4382-2007-PA/TC y 5537-2007-PA/TC han consagrado la constitucionalidad del inciso b del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, que mediante la denegación de calidad probatoria de los actos ilícitos hace tributar impuesto a la renta a los resultados obtenidos de dichas actividades. En la sentencia del Expediente n.º 5537-2007-AA/TC se consignó lo siguiente:

A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen —lícito o ilícito— del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º

de la Constitución no es función de la Administración Tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la licitud o ilicitud de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la Administración Tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico de un determinado incremento patrimonial.

Segundo, que la Administración Tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría inviable la realización de sus facultades. En tercer lugar, porque en buena cuenta el impuesto a la renta grava las ganancias, esto es, los beneficios económicos que, como tales, han sido recogidos por la Ley del Impuesto a la Renta, no las conductas de los contribuyentes en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que esta alegue la ilicitud de las mismas, lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que, atendiendo al deber de contribuir, cumplen sus obligaciones tributarias.

Finalmente, a fin de hacer una diferenciación entre la presunción de código de patrimonio no declarado y estas presunciones, el Legislador hace el corte indicando que lo dispuesto en el artículo 92 no se aplica a las personas jurídicas a quienes pueda determinarse la obligación tributaria con base en la presunción referida en el artículo 70 del Código Tributario<sup>71</sup>.

---

<sup>71</sup> Hasta antes de la modificación del inciso g del artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Supremo n.º 313-2009-EF, la norma disponía lo siguiente: «La renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda, conforme a lo establecido en el Código Tributario». Por las contradicciones de la norma, el Tribunal Fiscal, en las resoluciones n.º 5654-3-2003, 2910-2-2004, 1367-3-2005, 8569-3-2007, 10960-3-2008, entre otras, estuvo en contra de la aplicación de esta presunción a los generadores de tercera, entendiendo que era de aplicación la presunción del artículo 70 del Código Tributario. Con la expedición del Decreto Supremo n.º 313-2009-EF, vigente a partir del 1 de enero de 2010, se ha modificado el inciso g del artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y se ha eliminado esta controversia.



# CAPÍTULO IV

## CASOS DE APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES

### 4.1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro o libro (artículo 66 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «El CUMPLIDOR S.A.C.» la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita libros y registros contables, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros.

El agente fiscalizador, en la verificación de los sistemas de SUNAT, observó diferencias en la DAOT entre las ventas imputadas por sus clientes y las ventas declaradas por el contribuyente, por la suma de S/154 000.00.

Con el objetivo de corroborar las diferencias halladas, el agente fiscalizador realiza el cruce de información a los clientes del sujeto fiscalizado con los que se mantienen las diferencias, solicitando a los representantes legales de cada uno de los clientes fotocopias debidamente refrendadas y selladas de los siguientes documentos:

- ✓ Comprobantes de pago de las adquisiciones efectuadas a «El CUMPLIDOR S.A.C.».
- ✓ Folios del registro de compras en los que se anotó los mencionados comprobantes.
- ✓ Folios del libro caja donde se visualiza el pago de los comprobantes de pago, así como la información de los medios de pago utilizados para realizar la cancelación.
- ✓ Folios del registro de inventario permanente en unidades en los que se anotó los ingresos de la mercadería al almacén del cliente.

La información y documentación obtenida confirmaron las ventas imputadas por los contribuyentes (clientes) informantes a la DAOT.

De la revisión del registro de ventas del sujeto fiscalizado se detecta que los comprobantes de pago obtenidos del cruce de información no se encuentran

anotados en dicho registro, por lo que se notifica al contribuyente un requerimiento específico, mediante el cual se le comunica las omisiones detectadas y se le solicita que indique y sustente por escrito los motivos por los cuales no efectuó la anotación de los comprobantes en el mencionado registro. Asimismo, se pone en conocimiento las causales de determinación sobre base presunta y la obligación presunta determinada.

En respuesta del mencionado requerimiento, el contribuyente presenta un escrito señalando que la falta de anotación de los comprobantes de pago observados obedece a la pérdida de estos y adjunta al escrito una denuncia policial por pérdida de documentos de la misma fecha en que recibió la notificación del requerimiento inicial en la que no se detalla los números de comprobantes.

De la revisión realizada se confirma que el sujeto fiscalizado ha omitido anotar los comprobantes de pago que a continuación se detallan:

#### Detalle de los comprobantes de pago observados

Fecha de emisión	Número de factura	RUC del cliente	Nombre o razón social del cliente	Valor de venta S/	IGV S/	Precio de venta S/
10/1/20XX	001-0150	15256859251	El Cristiano SAC	43 000.00	7740.00	50 740.00
13/3/20XX	001-0250	20173637191	El Sagrado EIRL	30 000.00	5400.00	35 400.00
20/3/20XX	001-0255	20008714152	El Halcón SAC	15 000.00	2700.00	17 700.00
25/6/20XX	001-0302	20008714152	El Halcón SAC	9000.00	1620.00	10 620.00
15/8/20XX	001-0385	15489785248	Venecia SRL	30 000.00	5400.00	35 400.00
23/8/20XX	001-0413	20173637191	El Sagrado EIRL	19 000.00	3420.00	22 420.00
11/11/20XX	001-0565	15489785248	Venecia SRL	8000.00	1440.00	9440.00
<b>TOTAL S/</b>				<b>154 000.00</b>	<b>27 720.00</b>	<b>181 720.00</b>

De los hechos descritos, se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el

artículo 66 del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo, que establece lo siguiente:

Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses.

Con la información del caso se tiene que se cumple con el hecho cierto para poder aplicar la presunción, tal como se detalla a continuación:

1. La fiscalización se está llevando a cabo dentro del periodo de doce meses de enero a diciembre de 20XX.
2. Se ha comprobado omisiones en enero, marzo, junio, agosto y noviembre de 20XX. Al tratarse de cinco meses equivalen a más de cuatro meses no consecutivos.
3. Las omisiones comprobadas son mayores al 10 % de las ventas en esos meses, tal como se muestra a continuación:

#### CÁLCULO DEL PORCENTAJE DE OMISIONES COMPROBADAS

Periodo 20XX	Registro de ventas S/	CDP omitidos S/
Enero	125 000.00	43 000.00
Marzo	185 000.00	45 000.00
Junio	90 620.00	9000.00
Agosto	110 000.00	49 000.00
Noviembre	0.00	8000.00
<b>Totales</b>	<b>510 620.00</b>	<b>154 000.00</b>

Porcentaje de omisiones comprobadas = 30.16 % (\*)

(\*)  $(154\,000.00 / 510\,620.00) \times 100$

#### DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE OMISIONES

Se considerará los cuatro meses con omisiones más altas (enero, marzo, junio y agosto 20XX), correspondientes a los meses de las omisiones:

Periodo 2020	Registro de ventas S/	CDP omitidos S/
Enero	125,000.00	43,000.00
Marzo	<b>185,000.00</b>	<b>45,000.00</b>
Junio	90,620.00	9,000.00
Agosto	<b>110,000.00</b>	<b>49,000.00</b>
<b>Totales</b>	<b>510,620.00</b>	<b>146,000.00</b>

Porcentaje de omisiones comprobadas = 28.59 % (\*)

(\*)  $(146\,000.00 / 510\,620.00) \times 100$

Una vez configurada la causal o el supuesto, y establecido el hecho cierto exigido por la ley para aplicar el procedimiento presuntivo, que para este ejemplo se

encuentra descrito en el primer, cuarto y quinto párrafo del artículo 66 del Código Tributario, se tiene que:

*Se incrementará las ventas o los ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.*

...

*El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones [28.59 %].*

*En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán estas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registradas o declarados.*

A partir de lo anterior resulta la siguiente determinación:

#### DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y ADICIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA

PERIODO 20XX	COMPROBACIÓN DE LA CONDICIÓN			BASE PRESUNTA			Base imponible según SUNAT para IGV = G (F+A) (5) S/
	Base imponible según contribuyente (registro de ventas) = A (1) S/	Comprobantes de pago de ventas no registrados = B (2)	% de omisión = C (3) S/	Incremento aplicando el % de omisión = D (A*C) S/	Incremento con base en la omisión hallada al ser mayor al % de omisión = E (4) S/	Incremento (reparo a la base imponible según SUNAT) = F (4) S/	
ENERO	125 000.00	43 000.00	28.59 %	35 738.00	43 000.00	43 000.00	168 000.00
FEBRERO	75 650.00	0.00	28.59 %	21 628.00	0.00	21 628.00	97 278.00
MARZO	185 000.00	45 000.00	28.59 %	52 892.00	0.00	52 892.00	237 892.00
ABRIL	0.00	0.00	28.59 %	0.00	0.00	0.00	0.00
MAYO	70 560.00	0.00	28.59 %	20 173.00	0.00	20 173.00	90 733.00
JUNIO	90 620.00	9000.00	28.59 %	25 908.00	0.00	25 908.00	116 528.00
JULIO	98 460.00	0.00	28.59 %	28 150.00	0.00	28 150.00	126 610.00
AGOSTO	110 000.00	49 000.00	28.59 %	31 449.00	49 000.00	49 000.00	159 000.00
SEPTIEMBRE	79 800.00	0.00	28.59 %	22 815.00	0.00	22 815.00	102 615.00
OCTUBRE	110 120.00	0.00	28.59 %	31 483.00	0.00	31 483.00	141 603.00
NOVIEMBRE	0.00	8000.00	23.64 %	0.00	8000.00	8000.00	8000.00
DICIEMBRE	105 260.00	0.00	28.59 %	30 094.00	0.00	30 094.00	130 143
<b>Total</b>	<b>1 050 470.00</b>			<b>Adición a la renta neta imponible</b>		<b>333 143.00</b>	

#### Notas:

- (1) Base imponible según contribuyente: datos obtenidos del registro de ventas del contribuyente.

- (2) Omisiones detectadas y comprobadas: deben ser sumadas por cada mes.
- (3) Porcentaje de la omisión a aplicar: el porcentaje resulta de dividir la omisión determinada en los cuatro meses en los que se comprobó mayor monto entre el monto registrado en dichos meses.
- (4) Límite de determinación de omisiones: las omisiones halladas no pueden ser inferiores a las determinadas por el porcentaje de omisión.
- (5) Nueva base imponible determinada por SUNAT: se obtiene de la suma de lo registrado en el registro de ventas y los incrementos determinados por aplicación de la presunción (reparos).
- (6) Cabe indicar que de consignar el contribuyente cero o sin movimiento en su registro de ventas en algún mes del periodo en revisión, y si en dicho mes no se halló omisiones, no se podrá realizar incremento alguno, pero si se halló omisiones el incremento lo constituirán las referidas omisiones.

## 4.2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras o, en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente o no se exhiba dicho registro (artículo 67 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «El CUMPLIDOR S.A.C.» la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto general a la ventas correspondiente a los meses de enero a diciembre 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita libros y registros contables, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros.

Con la información proporcionada por el sujeto fiscalizado se determina el impuesto general a las ventas, según se detalla a continuación:

### DETERMINACIÓN DEL IGV DE LA EMPRESA EI CUMPLIDOR S.A.C.

Periodo Tributario Año 20xx	Base imponible ventas S/	IGV 18 % S/	Base imponible compras S/	IGV 18 % S/	Saldo mes anterior S/	Impuesto por pagar S/	Saldo mes siguiente S/
<b>Enero</b>	106 582.00	19 185.00	100 000.00	18 000.00	0	1185.00	0
<b>Febrero</b>	191 543.00	34 478.00	205 000.00	36 900.00	(2422.00)	0	(2422.00)
<b>Marzo</b>	131 846.00	23 732.00	143 228.00	25 781.00	(4471.00)	0	(4471.00)
<b>Abril</b>	100 271.00	18 049.00	90 000.00	16 200.00	(2622.00)	0	(2622.00)
<b>Mayo</b>	110 398.00	19 872.00	205 000.00	36 900.00	(19 650.00)	0	(19 650.00)
<b>Junio</b>	211 838.00	38 131.00	195 000.00	35 100.00	(16 619.00)	0	(16 619.00)
<b>Julio</b>	126 054.00	22 690.00	120 047.00	21 608.00	(15 537.00)	0	(15 537.00)
<b>Agosto</b>	131 118.00	23 601.00	205 000.00	36 900.00	(28 836.00)	0	(28 836.00)
<b>Septiembre</b>	173 447.00	31 220.00	192 000.00	34 560.00	(32 176.00)	0	(32 176.00)
<b>Octubre</b>	204 203.00	36 757.00	205 000.00	36 900.00	(32 319.00)	0	(32 319.00)
<b>Noviembre</b>	162 575.00	29 264.00	105 000.00	18 900.00	(21 955.00)	0	(21 955.00)
<b>Diciembre</b>	283 952.00	51 111.00	105 000.00	18 900.00		10 256.00	0

El agente fiscalizador, en la verificación de los sistemas SUNAT, observó diferencias entre las compras imputadas por sus proveedores y las compras declaradas por el contribuyente en la DAOT por la suma de S/ 351 355.00.

Con el objetivo de corroborar las diferencias halladas, el agente fiscalizador realiza el cruce de información a los proveedores del sujeto fiscalizado, con los que mantiene diferencias, solicitando fotocopias debidamente refrendadas y selladas por los representantes legales de la documentación de cada uno de los proveedores, que son los comprobantes de pago que a continuación se detallan:

Fecha de emisión	Número de factura	RUC del proveedor	Nombre o razón social del proveedor	Valor de compra	IGV
10/1/20XX	001-015001	20256859251	Santa Martha SAC	19 783.00	3561.00
13/1/20XX	005-025011	20155589655	La Barita EIRL	20 000.00	3600.00
<b>Total enero</b>				39 783.00	7161.00
10/3/20XX	025-99851	20474622885	La Casa del Queso EIRL	21 223.00	3820.00
15/3/20XX	001-056506	20489785248	El Noche Buena SRL	10 000.00	1800.00
<b>Total marzo</b>				31 223.00	5620.00
20/4/20XX	010-025512	20008714152	El Tricolor SAC	10 000.00	1800.00
30/4/20XX	003-5210	20558588556	El Plebeyo SA	24 383.00	4389.00
<b>Total abril</b>				34 383.00	6189.00
15/6/20XX	001-0385	20489785248	La Marqueza SRL	32 165.00	5790.00
31/6/20XX	015-10012	20645553582	Zócrates SRL	30 000.00	5400.00
<b>Total junio</b>				62 165.00	11 190.00
10/7/20XX	025-99856	20474622885	La Casa del Queso EIRL	90 000.00	16 200.00
15/7/20XX	001-056510	20489785248	El Noche Buena SRL	63 999.00	11 520.00
<b>Total julio</b>				153 999.00	27 720.00
10/9/20XX	001-015025	20256859251	Santa Martha SAC	19 802.00	3564.00
13/9/20XX	005-025031	20155589655	La Barita EIRL	10 000.00	1800.00
<b>Total septiembre</b>				29 802.00	5364.00
<b>TOTAL OMISIONES</b>				351 355.00	63 244.00

De la revisión del registro de compras del contribuyente y la información obtenida del cruce de información, se observa que los comprobantes de pagos de los proveedores observados no se encuentran anotados en el mencionado registro, por lo que se emite un requerimiento complementario en el que se detallan los comprobantes de pago no anotados y se determina el porcentaje de omisiones comprobadas solicitando al contribuyente que sustente tal observación.

En respuesta al mencionado requerimiento, el contribuyente presenta un escrito reconociendo que omitió anotar los comprobantes de pago observados.

De los hechos descritos, se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se

enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 67-A del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo, que establece lo siguiente:

Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de «cero», o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

- (i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o,
- (ii) El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.

Al respecto, el agente fiscalizador emite otro requerimiento complementario comunicando al contribuyente que incurrió en las causales contempladas en el artículo 64 del Código Tributario, para realizar la determinación sobre base presunta, por lo que la obligación tributaria se determinará según lo establecido en el artículo 67 del Código Tributario.

A continuación, se detalla el procedimiento utilizado para la aplicación de la presunción:

- a) El porcentaje de omisión comprobado sea igual o mayor al 10 % de las compras registradas o declaradas en dichos meses.

#### DETERMINACIÓN DE LAS OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 20XX	Base imponible compras S/	Omisiones S/
Enero	100 000.00	39 783.00
Febrero	205 000.00	0.00
Marzo	143 228.00	31 223.00
Abril	90 000.00	34 383.00
Mayo	205 000.00	0.00
Junio	195 000.00	62 165.00
Julio	120 047.00	153 999.00
Agosto	205 000.00	0.00
Septiembre	192 000.00	29 802.00

Octubre	205 000.00	0.00
Noviembre	105 000.00	0.00
Diciembre	105 000.00	0.00
<b>Total</b>	<b>1 870 275.00</b>	<b>351 355.00</b>

Dicho porcentaje se determina considerando solo cuatro meses en los que se comprobó las omisiones de mayor monto.

### PORCENTAJE DE OMISIÓN

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 20XX	Base imponible compras S/	Base imponible compras no registradas S/
Enero	100 000.00	39 783.00
Abril	90 000.00	34 383.00
Junio	195 000.00	62 165.00
Julio	120 047.00	153 999.00
<b>Total</b>	<b>505 047.00</b>	<b>290 330.00</b>

Porcentaje de omisiones comprobadas	=	57.49 % (*)
(*) 290 330.00 / 505 047.00		

Teniendo el supuesto y la causal, se inicia la aplicación del procedimiento que para este caso se encuentra descrito en el primer párrafo del artículo 67 del Código Tributario.

Se incrementará las ventas o los ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas (57.49 %), de acuerdo con el siguiente detalle:

### DETERMINACIÓN DE OMISIONES A LAS VENTAS DEL EJERCICIO 2020

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 2020	BASE IMPONIBLE VENTAS S/	PORCENTAJE DE INCREMENTO	Importe S/
Enero	106 582.00	57.49 %	61 274.00
Febrero	191 543.00	57.49 %	110 118.00
Marzo	131 846.00	57.49 %	75 798.00
Abril	100 271.00	57.49 %	57 646.00
Mayo	110 398.00	57.49 %	63 468.00
Junio	211 838.00	57.49 %	121 786.00
Julio	126 054.00	57.49 %	72 468.00
Agosto	131 118.00	57.49 %	75 380.00
Septiembre	173 447.00	57.49 %	99 715.00
Octubre	204 203.00	57.49 %	117 396.00
Noviembre	162 575.00	57.49 %	93 464.00
Diciembre	283 952.00	57.49 %	163 244.00

El monto del incremento de las ventas en los meses en que se halló omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado con base en el margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la



declaración jurada anual del impuesto a la renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación, o con base en las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro o actividad similar, para lo cual en todos los casos se debe utilizar el índice que resulte mayor según el siguiente cuadro:

#### DETERMINACIÓN DEL ÍNDICE DE MARGEN DE UTILIDAD BRUTA

DECLARACIÓN JURADA RENTA ANUAL	Fecha de Presentación	FUENTE (Contribuyente y Empresas Similares)	Venta Neta del Ejercicio (A)	Costo de Venta del Ejercicio (B)	Utilidad Bruta del Ejercicio (C)	Índice MUB = 1+(C/B) <sup>72</sup>
202X	01/04/20XX+ 1	Contribuyente	10,537,000.00	9,990,650.00	546,350.00	1.05
20XX	01/04/20XX+ 1	Empresa Similar 1	12,882,000.00	11,894,340.00	987,660.00	1.08
20XX	06/07/20XX +1	Empresa Similar 2	6,699,000.00	5,009,020.00	1,689,980.00	1.3374
20XX	28/03/20XX +1	Empresa Similar 3	7,262,000.00	6,172,700.00	1,089,300.00	1.18

#### DETERMINACIÓN DE LA VENTA PRESUNTA MÍNIMA

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 2021	Base imponible compras S/	Omissiones S/	Índice de utilidad	Venta presunta mínima S/
Enero	100 000.00	39 783.00	1.3374	53 206.00
Febrero	205 000.00	0	0	0.00
Marzo	143 228.00	31 223.00	1.3374	41 758.00
Abril	90 000.00	34 383.00	1.3374	45 984.00
Mayo	205 000.00	0	0	0.00
Junio	195 000.00	62 165.00	1.3374	83 139.00
Julio	120 047.00	153 999.00	1.3374	205 958.00
Agosto	205 000.00	0	0	0.00
Septiembre	192 000.00	29 802.00	1.3374	39 857.00
Octubre	205 000.00	0	0	0.00
Noviembre	105 000.00	0	0	0.00
Diciembre	105 000.00	0	0	0.00
Total	1 870 275.00	351 355.00	0	0.00
Suma de las diferencias	840 275.00	351 355.00		469 902.00
		<b>0.4181</b>		

La omisión de la base imponible se determina como se muestra a continuación:

<sup>72</sup> Se debe de tener en cuenta el Informe N° 187-2009-SUNAT/2B0000.

## DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE VENTAS DE IGV

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 20XX	Base imponible ventas S/	Porcentaje de incremento	Importe S/	Venta mínima S/	Presunción S/	Base imponible ventas S/
Enero	106 582.00	57.49 %	61 274.00	53 206.00	61 274.00	167 856.00
Febrero	191 543.00	57.49 %	110 118.00	0	110 118.00	301 661.00
Marzo	131 846.00	57.49 %	75 798.00	41 758.00	75 798.00	207 644.00
Abril	100 271.00	57.49 %	57 646.00	45 984.00	57 646.00	157 917.00
Mayo	110 398.00	57.49 %	63 468.00	0	63 468.00	173 866.00
Junio	211 838.00	57.49 %	121 786.00	83 139.00	121 786.00	333 624.00
Julio	126 054.00	57.49 %	72 468.00	205 958.00	72 468.00	198 522.00
Agosto	131 118.00	57.49 %	75 380.00	0	75 380.00	206 498.00
Septiembre	173 447.00	57.49 %	99 715.00	39 857.00	99 715.00	273 162.00
Octubre	204 203.00	57.49 %	117 396.00	0	117 396.00	321 599.00
Noviembre	162 575.00	57.49 %	93 464.00	0	93 464.00	256 039.00
Diciembre	283 952.00	57.49 %	163 244.00	0	163 244.00	447 196.00
<b>Total</b>	<b>1 933 827.00</b>		<b>1 111 757.00</b>	<b>469 902.00</b>	<b>1 111 757.00</b>	<b>3 045 584.00</b>
Costo					(321 355.00)	(321 355.00)
Omisión IR					790 402.00	2 724 229.00

Notas:

- 1) La base imponible determinada para efectos del IGV es la determinada en el cuadro anterior, que acumulada asciende a S/ 3 045 584.00.
- 2) De igual forma se procede para el caso del impuesto a la renta; es decir, a la renta neta imponible determinada por el contribuyente se le adicionará el monto de las omisiones determinadas vía presunción.
- 3) Asimismo, para efectos del impuesto a la renta se le deducirá el costo de las compras no registradas. De acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del inciso b del artículo 65-A del Código tributario. El reparo para efectos del impuesto a la renta asciende a S/ 790 402.00.

### 4.3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo (artículo 68 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria realiza el 10 de enero de 20XX, a través de un fedatario fiscalizador, una intervención de verificación de entrega de comprobantes de pago a un restaurante muy concurrido de la ciudad, obteniendo como resultado de dicha intervención el levantamiento de un acta probatoria por el no otorgamiento de comprobantes de pago, correspondiente al consumo realizado por el fedatario fiscalizador.

A partir de lo anterior se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, los mismos que se enuncian a continuación: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de Ley».

Ante esta situación, la Administración Tributaria procede a efectuar un control directo de los ingresos del contribuyente al mes siguiente, a efectos de aplicar la presunción prevista en el artículo 68 del Código Tributario.

Producto del control directo se determinó los siguientes ingresos diarios:

#### INGRESOS DIARIOS OBTENIDOS POR CONTROL DIRECTO EN UN MISMO MES

DÍAS INTERVENIDOS (5)	FRECUENCIA	INGRESOS OBTENIDOS S/
1/2/20XX	Día continuo	1450.00
2/2/20XX	Día continuo	1150.00
3/2/20XX	Día continuo	1250.00
4/2/20XX	Día continuo	2425.00
5/2/20XX	Día continuo	2180.00
<b>Total Ingresos</b>		8455.00
<b>Número de días intervenidos</b>		<b>5</b>
<b>INGRESO PROMEDIO S/</b>		1691.00

Luego de establecer los ingresos promedio, se requiere al contribuyente que señale el número de días comerciales. Este señaló que en febrero existen 27 días, situación que fue contrastada por el auditor con la emisión de comprobantes de pago por dicho mes. Por lo tanto, los ingresos presuntos del mes se determinan de la siguiente manera:

VENTAS PRESUNTAS DEL MES	1691.00	27 DÍAS	40 257.00
--------------------------	---------	---------	-----------

Adicionalmente, la Administración Tributaria decidió controlar los ingresos de mayo, agosto y octubre del 2010, obteniendo los resultados que se detallan a continuación:

#### INGRESOS DIARIOS OBTENIDOS POR CONTROL DIRECTO EN MAYO, AGOSTO Y OCTUBRE DEL 20XX

	Mayo 20XX	Agosto 20XX		Octubre 20XX	
Días intervenidos	Ingresos Obtenidos (*)	Días intervenidos	Ingresos Obtenidos (*)	Días intervenidos	Ingresos Obtenidos (*)
Lunes	1250.00	Lunes	800.00	Lunes	1150.00
Miércoles	1400.00	Miércoles	1100.00	Miércoles	1250.00
Jueves	1180.00	Jueves	1450.00	Jueves	1350.00
Viernes	2845.00	Viernes	2650.00	Viernes	3150.00
Sábado	3100.00	Sábado	3350.00	Sábado	3020.00
<b>TOTAL</b>	9775.00		9350.00		9920.00
<b>Número de días intervenidos</b>	5	<b>Número de días intervenidos</b>	5	<b>Número de días intervenidos</b>	5
<b>INGRESO PROMEDIO S/</b>	1955.00		1870.00		1984.00
<b>Número de días comerciales</b>	27		27		26
<b>Total venta presunta del mes S/</b>	<b>52 785.00</b>		<b>50 490.00</b>		<b>51 584.00</b>

(\*) De los ingresos, se encuentran deducidos el impuesto general a las ventas y el recargo al consumo.

#### DETERMINACIÓN DEL INGRESO PROMEDIO MENSUAL

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 2020	INGRESOS TOTALES S/
Febrero	40 257.00
Mayo	52 785.00
Agosto	50 490.00
Octubre	51 584.00
<b>TOTAL</b>	<b>195 116.00</b>
<b>INGRESO PROMEDIO MENSUAL</b>	<b>48 779.00</b>

Una vez determinados los ingresos promedio mensual, se procede a imputar en los meses no intervenidos, obteniendo de esta manera los ingresos reparados mensuales para finalmente determinar el impuesto general a las ventas por los doce meses.

### DETERMINACIÓN DE INGRESOS REPARADOS PARA EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO A LA RENTA

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 20XX	INGRESOS DECLARADOS Y/O REGISTRADOS S/	INGRESOS PRESUNTOS DETERMINADOS S/	INGRESOS DETERMINADOS S/
Enero	30 350.00	48 779.00	18 429.00
Febrero	35 650.00	40 257.00	4607.00
Marzo	30 150.00	48 779.00	18 629.00
Abril	28 980.00	48 779.00	19 799.00
Mayo	35 950.00	52 785.00	16 835.00
Junio	32 650.00	48 779.00	16 129.00
Julio	37 250.00	48 779.00	11 529.00
Agosto	30 900.00	50 490.00	19 590.00
Septiembre	32 450.00	48 779.00	16 329.00
Octubre	34 900.00	51 584.00	16 684.00
Noviembre	35 120.00	48 779.00	13 659.00
Diciembre	40 350.00	48 779.00	8429.00
<b>Total S/</b>			<b>180 648.00</b>

### INFORMACIÓN POR CONSIDERAR:

1. Para el presente caso se asume que antes de que el contribuyente efectúe la declaración pago por el mes de febrero, se inducirá al contribuyente intervenido para que reconozca como ventas o ingresos los determinados sobre base presunta por la Administración Tributaria, de tal manera que no incurra en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
2. Luego del vencimiento de la declaración jurada del impuesto general a las ventas, y si existe diferencias en la base imponible declarada por el contribuyente y la determinada por la Administración Tributaria sobre base presunta, se procederá a requerir los libros, los registros contables y la documentación sustentatoria del contribuyente por el mes intervenido, solicitando, asimismo, que este señale el número de días comerciales de dicho mes.
3. En el requerimiento se establecerá la causal y las consideraciones necesarias que conllevaron a determinar que la declaración o la documentación

complementaria ofrece dudas respecto de su veracidad y exactitud (criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0190-2-1998).

4. Asimismo, en el requerimiento complementario se solicitará al contribuyente que explique las diferencias existentes entre los ingresos determinados sobre base presunta y los que figuren como registrados o declarados, y que pueda ofrecer prueba en contrario respecto de los hechos que sustentan los supuestos para la aplicación directa de una determinación sobre base presunta, contenidos en el artículo 64 del Código Tributario.
5. Cuando el contribuyente realice operaciones gravadas, exoneradas o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

#### **PRESUNCIÓN DE VENTAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS (artículo 69 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)**

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «El CUMPLIDOR S.A.C.» la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita los libros y registros contables, los comprobantes de pago, las declaraciones, entre otros.

De la revisión de los libros, registros y documentos que respaldan la contabilidad del contribuyente, se ha observado lo siguiente:

- a) Diferencia entre el margen de utilidad bruta, obtenido del análisis de los comprobantes de pago de ventas y compras, y el margen obtenido del estado de pérdidas y ganancias, siendo el margen de los comprobantes muy superior a su declaración jurada.
- b) Se comprobó la correcta valuación de los importes totales y valor unitario de los bienes consignados en el inventario final registrado en el libro de inventarios y balances.
- c) De la verificación de los comprobantes de pago de compras se observó que aproximadamente un 60 % corresponde a los productos «fierro de ½» y «cemento».
- d) De la visita realizada al domicilio del contribuyente se verificó que las existencias anotadas en su libro de inventario y balances tiene correspondencia con su capacidad de almacenaje y los bienes encontrados.
- e) Los comprobantes de pago de compras y ventas detallan descripción de los bienes, cantidad y valor unitario de venta.

Con la información relevada se realiza un inventario documentario. Al verificar la documentación que sustenta la venta de cemento, se obtuvieron las notas de venta emitidas por el contribuyente donde se consigna todos los datos del contribuyente, tales como denominación social, número RUC, domicilio, número, fecha de emisión, descripción de los bienes vendidos, cantidad, valor unitario, valor total, sello de entrega e identificación del cliente. A continuación, se detallan las notas de venta:

#### Relación de Notas de Venta

NOTAS DE VENTA NÚMERO	FECHA	CANTIDAD	VALOR VENTA S/	PRECIO S/	TOTAL S/
1523	25/2/2020	20	20	22.42	448.00
1620	16/3/2020	15	20	22.42	336.00
1635	26/3/2020	60	20	22.42	1345.00
1641	30/3/2020	80	20	22.42	1794.00
1645	3/4/2020	86	20	22.42	1928.00
1702	5/5/2020	45	21	22.42	1009.00
1706	6/5/2020	10	21	22.42	224.00
1711	9/5/2020	75	21	22.42	1682.00
1715	11/5/2020	80	21	22.42	1794.00
1721	14/5/2020	60	21	22.42	1345.00
1725	16/5/2020	30	21	22.42	673.00
<b>Total</b>		<b>561</b>			<b>12 578.00</b>

De la revisión de los comprobantes pago emitidos por el contribuyente en el ejercicio gravable 20XX se observó que las indicadas notas de venta no fueron facturadas.

Del mismo modo, al verificar las guías de remisión remitente, emitidas por el contribuyente, se detectó guías por el traslado de varillas fierro de ½ pulgada, desde el almacén del contribuyente hacia domicilio de terceros, habiéndose consignado como motivo del traslado «venta». Se observó que no se emitió los comprobantes de pago respectivos por las referidas guías, y que el contribuyente no tenía establecimientos anexos declarados. Las guías observadas se detallan a continuación:

#### GUÍAS DE REMISIÓN REMITENTE OBSERVADAS

GUÍAS DE REMISIÓN REMITENTE SERIE Y NÚMERO	FECHA	PRODUCTO	CANTIDAD
001-1250	16/9/20XX	Fierro de ½ pulgada	150
001-1325	30/9/20XX	Fierro de ½ pulgada	160
001-1356	6/10/20XX	Fierro de ½ pulgada	130
001-1428	12/11/20XX	Fierro de ½ pulgada	100
<b>Total</b>			<b>540</b>

La Administración Tributaria tomará en consideración las «notas de venta» y «guías de remisión remitente» que no fueron facturadas<sup>73</sup> para determinar las diferencias de inventario.

<sup>73</sup> Criterio establecido por el Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones, tal como la n.º 675-2-2001.

Asimismo, de la verificación de sus comprobantes de pago de ventas se determinó que la boleta n.º 001-2212 y la factura n.º 001-1636 no han sido registradas ni declaradas. Los comprobantes de pago han sido emitidos de acuerdo con el siguiente detalle:

#### COMPROBANTES DE PAGO QUE NO FUERON REGISTRADOS NI DECLARADOS

COMPROBANTE	NÚMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL
Boleta de venta	001-2215	12/4/20XX	Fierro de ½	45	22	990.00
Factura	001-1639	16/4/20XX	Cemento	85	18	1530.00
<b>VENTAS OMITIDAS</b>						<b>2520.00</b>

Los comprobantes de pago sustentan la transferencia de propiedad de bienes y, al haber sido emitidos cumpliendo con los requisitos establecidos en las normas pertinentes, sustentan válidamente la salida de existencias de los almacenes del contribuyente. En tal sentido, cuando se realice la determinación de las diferencias deben ser consideradas dentro del rubro de ventas.

Asimismo, estos comprobantes, en la medida que fueron exhibidos por el contribuyente, constituyen la prueba de la realización de la hipótesis de incidencia descrita en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, relativa a la enajenación de bienes muebles, por lo que los importes consignados en los mismos deben ser considerados en la determinación de la obligación tributaria en base cierta<sup>74</sup>.

Por otro lado, la omisión en el registro de ventas deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 66 del Código Tributario («Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro»).

Adicionalmente, la Administración Tributaria efectuó un cruce de información mediante el cual obtuvo facturas emitidas por el proveedor del contribuyente por la venta de cemento y fierro de ½, las mismas que no se encuentran registradas en los libros y registros de contabilidad de la empresa. Las facturas que no se encuentran contabilizadas son las siguientes:

#### FACTURA DE COMPRA NO CONTABILIZADA

FACTURA	FECHA	PROVEEDOR	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA
002-1253	12/10/20XX	ABC SAC	Cemento	150	Bolsa
002-1253	12/10/20XX	ABC SAC	Fierro de ½	100	Unidad

De acuerdo con lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario, la diferencia de inventarios debe ser determinada con base en la documentación presentada por el contribuyente durante el proceso de fiscalización (registros, libros y documentación sustentatoria), sin considerar elementos ajenos a la misma; en tal sentido, la factura

<sup>74</sup> Criterio seguido por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución n.º 13668-1-2009.

de compra no contabilizada no se considerará como sustento del ingreso de mercadería<sup>75</sup>.

Por otro lado, se debe precisar que la omisión en el registro de compras deja abierta la posibilidad de aplicar la presunción establecida en el artículo 67 del Código Tributario («Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro»).

De la evaluación de la documentación descrita, se procede a determinar las diferencias de inventario documentario, tal como se muestra a continuación:

#### DETERMINACIÓN DE LAS DIFERENCIAS DE INVENTARIO

Detalle	Cemento	Fierro
Inventario al 1/1/20XX según el contribuyente (1)	5000.00	3500.00
(+) Compras realizadas desde el 1/1/20XX hasta el 31/12/20XX	6000.00	7200.00
(-) Ventas realizadas desde el 1/1/20XX hasta el 31/12/20XX	(151 000.00)	(6300.00)
Inventario al 31/12/20XX según la Administración Tributaria	(4000.00)	4400.00
Inventario al 31/12/20XX según el contribuyente (1)	7000.00	6500.00
Diferencia de inventario al 31/12/20XX	11 000.00	2100.00

(1) Registrado en el Libro de inventarios y balances

En la determinación del inventario se debe considerar los comprobantes de pago y otros documentos que sustenten válidamente el movimiento (ingresos y salidas) de existencias; en tal sentido, la venta de las 15 000 bolsas de cemento no incluye las 561 bolsas por las que se emitió «notas de venta», pero sí se ha considerado las 85 bolsas sustentadas en la factura n.º 001-1636.

Del mismo modo, la venta de las 6300 varillas de fierro de ½ no incluye las 540 unidades sustentadas solo con las «guías de remisión remitente», pero sí se ha considerado las 45 varillas sustentadas en la boleta de venta n.º 001-2215.

Asimismo, la factura de compra n.º 002-1253, obtenida del cruce de información que no forma parte de la contabilidad del contribuyente, no será considerada al determinar la cantidad de unidades adquiridas.

De acuerdo con lo señalado, se determinan las omisiones según se detalla a continuación:

<sup>75</sup> Criterio establecido por el Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución n.º 574-3-2001.



## DETERMINACIÓN DEL VALOR DE VENTA PROMEDIO DE CEMENTO

FACTURA	FECHA	CANTIDAD	VALOR VENTA S/	TOTAL S/
001-1523	30/1/20XX	20	20	428.4
001-1620	26/2/20XX	15	20	321.3
001-1635	26/3/20XX	60	20	1285.20
001-1641	30/4/20XX	80	20	1713.60
001-1645	29/5/20XX	86	20	1842.12
001-1702	30/6/20XX	45	21	1017.45
001-1706	27/7/20XX	10	21	226.1
001-1711	20/8/20XX	75	21	1695.75
001-1715	30/9/20XX	80	21	1808.80
001-1721	31/10/20XX	60	21	1356.60
001-1725	30/12/20XX	30	21	678.3
<b>Total</b>		<b>561</b>	<b>226</b>	<b>12 373.62</b>

Valor venta promedio  $226 / 11 = 20.55$

## DETERMINACIÓN DE LA VENTA OMITIDA DEL CEMENTO

11 000	20.55	226 050.00
--------	-------	------------

## DETERMINACIÓN DEL VALOR DE VENTA PROMEDIO DEL FIERRO DE ½

FACTURA	FECHA	CANTIDAD	VALOR VENTA S/	TOTAL S/
001-1526	29/1/20XX	24	22	528
001-1623	25/2/20XX	19	22	418
001-1638	25/3/20XX	64	22	1408.00
001-1644	29/4/20XX	84	22	1848.00
001-1648	28/5/20XX	90	22	1980.00
001-1705	29/6/20XX	49	23	1127.00
001-1709	26/7/20XX	14	23	322
001-1714	19/8/20XX	79	23	1817.00
001-1718	29/9/20XX	84	23	1932.00
001-1724	30/10/20XX	64	23	1472.00
001-1728	29/12/20XX	34	23	782
<b>Total</b>		<b>605</b>	<b>248</b>	<b>13 634.00</b>

Valor venta promedio =  $248 / 11 = 22.55$

## DETERMINACIÓN DE LA VENTA OMITIDA DEL FIERRO DE ½

22.55	X	2100	47 355.00
-------	---	------	-----------

## DETERMINACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

PERIODO TRIBUTARIO AÑO 20XX	VENTAS S/	PORCENTAJE	OMISIONES PRESUNTAS S/	OMISIONES CIERTOS S/	TOTAL
Enero	52 632.00	6.18 %	16 887.00		69 519.00
Febrero	65 821.00	7.72 %	21 118.00		86 939.00
Marzo	75 212.00	8.83 %	24 132.00		99 344.00
Abril	58 542.00	6.87 %	18 783.00	2520.00	77 325.00
Mayo	96 522.00	11.33 %	30 969.00		127 491.00
Junio	52 632.00	6.18 %	16 887.00		69 519.00
Julio	68 521.00	8.04 %	21 985.00		90 506.00
Agosto	89 852.00	10.54 %	28 829.00		118 681.00
Septiembre	78 591.00	9.22 %	25 216.00		103 807.00
Octubre	65 213.00	7.65 %	20 923.00		86 136.00
Noviembre	58 745.00	6.89 %	18 848.00		77 593.00
Diciembre	89 851.00	10.54 %	28 828.00		118 679.00
<b>Total</b>	<b>852 134.00</b>	<b>100.00 %</b>	<b>273 405.00</b>	<b>2520.00</b>	<b>1 125 539.00</b>

## DETERMINACIÓN DE LOS REPAROS AL IMPUESTO A LA RENTA - 20XX

DETALLE	IMPORTE S/
INGRESOS DETERMINADOS EN BASE CIERTA	2520.00
REPARO EN BASE PRESUNTA (RENDA NETA)	273 405.00
<b>TOTAL REPAROS</b>	<b>275 925.00</b>

#### 4.4. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado (artículo 70 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica la carta mediante la cual presenta al agente fiscalizador y al supervisor y comunica al contribuyente «EL CUMPLIDOR S.A.C.» que será fiscalizado por el impuesto a la renta del ejercicio gravable 20XX; además, notifica el primer requerimiento solicitándole que presente sus declaraciones, libros y registros contables, convenio de estabilidad, entre otros.

En la revisión de los libros y registros contables, y según su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, anotado en su libro de inventarios y balances, muestra los saldos en sus cuentas de activo, pasivo y patrimonio, que se detallan a continuación:

## ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE 20XX

ACTIVO	
Cuentas	Importe S/
Caja y bancos	50 000.00
Existencias	660 000.00
Activo Fijo Neto	255 000.00
<b>Total Activo</b>	<b>965 000.00</b>
PASIVO	
Cuentas	Importe S/
Proveedores	520 000.00
Beneficios Sociales	65 000.00
<b>Total Pasivo</b>	<b>585 000.00</b>
PATRIMONIO	
Cuentas	Importe S/
Capital	300 000.00
Utilidad	100 000.00
<b>Total Patrimonio</b>	<b>400 000.00</b>

## Según Declaración Jurada:

Cálculo del Patrimonio	=	965 000.00	-	585 000.00	=	380 000.00
------------------------	---	------------	---	------------	---	------------

En primer lugar, a efectos de verificar el saldo por pagar a proveedores, que según los libros y registros del contribuyente asciende a S/ 520 000.00, la Administración Tributaria solicita, a través de un requerimiento, la composición analítica del saldo de la cuenta de proveedores, la cual es la siguiente:

## SALDO DE LA CUENTA PROVEEDORES

NÚMERO DE FACTURA	FECHA DE EMISIÓN	PROVEEDOR	IMPORTE S/
001-000250	25/10/20XX	San Francisco S.A.	125 000.00
121-2555045	25/11/20XX	El Apóstol S.R.L.	85 000.00
011-333310	1/12/20XX	El Hermano S.C.R.L.	25 000.00
220-045615	5/12/20XX	El Ministro S.A.C.	65 000.00
005-005005	10/12/20XX	Roma S.A.C.	105 000.00
033-040001	15/12/20XX	Negociación S.A.	35 000.00
150-055511	18/12/20XX	Sagitario S.R.L.	30 000.00
220-011111	30/12/20XX	El Tigre E.I.R.L.	50 000.00
<b>Totales S/</b>			<b>520 000.00</b>

Luego, para confirmar los saldos por pagar a los proveedores del contribuyente al 31/12/20XX, la Administración Tributaria realiza cruces de información con los mismos, obteniendo la siguiente información:

## FACTURAS CANCELADAS DURANTE EL PERIODO 20XX, SEGÚN CRUCES DE INFORMACIÓN

NÚMERO DE FACTURA	FECHA DE EMISIÓN	FECHA DE CANCELACIÓN	PROVEEDOR	IMPORTE S/
001-000250	25/10/20XX	15/11/20XX	San Francisco S.A.	125 000.00
121-2555045	25/11/20XX	15/12/20XX	El Apóstol S.R.L.	85 000.00
011-0333310	1/12/20XX	23/12/20XX	El Hermano S.C.R.L.	25 000.00
220-0045615	5/12/20XX	30/12/20XX	El Ministro S.A.C.	65 000.00
150-0055511	18/12/20XX	30/12/20XX	Sagitario S.R.L.	30 000.00
<b>Monto cancelado al 31 de diciembre de 20XX</b>				<b>330 000.00</b>

Al contrastar con los proveedores la información de los comprobantes de pago, se observa que gran parte de estos fueron cancelados durante el periodo 20XX, antes del 31/12/20XX, determinándose un nuevo saldo para la cuenta de proveedores, como sigue:

## RESUMEN

DETALLE	S/
Saldo de proveedores según contribuyente	520 000.00
Monto cancelado según cruces realizados	(330 000.00)
<b>Saldo por pagar al 31/12/20XX</b>	<b>190 000.00</b>

De los hechos descritos se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 70 del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo, que establece lo siguiente:

Quando 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.

Con la información obtenida por la Administración Tributaria se procede a reestructurar el estado de situación financiera de la siguiente manera:

### REESTRUCTURACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31/12/20XX

Detalle	Según contribuyente	Según Verificación
<b>ACTIVO</b>		
<b>Cuentas</b>	<b>Importe S/</b>	<b>Importe S/</b>
Caja y Bancos	50 000.00	50 000.00
Existencias	660 000.00	660 000.00
Activo Fijo Neto	255 000.00	255 000.00
<b>Total Activo</b>	<b>965 000.00</b>	<b>965 000.00</b>
<b>PASIVO</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Importe S/</b>	<b>Importe S/</b>
Proveedores	520 000.00	190 000.00
Beneficios Sociales	65 000.00	65 000.00
<b>Total Pasivo</b>	<b>585 000.00</b>	<b>235 000.00</b>
<b>PATRIMONIO</b>		
<b>Total Patrimonio Neto</b>	<b>380 000.00</b>	<b>730 000.00</b>

#### Determinación del Patrimonio no Registrado

Se determina el patrimonio no registrado tomando en cuenta 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.

DETALLE	S/
Patrimonio real determinado por la Administración Tributaria	730 000.00
Patrimonio declarado por el contribuyente	-380 000.00
<b>PATRIMONIO OMITIDO (S/)</b>	<b>350 000.00</b>

#### Determinación de los ingresos o ventas omitidos

El monto de las ventas o los ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada el coeficiente que resultará 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.

Para ello se siguen los siguientes pasos:

### 1. Determinación del coeficiente

Para el presente caso se tiene que las ventas declaradas por el contribuyente en el ejercicio 20XX ascienden a S/ 1 129 120.00.

$$\text{Coeficiente} = \frac{1\,129\,120.00}{660\,000.00} = 1.7108$$

### 2. Determinación de los ingresos o ventas omitidos

$$\text{Ingresos Omitidos} = 350\,000.00 \times 1.7108 = 598,780.00$$

### 3. Imputación de los ingresos

El monto determinado de S/ 598 780.00 constituye ventas o ingresos omitidos por el año 20XX, el que deberá distribuirse, para efectos del impuesto general a las ventas, de acuerdo con lo normado por el artículo 65-A del Código Tributario, y será adicionado a la utilidad o la pérdida determinada por el contribuyente para efectos del impuesto a la renta.

## 4.5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero (artículo 71 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente German Pérez Salas la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita libros y registro contables, extractos bancarios, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros.

De la revisión de los libros, registros y documentos que respaldan la contabilidad del contribuyente se ha observado lo siguiente:

- a) Durante la fiscalización realizada, el contribuyente proporcionó documentación de las cuentas registradas en libro caja y bancos de los bancos «X» e «Y», que se detallan a continuación:

Año 20XX	Banco «X» S/	Banco «Y» S/
Enero	123 500.00	324 900.00
Febrero	456 900.00	870 900.00
Marzo	398 900.00	144 500.00
Abril	57 700.00	65 000.00
Mayo	63 890.00	69 800.00
Junio	56 300.00	178 000.00
Julio	430 300.00	676 400.00

Agosto	189 000.00	243 100.00
Septiembre	65 700.00	45 000.00
Octubre	38 400.00	12 000.00
Noviembre	87 000.00	21 800.00
Diciembre	226 400.00	507 400.00

- b) El contribuyente también proporcionó información de la cuenta del banco «Z», operada por el socio Alberto Gonzales, en la que se observan los siguientes depósitos:

Año 20XX	Cuenta Banco «Z» S/
Enero	328 400.00
Febrero	74 600.00
Marzo	614 900.00
Abril	82 700.00
Mayo	73 200.00
Junio	154 300.00
Julio	321 300.00
Agosto	274 300.00
Septiembre	21 210.00
Octubre	73 630.00
Noviembre	90 830.00
Diciembre	74 600.00

- c) Se comprobó la existencia de una cuenta del banco «W» no registrada ni declarada, cuyos depósitos se detallan a continuación:

Año 20XX	Cuenta Banco «W» S/
Enero	2600.00
Febrero	1300.00
Marzo	4500.00
Abril	12 300.00
Mayo	4000.00
Junio	6700.00
Julio	4500.00
Agosto	3450.00
Septiembre	8000.00
Octubre	3470.00
Noviembre	14 600.00
Diciembre	11 800.00

De los hechos descritos se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 71 del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo que establece:

Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

Luego de la revisión de la documentación e información se procederá a determinar los ingresos presuntos, tal como se muestra a continuación:

### DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS PRESUNTOS

Año 20XX	Depósitos en cuentas abiertas en empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario o terceros vinculados				Total Depósitos E = (A+B+C+D) S/	Depósitos sustentados por el contribuyente (F) S/	INGRESO PRESUNTO G = (E-F) S/
	Cuentas registradas en libro caja y bancos		Banco «Z» (C) S/	Banco «W» (D) S/			
	Banco «X» (A) S/	Banco «Y» (B) S/					
<b>Totales</b>	2 193 990.00	3 158 800.00	2 183 970.00	77 220.00	7 613 980.00	3 926 330.00	3 687 650.00
<b>Enero</b>	123 500.00	324 900.00	328 400.00	2600.00	779 400.00	451 000.00	328 400.00
<b>Febrero</b>	456 900.00	870 900.00	74 600.00	1300.00	1 403 700.00	890 900.00	512 800.00
<b>Marzo</b>	398 900.00	144 500.00	614 900.00	4500.00	1 162 800.00	365 000.00	797 800.00
<b>Abril</b>	57 700.00	65 000.00	82 700.00	12 300.00	217 700.00	135 000.00	82 700.00
<b>Mayo</b>	63 890.00	69 800.00	73 200.00	4000.00	210 890.00	69 080.00	141 810.00
<b>Junio</b>	56 300.00	178 000.00	154 300.00	6700.00	395 300.00	241 000.00	154 300.00
<b>Julio</b>	430 300.00	676 400.00	321 300.00	4500.00	1 432 500.00	690 800.00	741 700.00
<b>Agosto</b>	189 000.00	243 100.00	274 300.00	3450.00	709 850.00	134 580.00	575 270.00
<b>Septiembre</b>	65 700.00	45 000.00	21 210.00	8000.00	139 910.00	118 700.00	21 210.00
<b>Octubre</b>	38 400.00	12 000.00	73 630.00	3470.00	127 500.00	53 870.00	73 630.00
<b>Noviembre</b>	87 000.00	21 800.00	90 830.00	14 600.00	214 230.00	123 400.00	90 830.00
<b>Diciembre</b>	226 400.00	507 400.00	74 600.00	11 800.00	820 200.00	653 000.00	167 200.00

Del cuadro anterior se aprecia que el contribuyente solo pudo justificar depósitos por la suma de S/. 3 927 050.00, por lo que la Administración Tributaria presume la existencia de ingresos omitidos por el monto de la diferencia, que asciende a S/ 3 687 650.00.

## 4.6. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestación de servicios (artículo 72 del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «El CUMPLIDOR S.A.C.», quien se dedica al servicio de blanqueo, teñido, secado y terno fijado de teñidos en fibras naturales, sintéticas y mezclas de punto, la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX, y se le presenta el primer requerimiento con el que se solicita libros y registro contables, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros.

De la revisión de los libros, registros y documentos que respaldan la contabilidad del contribuyente se ha observado lo siguiente:

- a) El contribuyente no cumplió con exhibir la información contable que pudiera sustentar sus obligaciones tributarias; por tanto, se determina que se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian:

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud.

4. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Por tanto, la Administración Tributaria procedió a la determinación de oficio sobre base presunta de conformidad con el artículo 72 del Código Tributario.

- b) De la revisión de los principales servicios que efectúa el contribuyente, se tiene que los servicios de producción de teñido de algodón y poliéster son los más representativos, procediéndose a analizar el informe técnico sobre el proceso de tintorería presentado por el representante del contribuyente, considerando también los insumos más representativos (sal industrial y el Hostapal L-PE) que se utilizan en el referido proceso de producción.
- c) Del análisis del informe técnico del teñido del algodón se tiene que para 100 kilogramos de algodón teñido se necesita 80 kilogramos de sal industrial. El auditor debe verificar en el libro de inventarios los saldos iniciales y finales de estos productos.



INVENTARIO AÑO 20XX	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA
Inicial al 1/1	103 100	kilogramos
Final al 31/12	60 000	kilogramos

- d) El auditor procesa la información de las facturas de compra en las cuales se adquirió este producto, con base en la información en medios magnéticos del registro de compras del contribuyente, verificando los comprobantes de pago que lo sustentan. Así, obtiene la cantidad de kilos adquiridos en el año 20XX y procede a fotocopiar los comprobantes de pago de compras y el registro de compras.

AÑO 20XX	FACTURA n.º	PROVEEDOR	KILOS ADQUIRIDOS
Enero	001-00358	SAL INDUSTRIAL SAC	8500
Marzo	001-0658	SAL DEL SUR SRL	7500
Abril	001-0758	SAL INDUSTRIAL SAC	7500
Junio	001-0789	SAL INDUSTRIAL SAC	7800
Julio	001-08987	SAL INDUSTRIAL SAC	7800
Agosto	001-089712	SAL DEL SUR SRL	8200
Septiembre	001-056898	SAL INDUSTRIAL SAC	8200
Octubre	001-089742	SAL DEL SUR SRL	8200
Noviembre	001-089963	SAL DEL SUR SRL	8500
Diciembre	001-089634	SAL INDUSTRIAL SAC	7800
<b>TOTAL KILOS ADQUIRIDOS</b>			<b>80 000</b>

Con la información del cuadro precedente se procede a determinar el consumo efectuado de este producto a lo largo del año, tal como se muestra a continuación:

### DETERMINACIÓN DEL CONSUMO DE SAL INDUSTRIAL

DETALLE	KILOS
Inventario Inicial al 1/1/20XX	103 100
(+) Compras del año 20XX	80 000
<b>Total disponible</b>	<b>183 100</b>
(-) Inventario final al 31/12/20XX	(60 000)
<b>Kilaje neto ingresado a servicio de tintorería</b>	<b>123 100</b>

A partir de la cantidad de producto consumido y el informe técnico se procede a determinar el rendimiento que se debió obtener. Con una regla de tres simple se tiene lo siguiente:

### DETERMINACIÓN DE SERVICIO POR ALGODÓN TEÑIDO

$$\begin{array}{l}
 100 \text{ kg. de algodón} \text{ ----- } 90 \text{ kg. de sal industrial} \\
 X \text{ kg. de algodón} \text{ ----- } 123\,100 \text{ kg. de sal industrial} \\
 \hline
 \mathbf{X = 136\,778 \text{ kg. de algodón teñido}}
 \end{array}$$

Luego se compara el rendimiento estimado con el rendimiento reportado por el contribuyente:

## DETERMINACIÓN DE LA OMISIÓN DE VENTAS DE SERVICIOS POR ALGODÓN TEÑIDO

DETALLE	KILOS
Total kilos de algodón teñido s/ auditoría	136 778
Total kilos de algodón teñido s/ facturas de ventas	5103
Diferencia por reparar en kilos de servicio prestado omitido de facturar	131 675

- e) Del análisis del informe técnico se tiene que para 100 kilogramos de poliéster teñido se necesita 1.5 kilogramos de Hostapal L-PE, observándose en el libro de inventarios y balances los saldos iniciales y finales de estos productos, que a continuación se detalla:

INVENTARIO AÑO 20XX	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA
Inicial al 1/1	10	kilogramos
Final al 31/12	50	kilogramos

- f) En la revisión de la información correspondiente a las facturas de compra de Hostapal L-PE y el registro de compras en medios magnéticos del contribuyente, se determinó lo siguiente:

AÑO 20XX	FACTURA n.º	PROVEEDOR	KILOS ADQUIRIDOS
Enero	001-00358	INSUMOS SAC	300
Junio	001-0789	INSUMOS SAC	100
Octubre	001-089742	INSUMOS SAC	200
TOTAL KILOS ADQUIRIDOS			600

Luego de calcular la cantidad de kilos adquiridos, se procede a determinar el consumo efectuado del mencionado producto a lo largo del año, como a continuación se muestra:

### DETERMINACIÓN DEL CONSUMO DE HOSTAPAL

Detalle	KILOS
Inventario Inicial al 1/1/20XX	10
(+) Compras del año 20XX	600
Total disponible	610
(-) Inventario final al 31/12/20XX	50
Kilaje neto ingresado a servicio de tintorería	560

Teniendo como información la cantidad de producto consumido y el informe técnico se procede a determinar el rendimiento que se debió obtener. Con una regla de tres simple se tiene lo siguiente:

### DETERMINACIÓN DE SERVICIO POR POLIÉSTER TEÑIDO

100 kg. de algodón ----- 1.5 kg. de Hostapal L-PE  
 X kg. de algodón ----- 560 kg. de Hostapal L-PE  
**X = 37 333.00 kg. de poliéster teñido**

Luego se compara el rendimiento estimado con el rendimiento reportado por el contribuyente:

**DETERMINACIÓN DE LA OMISIÓN DE VENTAS DE SERVICIOS POR POLIÉSTER TEÑIDO**

Detalle	KILOS
Total kilos de poliéster teñido según auditoría	56 000.00
Total kilos de algodón teñido según facturas de ventas	24 267.00
Diferencia por reparar en kilos de servicio prestado omitido de facturar	31 733.00

**DETALLE DE LOS COMPROBANTES DE PAGO VENTAS**

**SERVICIO TEÑIDO DE ALGODÓN UNIDAD DE MEDIDA KILOS**

Fecha	Factura	Cantidad	Valor de venta unitario S/
29/1/20XX	001-000005	100	0.55 (valor de mercado)
29/1/20XX	002-000006	94	0.25 (se utiliza el valor de mercado)
7/2/20XX	001-000009	40	0.59
31/5/20XX	001-000021	655	0.59
28/7/20XX	001-000026	50	0.56
28/7/20XX	002-000026	100	0.55 (última serie autorizada)
<b>Total kilos de algodón teñido</b>		<b>1039</b>	

Por tanto, para la determinación del valor del servicio promedio de teñido de algodón se toma el valor de S/ 0.55 determinado como valor de mercado.

Para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes materia de exhibición o presentación.

**DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL SERVICIO PROMEDIO TEÑIDO DE ALGODÓN**

**PRODUCTO TEÑIDO DE ALGODÓN UNIDAD DE MEDIDA KILOS**

Fecha	Factura	Cantidad	Valor de Venta Unitario S/
29/1/20XX	002-000006	94	0.55
7/2/20XX	001-000009	40	0.59
31/5/20XX	001-000021	655	0.59
28/7/20XX	002-000026	100	0.55
<b>Total kilos de algodón teñido</b>		<b>889</b>	<b>2.28</b>
<b>Valor de Venta Promedio</b>			<b>0.57</b>

Luego de calcular el valor promedio del servicio se procederá a determinar las ventas o los ingresos omitidos que se obtendrán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del periodo requerido, tal como se detalla a continuación:

**DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS OMITIDOS**

SERVICIO BRINDADO	KILOS OMITIDOS	VALOR PROMEDIO DEL SERVICIO S/	INGRESOS OMITIDOS S/
TEÑIDO DE TELAS DE ALGODÓN	131 675	0.57	75 055
TEÑIDO DE TELAS DE POLIÉSTER	31 433	0.57	17 917
TOTAL			92 972

Nota: Se asume que el valor promedio del servicio de teñido del poliéster es el mismo que del teñido del algodón.

Las ventas o los ingresos omitidos del año 20XX ascienden a S/ 92 972, monto que deberá ser distribuido en los periodos tributarios para la determinación del impuesto general a las ventas, de acuerdo con lo indicado en el artículo 65-A del Código Tributario, y será adicionado a la utilidad o pérdida determinada por el contribuyente para efectos del impuesto a la renta.

#### 4.7. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo o cuentas bancarias (artículo 72-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «El CUMPLIDOR S.A.C.» la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita libros y registro contables, comprobantes de pago, extractos bancarios, declaraciones, entre otros.

De la revisión de la documentación contable exhibida por el contribuyente se observa lo siguiente:

Efectuado el seguimiento de los egresos de caja se ha podido comprobar que el contribuyente mantiene como pendientes de pago comprobantes que ya habían sido cancelados, por lo que se reestructura la caja de junio, julio y diciembre 20XX, observados como se detalla a continuación:

## MOVIMIENTO DE CAJA BANCOS JUNIO 20XX

Fecha	Saldo inicial	Ingresos	Egresos	Saldo final	Saldo negativo
2/6/20XX	8000.00	8000.00	(9000.00)	7000.00	0.00
3/6/20XX	7000.00	7800.00	(10 500.00)	4300.00	0.00
4/6/20XX	4300.00	8000.00	(12 500.00)	(200.00)	(200.00)
5/6/20XX	0.00	7900.00	(8500.00)	(600.00)	(600.00)
6/6/20XX	0.00	8000.00	(9500.00)	(1500.00)	(1500.00)
9/6/20XX	0.00	9000.00	(9300.00)	(300.00)	(300.00)
10/6/20XX	0.00	8800.00	(10 200.00)	(1400.00)	(1400.00)
11/6/20XX	0.00	10 000.00	(9800.00)	200.00	0.00
12/6/20XX	200.00	9000.00	(8800.00)	400.00	0.00
13/6/20XX	400.00	8000.00	(12 000.00)	(3600.00)	(3600.00)
16/6/20XX	0.00	8000.00	(8200.00)	(200.00)	(200.00)
17/6/20XX	0.00	8500.00	(10 200.00)	(1700.00)	(1700.00)
18/6/20XX	0.00	10 000.00	(9000.00)	1000.00	0.00
19/6/20XX	1000.00	9000.00	(7000.00)	3000.00	0.00
20/6/20XX	3000.00	8000.00	(9000.00)	2000.00	0.00
23/6/20XX	2000.00	8000.00	(9500.00)	500.00	0.00
24/6/20XX	500.00	8000.00	(8500.00)	0.00	0.00
25/6/20XX	0.00	8800.00	(8000.00)	800.00	0.00
26/6/20XX	800.00	10 000.00	(12 000.00)	(1200.00)	(1200.00)
27/6/20XX	0.00	14 000.00	(9000.00)	5000.00	0.00
Flujos del mes	8000.00	176 800.00	(190 500.00)	(5700.00)	(10 700.00)

## MOVIMIENTO DE CAJA BANCOS JULIO 20XX

Fecha	Saldo inicial	Ingresos	Egresos	Saldo final	Saldo negativo
2/7/20XX	5000.00	8000.00	(8500.00)	4500.00	0.00
3/7/20XX	4500.00	8200.00	(7000.00)	5700.00	0.00
4/7/20XX	5700.00	7100.00	(8000.00)	4800.00	0.00
5/7/20XX	4800.00	7000.00	(9200.00)	2600.00	0.00
6/7/20XX	2600.00	8000.00	(8000.00)	2600.00	0.00
9/7/20XX	2600.00	8500.00	(9200.00)	1900.00	0.00
10/7/20XX	1900.00	8800.00	(8000.00)	2700.00	0.00
11/7/20XX	2700.00	7800.00	(12 500.00)	(2000.00)	(2000.00)
12/7/20XX	0.00	10 500.00	(9200.00)	1300.00	0.00
13/7/20XX	1300.00	8000.00	(8000.00)	1300.00	0.00
16/7/20XX	1300.00	8800.00	(8000.00)	2100.00	0.00
17/7/20XX	2100.00	10 000.00	(9000.00)	3100.00	0.00
18/7/20XX	3100.00	9800.00	(8200.00)	4700.00	0.00
19/7/20XX	4700.00	8200.00	(7808.00)	5092.00	0.00

20/7/20XX	5092.00	8000.00	(9000.00)	4092.00	0.00
23/7/20XX	4092.00	9800.00	(12 500.00)	1392.00	0.00
24/7/20XX	1392.00	10 000.00	(9800.00)	1592.00	0.00
25/7/20XX	1592.00	9000.00	(8900.00)	1692.00	0.00
26/7/20XX	800	9200.00	(9300.00)	700.00	0.00
27/7/20XX	700.00	15 000.00	(8300.00)	7400.00	0.00
Flujos del mes	5000.00	179 700.00	(178 408.00)	6292.00	(2000.00)

## MOVIMIENTO DE CAJA BANCOS NOVIEMBRE 20XX

Fecha	Saldo inicial	Ingresos	Egresos	Saldo final	Saldo negativo
2/7/20XX	8000.00	7500.00	(8500.00)	7000.00	0.00
3/7/20XX	7000.00	10 200.00	(7000.00)	10 200.00	0.00
4/7/20XX	10 200.00	6200.00	(8000.00)	8400.00	0.00
5/7/20XX	8400.00	8000.00	(9200.00)	7200.00	0.00
6/7/20XX	7200.00	9000.00	(8000.00)	8200.00	0.00
9/7/20XX	8200.00	7000.00	(9200.00)	6000.00	0.00
10/7/20XX	6000.00	8000.00	(8000.00)	6000.00	0.00
11/7/20XX	6000.00	8500.00	(12 500.00)	2000.00	0.00
12/7/20XX	2000.00	7000.00	(9200.00)	(200.00)	(200.00)
13/7/20XX	0.00	8000.00	(8000.00)	0.00	0.00
16/7/20XX	0.00	8800.00	(8000.00)	800.00	0.00
17/7/20XX	800.00	10 000.00	(9000.00)	1800.00	0.00
18/7/20XX	1800.00	9800.00	(8200.00)	3400.00	0.00
19/7/20XX	3400.00	8200.00	(7808.00)	3792.00	0.00
20/7/20XX	3792.00	8000.00	(9000.00)	2792.00	0.00
23/7/20XX	2792.00	8000.00	(12 500.00)	(1708.00)	(1708.00)
24/7/20XX	0.00	10 000.00	(9800.00)	200.00	0.00
25/7/20XX	200.00	8800.00	(8900.00)	100.00	0.00
26/7/20XX	100.00	8000.00	(9300.00)	(1200.00)	(1200.00)
27/7/20XX	0.00	15 000.00	(8300.00)	6700.00	0.00
Flujos del mes	8000.00	174 000.00	(178 408.00)	3592.00	(3108.00)

De los hechos descritos se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 72 del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo, que establece:

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Luego de realizar la reestructuración de los movimientos de caja de junio, julio y noviembre de 2020, la determinación de las ventas o los ingresos omitidos resulta siendo:

Mes	Saldo negativo	Observaciones
Junio	10 700.00	Se considera el saldo negativo debido a que hay más de dos diferencias
Julio	0.00	No se considera el saldo negativo debido a que solo hay una diferencia
Noviembre	3108.00	Se considera el saldo negativo debido a que hay más de dos diferencias
TOTAL S/	13 808.00	OPERACIÓN GRAVADA PARA IGV Y ADICIÓN A LA RENTA NETA PARA RENTA

Para efectos del IGV los montos indicados incrementarán la base imponible de los meses en que se determinaron y para efectos del impuesto a la renta incrementarán el resultado determinado por el contribuyente en su declaración jurada anual.

#### 4.8. Presunción de renta neta o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios (artículo 72-B del Código Tributario)

La Administración Tributaria notifica al buzón del contribuyente «Grifos Panamericana SRL», cuya actividad principal es la venta de combustibles, la carta de presentación del supervisor y el agente fiscalizador, con la que se le informa que será fiscalizado por el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 20XX; así como el primer requerimiento con el que se solicita libros y registros contables, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros.

De la revisión de los libros, registros y documentos que respaldan la contabilidad del contribuyente se ha observado lo siguiente:

Diferencias entre las ventas declaradas y las ventas registradas, así como series faltantes de documentos de ventas, por lo que no se pueden validar las ventas realizadas por el contribuyente. Se ha encontrado también un recorte de cuentas por cobrar.

Las compras registradas por la compañía son correctas. Esto se ha comprobado con los cruces de información respectivos.

Por otro lado, el inventario final de la empresa se ha validado a partir del análisis de las ventas posteriores y un inventario practicado el 15/1/20XX+1, con lo que se tiene que el costo de ventas es correcto.

De los hechos descritos se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 72-B del Código Tributario, por lo que se debe evaluar que se cumple con el hecho cierto del citado artículo, que establece lo siguiente:

Esta presunción será de aplicación a las empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.

A los efectos de ejemplificar esta presunción, se puede asumir que mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas, y con opinión técnica de la SUNAT, se ha aprobado coeficientes económicos tributarios aplicables al año 20XX.

Actividad económica	Coefficiente para el impuesto a las ventas	Coefficiente para el impuesto a la renta
...		
Venta de combustibles	12 %	6 %
Fabricación de muebles	30 %	15 %
Servicios de mantenimiento de edificios y otras construcciones	40 %	18 %
...		

De la revisión de la declaración presentada por el contribuyente se obtiene que la suma de costos y gastos asciende a:

COSTOS Y GASTOS SEGÚN DECLARACIÓN JURADA	IMPORTE S/
Costo de ventas	2 078 742.00
Gastos de administración	62 362.00
Gastos de ventas	83 150.00
Gastos financieros	41 575.00
Otros gastos	207 874.00
<b>TOTAL COSTOS GASTOS</b>	<b>2 473 703.00</b>

Para determinar la renta neta presunta se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la suma de los conceptos que son deducibles de acuerdo con las normas legales que regulan el impuesto a la renta, según lo consignado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del mencionado impuesto, como a continuación se muestra:



## DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA PRESUNTA

TOTAL COSTOS GASTOS S/	COEFICIENTE MEF	RENDA NETA PRESUNTA S/
2 473 703.00	6 %	148 422.00

Asimismo, según lo indicado en el artículo 72-B del Código Tributario, la renta neta omitida se obtiene de la diferencia de la renta neta presunta con la renta neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio gravable 20XX, que para el presente caso asciende a S/ 5400.00. En tal sentido, la renta neta omitida se determina como sigue:

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO OMITIDO

DETERMINACIÓN DE LA RENTA	IMPORTE S/
RENDA NETAS PRESUNTA ARTÍCULO 72-B	148 422.00
RENDA NETA DECLARADA	5400.00
(-) NETO ADICIONES Y DEDUCCIONES	0.00
RENDA NETA PRESUNTA DETERMINADA	143 022.00
(-) PÉRDIDA TRIBUTARIA DE EJERCICIOS ANTERIORES	0.00
RENDA NETA IMPONIBLE	143 022.00
IMPUESTO: TASA 29.5 % (Aplicable al ejercicio gravable según corresponda)	42 191.00
(-) PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA	0.00
(-) SALDO A FAVOR DEL AÑO ANTERIOR NO APLICADO	0.00
IMPUESTO OMITIDO	42 191.00

Luego de realizar la determinación del impuesto a la renta, corresponde determinar el impuesto general a las ventas partiendo de las declaraciones pago mensuales del citado impuesto, que se muestra a continuación:

## LIQUIDACIÓN DEL IGV SEGÚN LAS DECLARACIONES JURADAS

PERIODO 20XX	BASE IMPONIBLE SEGÚN DECLARACIÓN JURADA	DÉBITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL		IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR	IMPUESTO PAGADO	OMISIÓN
			DEL MES	MES ANTERIOR			
Enero	154 500.00	27 810.00	27 000.00	0.00	810.00	810.00	0.00
Febrero	151 410.00	27 254.00	26 460.00	0.00	794.00	794.00	0.00
Marzo	171 093.00	30 797.00	29 900.00	0.00	897.00	897.00	0.00
Abril	167 671.00	30 181.00	29 302.00	0.00	879.00	879.00	0.00
Mayo	189 469.00	34 104.00	33 111.00	0.00	993.00	993.00	0.00
Junio	185 679.00	33 422.00	32 449.00	0.00	973.00	973.00	0.00
Julio	209 818.00	37 767.00	36 667.00	0.00	1100.00	1100.00	0.00
Agosto	205 621.00	37 012.00	35 934.00	0.00	1078.00	1078.00	0.00
Septiembre	232 352.00	41 823.00	40 605.00	0.00	1218.00	1218.00	0.00
Octubre	185 882.00	33 459.00	32 484.00	0.00	975.00	975.00	0.00
Noviembre	148 705.00	26 767.00	25 987.00	0.00	780.00	780.00	0.00
Diciembre	118 964.00	21 414.00	20 790.00	0.00	624.00	624.00	0.00
TOTAL	2 121 164.00	381 810.00	370 689.00	0.00	11 121.00	11 121.00	0.00

Para determinar las ventas o los ingresos omitidos de los periodos tributarios en el IGV, según lo establecido en el artículo 72-B del Código Tributario, se le deducirá el valor agregado que se calcule de las declaraciones juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los periodos materia del requerimiento, el mismo que resulta de sumar el total de las ventas o los ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los periodos comprendidos en el requerimiento.

De acuerdo con lo indicado en la norma, para determinar el valor agregado que se calcule de las declaraciones juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los periodos materia del requerimiento, se debe sumar el total de las ventas o los ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los periodos comprendidos en el requerimiento, por lo cual se sumará el total de las compras del periodo, tal como se muestra:

#### COMPRAS DEL PERIODO

PERIODO 20XX	COMPRAS DECLARADAS S/
Enero	150 000.00
Febrero	147 000.00
Marzo	166 110.00
Abril	162 788.00
Mayo	183 950.00
Junio	180 271.00
Julio	203 706.00
Agosto	199 632.00
Septiembre	225 585.00
Octubre	180 468.00
Noviembre	144 374.00
Diciembre	115 499.00
<b>TOTAL</b>	<b>2 059 384.00</b>

Luego de haber determinado que el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal consignadas por el deudor tributario en las declaraciones juradas mensuales del periodo asciende a S/ 2 059 384.00, se aplicará el coeficiente económico tributario a fin de calcular el valor agregado según fiscalización, tal como se presenta:

#### DETERMINACIÓN DEL VALOR AGREGADO SEGÚN FISCALIZACIÓN

COMPRAS DECLARADAS S/	COEFICIENTE MEF	VALOR AGREGADO S/
2 059 384.00	12 %	247 126.00

Luego se determinará el valor agregado según el contribuyente, como se muestra a continuación:

**DETERMINACIÓN DEL VALOR AGREGADO SEGÚN CONTRIBUYENTE**

TOTAL VENTAS DECLARADAS S/	TOTAL EXPORTACIONES S/	(-) COMPRAS SEGÚN REGISTRO COMPRAS S/	VALOR AGREGADO S/
2 121 165.00	0.00	2 059 384.00	61 781.00

A continuación, se procederá a calcular las ventas omitidas:

**DETERMINACIÓN DE LAS VENTAS OMITIDAS**

VALOR AGREGADO SEGÚN FISCALIZACIÓN S/	VALOR AGREGADO SEGÚN CONTRIBUYENTE S/	VENTAS OMITIDAS S/
247 126.00	61 781.00	185 345.00

A fin de realizar la prorrata de las ventas omitidas se tomará la información de las ventas declaradas por el contribuyente, obteniéndose el siguiente resultado: se requiere el detalle de las ventas declaradas por el contribuyente a fin de usarlas de referencia. Los datos tomados de las declaraciones del contribuyente son:

**PRORRATEO DE LAS VENTAS OMITIDAS**

PERIODO 20XX	VENTAS DECLARADAS		VENTAS OMITIDAS
Enero	154 500.00	.28 %	13 500.00
Febrero	151 410.00	.14 %	13 230.00
Marzo	171 093.00	.07 %	14 950.00
Abril	167 671.00	.90 %	14 651.00
Mayo	189 469.00	.93 %	16 556.00
Junio	185 679.00	.75 %	16 224.00
Julio	209 818.00	.89 %	18 334.00
Agosto	205 621.00	.69 %	17 967.00
Septiembre	232 352.00	0.95 %	20 303.00
Octubre	185 882.00	.76 %	16 242.00
Noviembre	148 705.00	.01 %	12 994.00
Diciembre	118 964.00	.61 %	10 395.00
TOTAL	2 121 164.00	00 %	185 346.00

En el presente caso se asume que la Administración Tributaria durante la fiscalización no ha realizado reparos al crédito fiscal, por lo que se determina el impuesto omitido en el IGV, tal como se muestra:

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO OMITIDO EN EL IGV

PERIODO 20XX	BASE IMPONIBLE			DÉBITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL		IMPUESTO A PAGAR O SALDO FAVOR A	IMPUESTO PAGADO	OMISIÓN
	SEGÚN DECLARACIÓN JURADA	REPAROS	SEGÚN SUNAT		DEL MES	MES ANTERIOR			
Enero	154 500.00	13 500.00	168 000.00	30 240.00	27 000.00	0.00	3240.00	810.00	2430.00
Febrero	151 410.00	13 230.00	164 640.00	29 635.00	26 460.00	0.00	3175.00	794.00	2381.00
Marzo	171 093.00	14 950.00	186 043.00	33 488.00	29 900.00	0.00	3588.00	897.00	2691.00
Abril	167 671.00	14 651.00	182 322.00	32 818.00	29 302.00	0.00	3516.00	879.00	2637.00
Mayo	189 469.00	16 556.00	206 025.00	37 085.00	33 111.00	0.00	3974.00	993.00	2981.00
Junio	185 679.00	16 224.00	201 903.00	36 343.00	32 449.00	0.00	3894.00	973.00	2921.00
Julio	209 818.00	18 334.00	228 152.00	41 067.00	36 667.00	0.00	4400.00	1100.00	3300.00
Agosto	205 621.00	17 967.00	223 588.00	40 246.00	35 934.00	0.00	4312.00	1078.00	3234.00
Septiembre	232 352.00	20 303.00	252 655.00	45 478.00	40 605.00	0.00	4873.00	1218.00	3655.00
Octubre	185 882.00	16 242.00	202 124.00	36 382.00	32 484.00	0.00	3898.00	975.00	2923.00
Noviembre	148 705.00	12 994.00	161 699.00	29 106.00	25 987.00	0.00	3119.00	780.00	2339.00
Diciembre	118 964.00	10 395.00	129 359.00	23 285.00	20 790.00	0.00	2495.00	624.00	1871.00
<b>TOTAL</b>	2 121 164.00	185 346.00	2 306 511.00	415 173.00	370 689.00	0.00	44 484.00	11 121.00	33 363.00

#### 4.9. Presunción de ingresos omitidos u operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas (Artículo 72-C del Código Tributario)

La empresa «Casinos y Tragamonedas S.A.C.», que opera diversas salas de juego en Lima, inició sus operaciones en febrero de 2010; a la fecha opera tres casinos en Lima doce horas diarias, de 6 p. m. a 6 a. m., con el siguiente detalle:

Local	Numero de máquinas tragamonedas
Sala 1: Lince	140
Sala 2: Villa Marfa	150
Sala 3: Callao	200

Como parte de la inspección conjunta que realizaron el 5 de febrero de 2015 la SUNAT y el MINCETUR en las instalaciones de la empresa se detectó que esta última no tenía documentación de soporte de las liquidaciones por máquina y turno de trabajo y que no había cumplido con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real.

Tampoco había comunicado a la SUNAT los reinicios o reseteos de las máquinas tragamonedas en el Formulario n.º 0550 a que se refiere la segunda disposición final de la Resolución de Superintendencia n.º 014-2003/SUNAT, dentro del día siguiente de ocurridos estos hechos.

Durante la inspección, los interventores de SUNAT deben dejar constancia de los hechos señalados, incluyendo un acta de inventario de máquinas tragamonedas que permita establecer cuáles son las máquinas que se encontraron en el local y cuáles tienen discrepancias.

Se debe tomar, a los efectos de la diligencia, todos los datos de identificación de las máquinas: marca, modelo, número de serie, datos sobre su uso, valor de las fichas que usa, premios que reporta haber pagado, entre otros datos que permitan acreditar su existencia y uso.

De los hechos descritos en los párrafos anteriores se determina que el contribuyente se encuentra inmerso en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian:

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud.

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos egresos falsos.

13. Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Los mencionados supuestos facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 72-C del Código Tributario, por lo que se aplica el procedimiento descrito en la norma.

En tal sentido, se asume que la SUNAT programa el control directo que lleva a cabo del 10 al 28 de febrero del año 20XX, para lo cual identifica la cantidad de salas o establecimientos a intervenir.

Dado que en el presente caso se ha indicado que el contribuyente tiene tres salas, corresponde controlar dos salas, según señala el artículo 72-C del Código Tributario, como a continuación se detalla:

a) De la cantidad de salas o establecimientos a intervenir

a.1 La Administración Tributaria verificará la cantidad de salas o establecimientos en los cuales el deudor tributario explota los juegos de máquinas tragamonedas.

a.2 Del número de salas o establecimientos verificados se determinará la cantidad de salas o establecimientos que serán materia de intervención por control directo, de acuerdo al siguiente cuadro:

Número de salas o establecimientos donde el deudor tributario explota máquinas tragamonedas	Cantidad de salas o establecimientos donde aplicar el control directo para efectuar la determinación presunta
Solo 1	1
De 2 hasta 6	2
De 7 hasta 29	4
De 30 a más	6

b) De las salas o establecimientos seleccionados donde aplicar el control directo para determinar los ingresos presuntos

Establecido el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario en las que se debe efectuar el control directo de ingresos, cuando la cantidad de salas o establecimientos sea única, el control se efectuará sobre dicha sala o establecimiento. Cuando el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario sean dos (2) o más, para determinar cuáles serán las salas o establecimientos materia de dicho control, se seguirá las siguientes reglas:

b.1 Si el deudor tributario ha cumplido con presentar sus declaraciones juradas conforme lo dispuesto por las normas sobre juegos de casinos y máquinas tragamonedas, las salas o establecimientos se seleccionarán de la siguiente manera:

i. La mitad del número de salas o establecimientos a intervenir, corresponderán a aquellas que tengan el mayor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

ii. La mitad restante corresponderá a las salas o establecimientos que tengan el menor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

iii. Cuando el número de máquinas tragamonedas en dos (2) o más salas o establecimientos sea el mismo, se podrá optar por cualquier sala o establecimiento, de acuerdo a las reglas de los numerales i y ii.

d) De las Máquinas Tragamonedas a ser consideradas para el control directo por parte de la Administración

Cuando se inicie el procedimiento de control directo en la sala o establecimiento seleccionado, se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en dicha sala o establecimiento son explotadas por el deudor tributario salvo que, mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

De acuerdo con lo establecido en los párrafos precedentes corresponderá elegir las salas 1 y 3, ya que estas cumplen con el requisito de contar con el menor y mayor número de máquinas.

Al respecto, corresponde controlar todas las máquinas. Igualmente, en la intervención corresponde validar que las máquinas que están siendo controladas son las que han sido declaradas, y si no lo han sido, igual deben ser controladas.

A fin de efectuar el control directo de las salas identificadas, debe seguirse lo dispuesto en el artículo 72-C del Código Tributario:

e) Del control directo

Para efectos de lo señalado en el presente procedimiento, se entenderá por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aun cuando la misma comprenda uno o más días calendario.

d.1 El control directo que realice la Administración Tributaria, a efectos de determinar los ingresos presuntos, se deberá realizar en cada una de las salas o establecimientos seleccionados durante tres (3) días comerciales de un mismo mes, de acuerdo a las siguientes reglas:

i. Se deberá tomar un (1) día comercial por semana, pudiendo realizarse el control directo en semanas continuas o alternadas.

ii. No se podrá repetir el mismo día comercial de la semana.

iii. Solo se podrá efectuar control directo en un (1) fin de semana del mes.

iv. La elección del día comercial de la semana, respetando las reglas anteriores queda a elección de la Administración Tributaria.

La empresa, tal cual se estableció en la inspección, opera desde las 6:00 p. m. del día 1 hasta las 6:00 a. m. del día 2. Según lo dispuesto en la norma, se estableció los siguientes días:

Día comercial	Inicio	Fin	
Día 1	Martes	6:00 p. m. del martes	6:00 a. m. del miércoles
Día 2	Jueves	6:00 p. m. del jueves	6:00 a. m. del viernes
Día 3	Sábado	6:00 p. m. del sábado	6:00 a. m. del domingo

Asimismo, según el citado artículo se tiene lo siguiente:

e) Cálculo de los ingresos presuntos

e.1 Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas.

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamoneda, se considerará:

i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamonedas que se encuentre en explotación en cada sala o establecimiento obtenido por control directo.

ii. Se descontará de dicho ingreso el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas.

En el caso de deudores tributarios que tengan autorización expresa obtenida conforme lo dispuesto en las normas que regulan la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del cien por ciento (100%) de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

Dado que se ha establecido que el contribuyente tiene tres salas, corresponde controlar en este caso, tal cual se aprecia en la tabla consignada en la presunción, dos salas.

Luego de lo anterior se debe establecer cuáles son las salas que deben ser controladas. Para ello se debe atener a lo dispuesto en el referido artículo 72-C:

b) De las salas o establecimientos seleccionados donde aplicar el control directo para determinar los ingresos presuntos

Establecido el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario en las que se debe efectuar el control directo de ingresos, cuando la cantidad de salas o establecimientos sea única, el control se efectuará sobre dicha sala o establecimiento. Cuando el número de salas o establecimientos del mismo deudor tributario sean dos (2) o más, para determinar cuáles serán las salas o establecimientos materia de dicho control, se seguirá las siguientes reglas:

b.1 Si el deudor tributario ha cumplido con presentar sus declaraciones juradas conforme lo dispuesto por las normas sobre juegos de casinos y máquinas tragamonedas, las salas o establecimientos se seleccionarán de la siguiente manera:

i. La mitad del número de salas o establecimientos a intervenir, corresponderán a aquellas que tengan el mayor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.

ii. La mitad restante corresponderá a las salas o establecimientos que tengan el menor número de máquinas tragamonedas, según lo declarado por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores al mes en que se realiza la intervención. Para los contribuyentes que recién han iniciado operaciones se tomarán los meses declarados.



iii. Cuando el número de máquinas tragamonedas en dos (2) o más salas o establecimientos sea el mismo, se podrá optar por cualquier sala o establecimiento, de acuerdo a las reglas de los numerales i y ii.

En este caso, según los datos que se han considerado:

Local	Número de máquinas tragamonedas
Sala 1: Lince	140
Sala 2: Villa María	150
Sala 3: Callao	200

Correspondería elegir a la sala 1 y a la sala 3, ya que estas cumplen con ser las salas con menor y mayor número de máquinas.

El artículo 72-C dispone adicionalmente lo siguiente:

c) De las Máquinas Tragamonedas a ser consideradas para el control directo por parte de la Administración

Cuando se inicie el procedimiento de control directo en la sala o establecimiento seleccionado, se entenderá que las máquinas tragamonedas que se encuentren en dicha sala o establecimiento son explotadas por el deudor tributario salvo que, mediante documentos públicos o privados de fecha cierta, anteriores a la intervención, se demuestre lo contrario.

Al respecto, corresponde controlar todas las máquinas. Asimismo, en la intervención corresponde validar que las máquinas que están siendo controladas son las que han sido declaradas, y si no lo han sido, igual deben ser controladas.

A fin de efectuar el control directo de las salas identificadas, debe seguirse lo dispuesto en el citado artículo:

d) Del control directo

Para efectos de lo señalado en el presente procedimiento, se entenderá por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene el deudor que explota juegos de máquinas tragamonedas para realizar las actividades propias de dicha actividad, aun cuando la misma comprenda uno o más días calendario.

d.1. El control directo que realice la Administración Tributaria, a efectos de determinar los ingresos presuntos, se deberá realizar en cada una de las salas o establecimientos seleccionados durante tres (3) días comerciales de un mismo mes, de acuerdo a las siguientes reglas:

i. Se deberá tomar un (1) día comercial por semana, pudiendo realizarse el control directo en semanas continuas o alternadas.

ii. No se podrá repetir el mismo día comercial de la semana.

iii. Solo se podrá efectuar control directo en un (1) fin de semana del mes.

iv. La elección del día comercial de la semana, respetando las reglas anteriores queda a elección de la Administración Tributaria.

e) Cálculo de los ingresos presuntos

e.1. Cálculo de los ingresos diarios por máquina tragamonedas.

Para determinar el monto de ingresos diarios por máquina tragamonedas, se considerará:

i. El ingreso total del día comercial de cada máquina tragamonedas que se encuentre en explotación en cada sala o establecimiento obtenido por control directo.

ii. Se descontará de dicho ingreso el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas.

En el caso de deudores tributarios que tengan autorización expresa obtenida conforme lo dispuesto en las normas que regulan la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se entenderá que el monto total entregado de los premios otorgados en el mismo día comercial por cada máquina tragamonedas no podrá ser menor del ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos. Si el monto de los referidos premios excediera del cien por ciento (100%) de los ingresos de la máquina tragamonedas, dicho exceso no será considerado para el cómputo de los ingresos de los otros días comerciales que serán materia del control directo.

Para los efectos se plantea los siguientes datos:

#### DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS DE LA SALA 1

MÁQUINA	INGRESO	PREMIO PAGADO		PREMIO MÍNIMO		PREMIO MÁXIMO		PREMIO MÁXIMO DEDUCIR S/	A	INGRESO NETO S/
		S/		S/		S/				
1	1500.00	850.00	7 %	1275.00	5 %	1500.00	00 %	1275.00		225.00
2	1350.00	1026.00	6 %	1148.00	5 %	1350.00	00 %	1148.00		202.00
3	1755.00	1492.00	5 %	1498.00	5 %	1755.00	00 %	1492.00		263.00
4	1580.00	1422.00	0 %	1343.00	5 %	1580.00	00 %	1422.00		158.00
5	2053.00	1561.00	6 %	1745.00	5 %	2053.00	00 %	1745.00		308.00
6	690.00	600.00	7 %	587.00	5 %	690.00	00 %	600.00		90.00
7	600.00	456.00	6 %	510.00	5 %	600.00	00 %	510.00		90.00
8-140	124 800.00	106 080.00	5 %					106 080.00		18 720.00
<b>TOTAL</b>	134 328.00							114 272.00		20 056.00

## DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS DE LA SALA 3

MÁQUINA	INGRESO	PREMIO PAGADO		PREMIO MÍNIMO		PREMIO MÁXIMO		PREMIO MÁXIMO A DEDUCIR S/	INGRESO NETO S/
		S/	%	S/	%	S/	%		
1	2500.00	850.00	4 %	2125.00	5 %	2500.00	00 %	2125.00	375.00
2	2250.00	1710.00	6 %	1943.00	5 %	2250.00	00 %	1913.00	337.00
3	2925.00	1024.00	5 %	2486.00	5 %	2925.00	00 %	2486.00	439.00
4	2633.00	1553.00	9 %	2238.00	5 %	2633.00	00 %	1553.00	1080.00
5	3422.00	2053.00	0 %	2909.00	5 %	3422.00	00 %	2909.00	513.00
6	3100.00	600.00	9 %	2635.00	5 %	3100.00	00 %	600.00	2500.00
7	2600.00	676.00	6 %	2210.00	5 %	2600.00	00 %	2210.00	390.00
8-200	124 800.00	106 080.00	5 %					106 080.00	18 720.00
<b>TOTAL</b>	<b>144 230.00</b>							<b>119 876.00</b>	<b>24 354.00</b>

Asimismo, se debe tener en cuenta, siguiendo al mismo artículo, lo siguiente:

e.2. Cálculo de los ingresos presuntos diarios por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos diarios por sala o establecimiento seleccionado, se sumará el ingreso total del día comercial de cada máquina, obtenido de acuerdo con el procedimiento establecido en e.1, el que luego se dividirá entre el total de máquinas de la sala o establecimiento y se multiplicará por el total de máquinas ubicadas en la misma sala o establecimiento.

## CÁLCULO DE LOS INGRESOS PRESUNTOS DIARIOS

ALA	INGRESOS TOTALES S/	PREMIOS DEDUCIBLES S/	INGRESO NETO S/	NÚMERO DE MÁQUINAS	PROMEDIO POR MÁQUINA	MONTO TOTAL S/
	134 328.00	114 272.00	20 056.00	140	143	20 056.00
	<b>144 230.00</b>	<b>119 876.00</b>	<b>24 354.00</b>	<b>200</b>	<b>122</b>	<b>24 354.00</b>
<b>TOTAL DÍA</b>			44 410.00			44 410.00

A continuación, se debe proceder según lo dispuesto en el punto e.3) de la norma citada:

e.3 Cálculo de los ingresos presuntos mensuales por cada sala o establecimiento seleccionado.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se seguirá el procedimiento siguiente:

i. Efectuadas las tres (3) verificaciones por cada sala o establecimiento a que hace referencia el inciso d) del presente artículo, se sumarán los montos de ingresos diarios obtenidos y se obtendrá un promedio simple.

...

- ii. El promedio de ingresos diarios por sala o establecimiento se multiplicará por el número de días comerciales del mes obteniéndose el total de ingresos presuntos mensuales para cada sala o establecimiento seleccionado.

### CÁLCULO DE LOS INGRESOS PRESUNTOS MENSUALES SALA 1

DÍA CONTROLADO	INGRESOS DÍA CONTROLADO S/	INGRESOS DIARIOS	INGRESOS PRESUNTOS DEL MES
1	20 057.00		
2	22 062.00		
3	24 710.00		
(A) TOTAL CONTROLADO	66 829.00		
PROMEDIO SIMPLE (A/3)	22 276.33	28	623 737

### CÁLCULO DE LOS INGRESOS PRESUNTOS MENSUALES SALA 2

DÍA CONTROLADO	INGRESOS DÍA CONTROLADO S/	INGRESOS DIARIOS	INGRESOS PRESUNTOS DEL MES S/
1	24 354.00		
2	26 789.00		
3	30 004.00		
(A) TOTAL CONTROLADO	81 147.00		
PROMEDIO SIMPLE (A/3)	27 049.00	28	757 372

Con este dato se procede a calcular el monto mayor entre los montos presuntos y los declarados, según lo dispone la norma:

- iii. Los ingresos presuntos mensuales se compararán con los ingresos de las mismas salas o establecimientos, informados o declarados por el deudor tributario en los seis (6) meses anteriores o en los meses que corresponda cuando el deudor tributario tiene menos de seis (6) meses explotando las máquinas tragamonedas, tomándose el mayor.

Los cálculos son los siguientes:

### COMPARACIÓN DE INGRESOS DECLARADOS VS INGRESO PRESUNTO SALA 1

#	MES	MONTO DECLARADO	MONTO PRESUNTO	MONTO POR CONSIDERAR (1)
1	Ago-20XX	495 990.00		
2	Sep-20XX	450 900.00		
3	Oct-20XX	622 242.00		
4	Nov-20XX	609 797.00		
5	Dic-20XX	658 581.00		
6	Ene-20XX+1	558 119.00		
MES DE CONTROL	Feb-20XX+1	563 701.00	623 737.00	658 581.00

## COMPARACIÓN DE INGRESOS DECLARADOS VS INGRESO PRESUNTO SALA 2

#	MES	MONTO DECLARADO	MONTO PRESUNTO	MONTO POR CONSIDERAR (1)
1	Ago-20XX	622 242.00		
2	Sep-20XX	684 466.00		
3	Oct-20XX	602 330.00		
4	Nov-20XX	590 284.00		
5	Dic-20XX	637 506.00		
6	Ene-20XX+1	540 260.00		
<b>MES DE CONTROL</b>	<b>Feb-20XX+1</b>	<b>545 662.00</b>	<b>757 372.00</b>	<b>757 372.00</b>

(1) Mayor entre lo determinado y lo declarado en seis meses anteriores.

A continuación, se debe aplicar lo siguiente:

e.4. Cálculo de los ingresos presuntos mensuales del deudor tributario.

Para determinar el monto de ingresos presuntos mensuales del deudor tributario se seguirá el procedimiento siguiente:

- i. Determinado el monto de ingresos presuntos mensuales de cada sala o establecimiento seleccionado, se sumarán los montos obtenidos y se dividirán entre el número de salas o establecimientos verificados. Dicho resultado se tomará como el ingreso presunto de las demás salas o establecimientos que explota el mismo deudor tributario. Respecto de las salas o establecimientos en las que se efectuó el control directo, el ingreso mensual lo constituye el monto establecido conforme al procedimiento señalado en el inciso e.3.

De acuerdo con lo indicado en la norma glosada, los ingresos presuntos se calculan de la siguiente forma:

## CÁLCULO DE LOS INGRESOS PRESUNTOS MENSUALES

SALA	INGRESOS POR CONSIDERAR
1	658 581.00
3	757 372.00
<b>TOTAL CONTROLADO</b>	<b>1 415 955.00</b>
<b>PROMEDIO SIMPLE (A/2)</b>	<b>707 978.00</b>
<b>NUMERO DE SALAS</b>	<b>3</b>

Continuando con el procedimiento se debe realizar el siguiente procedimiento:

- ii. La suma de los ingresos de cada sala o establecimiento seleccionado más los ingresos presuntos atribuidos al resto de las salas o establecimientos que el deudor tributario explota, dará como resultado el monto de ingresos presuntos del mes a cargo de deudor tributario.

De esta forma, el resultado que se obtiene como ingresos presuntos del mes figura a continuación:

## VENTAS DEL MES

SALA	INGRESOS S/
1	658 581.00
2	707 978.00
3	757 372.00
<b>VENTAS PRESUNTAS DEL MES</b>	<b>2 123 931.00</b>

Una vez que se ha determinado las ventas del mes se procederá a determinar el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, considerando que los ingresos determinados sobre base presunta constituyen el ingreso neto mensual.

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO OMITIDO DEL MES

CONCEPTOS	S/
INGRESO NETO DEL MES	2 123 931.00
GASTOS DE MANTENIMIENTO (2 % DEL INGRESO NETO)	0.00
BASE IMPONIBLE	2 123 931.00
IMPUESTO A PAGAR (12 %)	254 872.00
IMPUESTO PAGADO	163 111.00
IMPUESTO OMITIDO	91 761.00

No corresponde la deducción de los gastos de mantenimiento, según lo dispuesto en la norma, y en consecuencia la omisión al impuesto a los casinos y tragamonedas ascendería a S/. 91 761.

Luego de haber realizado el cálculo del impuesto omitido del mes, se procederá a realizar la determinación del impuesto a la renta, según lo establecido en el artículo 65-A del Código Tributario:

b) Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta 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 corresponda.

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente en el caso de la presunción a que se refieren los numerales 2. y 8. del artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

DETERMINACIÓN DE LA RENTA	IMPORTE S/
RENTA NETA DECLARADA	150 000.00
RENTA NETA PRESUNTA 72-C	2 123 931.00
RENTA NETA AJUSTADA	2 273 931.00
IMPUESTO: TASA 29.5 %	626 560.00
(-) PAGOS A CUENTA	100 000.00
(-) SALDO A FAVOR AÑO ANTERIOR NO APLICADO	0.00
IMPUESTO OMITIDO	526 560.00

Respecto del IGV se debe tener en cuenta que en atención a lo dispuesto por el literal II del artículo 22 del TUO del IGV no se encuentran gravados con el IGV los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicos.

#### 4.10. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar o registrar a uno o más trabajadores (artículo 72-D del Texto Único Ordenado del Código Tributario)

La empresa Darius SAC inició sus operaciones en febrero de 2015. En diciembre de 2016, como resultado de una inspección de SUNAT, se encontró un auxiliar contable, Walter Castillo Reyes, con DNI 00785414, que no había sido declarado. El Sr. Castillo no quiso informar cuál es el periodo de tiempo por el cual se vino desempeñando en la empresa. Por otro lado, la empresa no exhibió su libro de caja. En la planilla electrónica presentada se tiene que un trabajador, el Sr. A, que realiza funciones equivalentes y que ingresó a trabajar hace siete meses percibe una remuneración mensual de S/1000.00. Se detectó que el Sr. Castillo cuenta con su afiliación a la AFP Prima.

De los hechos descritos se determina que la empresa se encuentra inmersa en las causales o los supuestos para aplicar la presunción sobre base presunta señalada en el artículo 64 del Código Tributario, que a continuación se enuncian: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «14. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría».

Los mencionados supuestos y descritos en el presente caso facultan a la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, según lo dispuesto en el artículo 72-D del Código Tributario, por lo que se aplica el procedimiento descrito en la norma:

##### **Artículo 72-D.- PRESUNCIÓN DE REMUNERACIONES POR OMISIÓN DE DECLARAR Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES**

Cuando la Administración Tributaria compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso de que el deudor tributario no

presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por esta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.

En atención al enunciado del caso se tiene que el trabajador equivalente sería el Sr. A, por lo que se presumiría que la remuneración a tener en cuenta para efecto del cálculo de las omisiones sería de S/ 1000.00 mensual. En tanto que el Sr. Castillo tampoco quiso señalar desde cuándo trabajaba en la empresa, se aplicaría lo siguiente:

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis (6) meses.

...

Las remuneraciones determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

...

De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, este será de cargo de la entidad empleadora.

Dados los montos señalados, solo correspondería cobrar las omisiones presuntas respecto de EsSalud (S/ 90, el 9 % del ingreso comparable S/ 1000) por cada uno de los seis meses en los que se aplicaría la presunción. En vista del nivel de ingreso el trabajador no estaría sujeto a retención por quinta categoría. Tampoco se haría el cálculo de ONP en tanto se ha detectado que el trabajador tiene un fondo en una AFP, esto en consideración a lo que dispone el artículo 72-D del Código Tributario:

Solo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la SUNAT donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones.

#### 4.11. Presunción del impuesto a la renta con aplicación de coeficientes (artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta)

La Administración Tributaria, en febrero de 20XX, notifica al buzón del contribuyente Inversiones Don Juan SAC el inicio de la fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas del período 20XX. Durante la fiscalización el contribuyente dilató la entrega de la información; sin embargo, tal cual se ha



señalado en los cierres de requerimiento, se ha encontrado inconsistencias entre las declaraciones presentadas por el contribuyente y su documentación interna.

De la revisión de la información y documentación presentada por el contribuyente se observó las siguientes inconsistencias:

#### VENTA ANUALES

Según registro de ventas S/	Según declaraciones mensuales del IGV S/	Según declaración jurada anual del impuesto a la renta S/
2 650 000.00	2 750 000.00	2 650 000.00

#### COMPRAS ANUALES

Según registro de compras S/	Según declaraciones mensuales del IGV S/	Según papeles de trabajo de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del contribuyente S/
2 300 000.00	2 150 000.00	2 400 000.00

#### COSTOS Y GASTOS VALIDADOS

CONCEPTO	S/
COSTO DE VENTAS	2 650 000.00
GASTOS ADMINISTRATIVOS	65 000.00
GASTOS DE VENTAS	85 000.00
GASTOS FINANCIEROS	5800.00
TOTAL COSTOS Y GASTOS	2 805 800.00

Dadas las inconsistencias detectadas, correspondería la aplicación de la presunción del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala: «Para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes».

En el caso planteado se ha configurado las causales establecidas en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario, que precisan lo siguiente: «2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud» y «4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos».

Por las causales descritas, la Administración Tributaria queda habilitada a la aplicación de la determinación sobre base presunta.

Al respecto, según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 59 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondería aplicar la presunción del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para ello se debe recordar que la citada referencia establece: «Tratándose de las presunciones del artículo 93 de la LIR, solo se aplicarán cuando no sea posible determinar la obligación tributaria sobre base cierta y cuando no sea aplicable alguna otra presunción establecida en el Código Tributario».

Por otro lado, se debe recordar que según lo establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT debe calcular un coeficiente, para lo cual esta debe considerar

el capital invertido en la explotación, el monto de las compraventas efectuadas, las existencias de mercaderías o productos, el monto de los depósitos bancarios, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, los salarios, Alquileres del negocio y otros gastos generales.

Obtenido este coeficiente, y de acuerdo con el artículo 93 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, una vez tomado el (los) elemento(s) determinante(s), se podrá aplicar una serie de procedimientos presuntivos cuando corresponda. Para el caso planteado corresponde aplicar:

1. Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.

El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros.

De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

A fin de aplicar la presunción, se debe identificar empresas similares que correspondan al mismo ubigeo y CIU del contribuyente fiscalizado. Queda claro que los contribuyentes seleccionados deben tener la condición de habidos. No se ha establecido en la presunción que exista «igualdad» en cuanto a los ingresos, costos y gastos. Sin embargo, se espera que sean similares al menos en tres aspectos.

### SELECCIÓN DE LAS EMPRESAS SIMILARES

CONCEPTO	CONTRIBUYENTE AUDITADO	CONTRIBUYENTE 1	CONTRIBUYENTE 2	CONTRIBUYENTE 3	CONTRIBUYENTE 4	CONTRIBUYENTE 5
1. NÚMERO DE TRABAJADORES	5	5	5	5	5	5
2. PUNTOS DE VENTA	2	2	2	2	2	2
3. MONTO DE LOS PASIVOS	645 800.00	150 000.00	2 500 000.00	450 000.00	350 000.00	589 500.00
4. MONTO DE COMPRAS	2 650 000.00	2 685 000.00	2 819 250.00	2 953 500.00	2 550 750.00	2 631 300.00
5. CONSUMOS DE AGUA, ENERGÍA ELÉCTRICA O SERVICIO TELEFÓNICO	68 900.00	54 000.00	48 500.00	58 700.00	36 900.00	47 890.00
6. CAPITAL INVERTIDO EN LA EXPLOTACIÓN	145 000.00	150 000.00	160 000.00	155 000.00	150 000.00	150 000.00

7. VOLUMEN DE LAS TRANSACCIONES	2 750 000.00	3 435 000.00	3 807 500.00	3 550 000.00	3 645 000.00	3 125 000.00
8. EXISTENCIA DE MERCADERÍAS O BIENES	245 000.00	250 000.00	255 000.00	265 000.00	240 000.00	235 000.00
9. MONTO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS	No determinado	No determinado	No determinado	No determinado	No determinado	No determinado
10. CUALQUIER OTRA INFORMACIÓN QUE TENGA A SU DISPOSICIÓN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	No Aplicable	No Aplicable	No Aplicable	No Aplicable	No Aplicable	No Aplicable

En el cuadro que antecede, y con base en la información que obra en su poder, la SUNAT encontró a cinco contribuyentes, los cuales tienen al menos tres indicadores similares, por lo que queda habilitada la posibilidad de usar estos en la determinación de la presunción.

Con los datos que obra en su poder, la SUNAT calculará el porcentaje (%) de utilidad sobre costo de ventas que se presenta a continuación:

#### DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE (%) DE UTILIDAD SOBRE COSTO DE VENTAS

CONTRIBUYENTE	INGRESOS	COSTO DE VENTAS	GASTOS	TOTAL COSTOS Y GASTOS	RENTA NETA	PROCENTAJE DE UTILIDAD/COSTO DE VENTAS
1	3 435 000.00	2 685 000.00	324 450.00	3 009 450.00	425 550.00	15.85 %
2	3 807 500.00	2 819 250.00	378 010.00	3 197 260.00	610 240.00	21.65 %
3	3 550 000.00	2 953 500.00	339 900.00	3 293 400.00	256 600.00	8.69 %
4	3 645 000.00	2 550 750.00	444 960.00	2 995 710.00	649 290.00	25.45 %
5	3 125 000.00	2 631 300.00	240 750.00	2 872 050.00	252 950.00	9.61 %

La norma establece que se elijan los tres con mayores importes. Esto corresponde a los contribuyentes 1, 2 y 4:

#### DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE PROMEDIO DE UTILIDAD SOBRE COSTO DE VENTAS

CONTRIBUYENTE	INGRESOS	COSTO DE VENTAS	GASTOS	TOTAL COSTOS Y GASTOS	RENTA NETA	PROCENTAJE DE UTILIDAD/COSTO DE VENTAS
1	3 435 000.00	2 685 000.00	324 450.00	3 009 450.00	425 550.00	15.85 %
2	3 807 500.00	2 819 250.00	378 010.00	3 197 260.00	610 240.00	21.65 %
4	3 645 000.00	2 550 750.00	444 960.00	2 995 710.00	649 290.00	25.45 %
TOTALES						20.98 %

Con los datos de estos tres contribuyentes se establece que el MUN sobre costo de ventas es 20.98 %, dato que permite establecer los ingresos según lo dispone la norma:

1. Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.

El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros.

De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

### DETERMINACIÓN DE LAS VENTAS

CONCEPTO	S/
COSTO DE VENTAS VALIDADO	2 650 000.00
MUN/COSTO (20.98 %)	556 054.00
<b>VENTAS</b>	<b>3 206 054.00</b>

Las ventas así establecidas permiten detectar una omisión que deberá ser considerada para efectos del IGV del año en revisión, la misma que se establece de la siguiente manera:

### DETERMINACIÓN DE LAS VENTAS OMITIDAS

VENTAS OMITIDAS	S/
VENTAS DETERMINADAS	3 206 054.00
VENTAS DECLARADAS	2 750 000.00
<b>OMISION DE VENTAS</b>	<b>456 054.00</b>

En aplicación de los dispuesto en el artículo 65 y 65-A del Código Tributario se procede a reliquidar el IGV de esta forma:

### DETERMINACIÓN DEL OMISIONES EN EL IGV

PERIODO 20XX	BASE IMPONIBLE			DÉBITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL		IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR	IMPUESTO PAGADO	OMISIÓN
	SEGÚN DECLARACIÓN JURADA	REPAROS	SEGÚN SUNAT		DEL MES	MES ANTERIOR			
Enero	154 570.00	25 634.00	180 204.00	32 437.00	25 500.00	1500.00	5437.00	2500.00	2937.00
Febrero	203 808.00	33 799.00	237 607.00	42 769.00	29 070.00	0.00	13 699.00	2500.00	11 199.00
Marzo	206 144.00	34 186.00	240 330.00	43 259.00	28 779.00	0.00	14 480.00	2500.00	11 980.00
Abril	257 304.00	42 671.00	299 975.00	53 996.00	24 462.00	0.00	29 534.00	12 500.00	17 034.00
Mayo	239 318.00	39 688.00	279 006.00	50 221.00	31 801.00	0.00	18 420.00	12 500.00	5920.00
Junio	236 392.00	39 203.00	275 595.00	49 607.00	31 483.00	0.00	18 124.00	2500.00	15 624.00
Julio	210 296.00	34 875.00	245 171.00	44 131.00	39 354.00	0.00	4777.00	2500.00	2277.00
Agosto	226 415.00	37 548.00	263 963.00	47 513.00	43 289.00	0.00	4224.00	2500.00	1724.00
Septiembre	257 530.00	42 708.00	300 238.00	54 043.00	42 856.00	0.00	11 187.00	10 500.00	687.00
Octubre	220 877.00	36 630.00	257 507.00	46 351.00	40 714.00	0.00	5637.00	2500.00	3137.00
Noviembre	268 376.00	44 507.00	312 883.00	56 319.00	52 928.00	0.00	3391.00	2500.00	891.00
Diciembre	268 970.00	44 605.00	313 575.00	56 444.00	53 986.00	0.00	2458.00	1500.00	958.00
<b>TOTAL</b>	2 750 000.00	456 054.00	3 206 055.00	577 090.00	444 222.00	1500.00	131 368.00	57 000.00	74 368.00

Para la determinación de la impuesto a la renta se debe considerar la información que se detalla a continuación:

## DECLARACIÓN JURADA DEL IMPUESTO A LA RENTA AÑO 20XX

DETALLE	S/
Utilidad según declaración jurada	189 000.00
Más: adiciones	<b>25 800.00</b>
Menos: deducciones	<b>(5900.00)</b>
Pérdida tributaria de ejercicios anteriores	0.00
Renta imponible según contribuyente	<b>208 900.00</b>
Impuesto: tasa (29.5 %)	61 626.00
Menos: pagos a cuenta	<b>(56 500.00)</b>
Impuesto omitido	5126.00

A fin de determinar el impuesto a la renta presunto se debe tener en cuenta lo señalado en la norma que dispone: «De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta».

## DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA OMITIDO

CONCEPTOS	S/
Ingresos presuntos	<b>3 206 054.00</b>
Costo de ventas	(2 650 000.00)
Renta neta presunta	<b>556 054.00</b>
Impuesto: Tasa (29.5 %)	164 036.00
Menos: pagos a cuenta	<b>(56 500.00)</b>
Impuesto omitido	107 536.00

## REFERENCIAS

- Altamirano, A. C. (2008). *Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos desde la perspectiva del actuar en lugar de otro* [Tesis doctoral]. Universidad Rovira i Virgili. <http://hdl.handle.net/10803/8760>
- Andersen, A. (1997). *Diccionario Espasa de economía y negocios*. Espasa-Calpe.
- Berliri, L. V. (1986). *El impuesto justo*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Blum, W. J., & Kalven, H. (1963). *El impuesto progresivo: un tema difícil*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Capitant, R. (1986). *Vocabulario jurídico*. Editorial Depalma.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo.
- Código Civil. (1984, 24 de julio [actualizado al 2022]). Lima.
- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima. <https://www.gob.pe/institucion/sunat/informes-publicaciones/2507718-codigo-tributario-decreto-supremo-n-133-2013-ef-texto-unico-ordenado-del-codigo-tributario>
- Díaz, V. O. (1986). La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación. *Cuadernos iberoamericanos de estudios fiscales*, (2), 291-313.
- Di Pietromica, V. C. (1998). Los principios constitucionales de la capacidad contributiva y de razonabilidad y las presunciones iuris et de iure. En *Derecho Tributario*, 16.
- Editorial Economía y Finanzas. (2021). *Manual del Código Tributario*. Editorial Economía y Finanzas.
- Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales; Marcial Pons.
- Fuentes Quintana, E. (1986). Opciones fiscales de los años 80. *Papeles de Economía Española*, (27), 278-288.
- Gago Rodríguez, A. (1996). Hacienda Pública Aplicada: evolución reciente de algunas líneas de investigación. *Hacienda Pública Española*, (136), 33-55.
- García Mullín, R. (2009). Las presunciones en el Derecho tributario. En *Derecho Fiscal* (T. 38). Editorial Depalma.

- Huamaní Cueva, R. (2009). *Código Tributario comentado*. Jurista Editores.
- International Federation of Accountants. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1). International Federation of Accountants. [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf)
- Kielmanovich, J. L. (1996). *Teoría de la prueba y medios probatorios*. Abeledo Perrot.
- Ley n.º 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud. (1997, 14 de mayo). Lima.
- Ley del Impuesto a la Renta. (2004, 6 de diciembre [actualizada al 2023]). Lima.
- Macon, J. (1994). Equidad y eficiencia en política tributaria. En *Homenaje al 50º Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*. Ediciones Interoceánicas.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho*. McGraw-Hill.
- Montero Aroca, J. (1997). *Principios del proceso penal. Una explicación basada en la razón*. Tirant lo Blanch.
- Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Navarrine, S. C., & Asorey, R. O. (1985). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Ediciones De Palma.
- Owens, J. (1998). *Aspectos salientes de la reforma fiscal*. CECE.
- Pérez de Ayala, J. L., & González, E. (1994). *Derecho Tributario* (T. 1). Plaza Universitaria Ediciones.
- Pugliese, M. (1935). *La Prova Nel Processo Tributario*. Padova.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (1994, 19 de septiembre [actualizado al 2022]). Lima.
- Reig, E. J. (1975). Sistema tributario y política fiscal. *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, (20).
- Rozas Valdes, J. A. (1993). *Presunciones y Figuras Afines en el Impuesto Sobre Sucesiones*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Sentís Melendo, S. (1968). Fuentes y Medios de Prueba. *Revista Argentina de Derecho Procesal*, (2).

- Tanzi, V. (1996). *Hacienda Pública en los países en vías de desarrollo*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Tribunal Constitucional. (2008, 12 de diciembre). Expediente n.º 5537-2007-PA/TC. Lima.
- Tribunal Fiscal. (1999a, 11 de mayo). Resolución n.º 282-3-99. Lima.
- Tribunal Fiscal. (1999b, 5 de febrero). Resolución n.º 97-3-99. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2001, 22 de junio). Resolución n.º 751-2-2001. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2004, 3 de junio). Resolución n.º 03783-2-2004. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2006, 26 de septiembre). Resolución n.º 05195-5-2006. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2009, 14 de mayo). Resolución n.º 04448-5-2009. Lima.
- Tribunal Fiscal. (2010, 16 de febrero). Resolución n.º 01722-5-2010. Lima.
- Villegas, H. B. (1987). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (T. 1). Depalma.



# ANEXO 1

## PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUNAT

### 1. PRONUNCIAMIENTOS DE SUNAT SOBRE LAS PRESUNCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

INFORME	SUMILLA
<b>Informe n.º 116-2019-SUNAT/7T0000 Artículo 62-C: presunciones</b>	Actualmente, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1121, esto es, desde el 19.7.2012, siendo pertinentes para esos efectos las disposiciones del artículo 62-C del Código Tributario.
<b>Informe n.º 135-2007-SUNAT/2B0000 Artículo 65: presunciones</b>	La Administración Tributaria cuando verifique la ocurrencia de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 64º del TUO del Código Tributario y siempre que cuente con información que permita aplicar alguna de las presunciones a que se refiere el artículo 65º del citado TUO.
<b>Informe n.º 135-2007-SUNAT/2B0000 Artículo 65: presunciones</b>	La infracción prevista en el numeral 3 del artículo 175º del TUO del Código Tributario no se configurará cuando la Administración Tributaria determine, sobre base presunta, ingresos o rentas omitidas. No obstante, la referida infracción sí se configurará cuando, pese a que la Administración Tributaria efectuó la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, dicha determinación suponga la previa acreditación de ingresos o rentas cuyo registro se ha omitido o se haya constatado su anotación por montos inferiores.
<b>Informe n.º 117-2016-SUNAT/5D0000 Artículo 69</b>	<p>1. En relación con lo dispuesto en el numeral 69.3 del artículo 69º del TUO del Código Tributario, tratándose de deudores tributarios que no se encuentran obligados a llevar libro de inventarios y balances, aun cuando ellos estén obligados a llevar libro diario de formato simplificado, lo previsto en el inciso b) del último párrafo de dicho artículo no es aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. Cuando tales deudores tributarios no presentan el libro diario de formato simplificado.</li> <li>ii. Cuando en este libro, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna.</li> </ul> <p>2. Para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 del artículo 69º del TUO del Código Tributario, cuando el deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado, presenta este libro en el cual se consigna la cifra de cero en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, se puede determinar las diferencias de inventario a partir de esta información consignada en dicho libro.</p>

### 2. PRONUNCIAMIENTOS DE SUNAT SOBRE LAS PRESUNCIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

INFORME	SUMILLA
<b>Informe n.º 041-2003-SUNAT/2B0000 Artículo 52</b>	Los incrementos patrimoniales a que se refiere el artículo 52º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, originados por donaciones de bienes muebles que se efectúan con ocasión de bodas o acontecimientos similares, requieren que se sustenten con escritura pública o con otro documento fehaciente.
<b>Informe n.º 041-2008-SUNAT/2B0000</b>	Se desarrolla la incidencia que, en el Impuesto a la Renta y en el Impuesto a las Transacciones Financieras, puede tener la repatriación de moneda extranjera al Perú ... El solo ingreso al país de moneda extranjera no habilita a que la SUNAT pueda presumir que se trata de renta de fuente peruana no declarada, por lo que, en principio, no existiría la obligación de presentar la respectiva declaración jurada determinativa del Impuesto a la Renta, declarando el monto correspondiente a la repatriación. Sin embargo, los contribuyentes no podrán justificar incrementos patrimoniales con el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado, presumiéndose que los incrementos patrimoniales no justificados constituyen renta neta no declarada por aquellos, gravada con el Impuesto a la Renta.

<p><b>Informe n.º 090-2008-SUNAT/2B0000</b></p>	<p>Tratándose de un mutuo de dinero en el que el mutuuario recibió del mutuante una suma de dinero sin utilizar los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5º del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, existiendo la obligación de ello, el mutuuario no podrá sustentar incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos con la suma recibida del mutuante.</p>
<p><b>Informe n.º 080-2011-SUNAT/2B0000</b></p>	<p>A efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, se verificará, previamente, la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes y/o la realización de consumos en el ejercicio fiscalizado. De lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial en caso de que no se acredite de otro modo que no implica una variación patrimonial.</p>
<p><b>Informe n.º 027-2015-SUNAT/5D0000 Artículo 92</b></p>	<p>Las resoluciones de determinación con monto cero, emitidas como consecuencia de una fiscalización sobre incremento patrimonial no justificado, y que no fueron materia de impugnación no pueden considerarse firmes o consentidas a efecto de proceder con la comunicación señalada en la undécima disposición final del Decreto Legislativo n.º 953 y regulada en la Resolución de Superintendencia n.º 211-2008-SUNAT.</p>
<p><b>Informe n.º 280-2003-SUNAT/2B0000: Artículo 92</b></p>	<p>No es posible aplicar a los sujetos del RER, en base al citado artículo 61º, la presunción establecida en el artículo 96º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en función al margen de utilidad bruta del ejercicio.</p>
<p><b>Informe n.º 100-2009-SUNAT/2B0000 Artículo 93</b></p>	<p>Para efecto de la presunción contenida en el numeral 2 del artículo 93º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. No basta con que la renta neta sea simplemente constatada por la Administración Tributaria, sino que deberá ser revisada para establecer su veracidad mediante el procedimiento administrativo correspondiente.</li> <li>2. La exigencia de la comprobación de la renta neta alcanza tanto a la renta neta registrada como a la declarada por el deudor tributario.</li> </ol>

## ANEXO 2

### PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES DEL TRIBUNAL FISCAL

Artículo 63: DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8453-5-2009	El artículo 63º del CT no establece de manera expresa la prohibición de efectuar la determinación conjunta sobre base cierta y la base presunta, de modo que tal circunstancia únicamente podría resultar contraria a la ley en caso implicara una duplicidad impositiva, esto es, múltiple imposición sobre un mismo hecho imponible (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 3294-1-2009, 12352-2-2007 y 5658-5-2004).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7731-7-2009	Ni en la Ley de Tributación Municipal ni en el Código Tributario existe un procedimiento de presunción para determinar la obligación tributaria del IP sobre base presunta (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 603-7-2009, 12975-7-2008, 2449-4-2005 y 8450-2-2004).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8970-2-2008	Para determinar la obligación tributaria el CT no ha establecido un orden de prelación en virtud del cual deba privilegiarse la base cierta sobre la base presunta o al revés, por el contrario, se ha recogido la facultad de la Administración Tributaria para utilizar directamente la determinación sobre base presunta solamente en aquellos casos en que se configure alguna de las causales de presunción previstas en el artículo 64º del CT, supuesto en el cual la Administración Tributaria se encontrará facultada para aplicar alguno de los procedimientos de presunción contemplados en los artículos 66º a 72º del mismo Código u otras normas con rango de ley (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 3066-1-2005 y 1489-3-2003).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009	La determinación sobre base cierta a que alude el artículo 63º del CT, deberá ser aplicada en función de los elementos imprescindibles y esenciales para conocer en forma explícita y con certeza, la existencia de la obligación tributaria sustancial y la cuantía de tal obligación.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009	La Administración Tributaria no puede justificar el empleo de la determinación sobre base cierta, en mérito a indicios o presunciones, toda vez que dicha determinación supone considerar los elementos exhibidos por el deudor o los obtenidos en la incautación, en la medida que permitan conocer directamente el hecho generador de dicha obligación.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8458-5-2009	Habrá determinación sobre base cierta cuando la Administración Tributaria conozca con certeza el hecho y los valores imponibles, a través del propio deudor o del responsable, de terceros, o bien por acción directa de la Administración Tributaria. Así, existe determinación sobre base cierta cuando esta última dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en lo tocante a su efectividad, sino respecto a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles, pudiendo haberles llegado los elementos informativos por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la propia Administración Tributaria (investigación y fiscalización) y, por supuesto, debe permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación será presuntiva (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 12253-2-2007, 3115-1-2005 y 602-5-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009	Para la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, se tiene que conocer en forma directa el supuesto de afectación y los hechos imponibles deben ser perceptibles con la sola observación y actuación de documentación.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009	Es nula la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta si la Administración Tributaria ha efectuado dicho

	procedimiento en mérito a operaciones y ventas de bienes que no tienen sustento y sobre cuya existencia y realidad se discute.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10256-4-2007	<b>La aplicación de la determinación sobre base cierta requiere del conocimiento y disposición de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, los mismos que permiten; en consecuencia, una apreciación directa y cierta de la materia imponible.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	El artículo 42º de la LIGV y el inciso a) del numeral 6 del artículo 10º de su Reglamento, no establecen una causal o supuesto que faculte a la Administración Tributaria a determinar sobre base presunta, ni presunción, ni un procedimiento para efectuar la determinación sobre base presunta, toda vez que preceptúan una facultad distinta de la Administración Tributaria, como es el caso de estimar el valor de una operación gravada con el IGV.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7977-3-2009	<b>Si bien el artículo 63º del CT no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente la determinación sobre base cierta y base presunta, esto no es procedente si su aplicación generase una distorsión en la imposición, como una doble acotación sobre la base de los mismos elementos o que se elija un procedimiento presuntivo que por su naturaleza no admita una acotación sobre base cierta, salvo la diferencia entre lo declarado y registrado, pues al monto mayor le sumará el reparo determinado presuntamente (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 3294-1-2009 y 12352-2-2007).</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5760-5-2009	La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta constituye una herramienta de carácter excepcional a ser empleada por la Administración Tributaria en la medida que no se cuente con los elementos que permitan efectuar una determinación sobre base cierta, de allí que la actuación de esta tiene que observar el principio de legalidad, esto es, que los procedimientos y normas deban estar contenidos en la ley y que su desempeño se realice en el marco de la razonabilidad, evitando que su aplicación no conduzca a una distorsión injustificada de la obligación sustancial (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3484-5-2002).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009	<b>Para efectuar una determinación sobre base presunta debe existir una causal y además la presunción debe estar establecida en alguna norma legal tributaria (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 3090-2-2004 y 950-2-1999).</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009	La determinación sobre base cierta y sobre base presunta se diferencian en que en la primera se conoce de manera directa la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 12253-2-2007, 3974-1-2006, 3722-2-2004 y 560-2-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2007-3-2009	<b>No se puede sostener que la Administración Tributaria está imponiendo una doble sanción, si el contribuyente, por un lado, fue acotado sobre la base de procedimientos presuntivos al acaecer uno de los supuestos señalados en la ley, y por el otro, incurrió en la comisión de infracciones tipificadas en el CT, toda vez que ambas situaciones no se equiparan, ya que la RD que contiene el procedimiento presuntivo incluye el monto de la deuda tributaria omitida de declarar y pagar, mientras que la RM recoge las sanciones establecidas por ley ante el advenimiento de infracciones previstas en las normas.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 841-1-2009	Habida cuenta que el origen del incremento patrimonial detectado en la fiscalización no fue debidamente sustentado por el contribuyente, tal situación califica como el hecho cierto en virtud del cual la Administración Tributaria se encuentra facultada para aplicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en específico la presunción legal del incremento patrimonial no justificado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12435-1-2008	<b>Si bien los artículos 63º y 64º del CT autorizan la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, de la normativa con rango legal se aprecia que no existe una presunción de pago</b>

	remunerativo sobre la base de hechos vinculados al mismo (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 1654-3-2002 y 485-4-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008	La acotación que la Administración Tributaria realiza sobre base presunta se lleva a cabo bajo el amparo de lo dispuesto en los numerales 2 y 4 del artículo 64º y el artículo 70º del CT, pues tal texto normativo es la norma específica aplicable en materia tributaria. Por ello, no resulta atendible el argumento del contribuyente que refiera que en la legislación peruana y, en específico, en el CC no existen hechos presuntos, por lo que el pago efectuado en virtud de presunciones se tipifica como un delito por enriquecimiento ilícito.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12352-2-2007	Cuando la Administración Tributaria determina la base imponible de la obligación tributaria correspondiente a un determinado período tributario sobre base presunta, no cabe que efectúe reparos sobre base cierta, salvo la diferencia entre lo declarado y lo registrado, pues al monto mayor le sumara la cantidad determinada presuntivamente (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 518-2-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007	La rectificación cursada por el contribuyente que tenga por objeto incluir operaciones omitidas en fecha posterior al procedimiento de fiscalización, no lo exceptúa de las presunciones de determinación empleadas.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10256-4-2007	La aplicación del procedimiento de determinación sobre base presunta no puede ser discrecional, puesto que constituye un acto reglado. Por ello, solo procede si la presunción y su procedimiento respectivo se encuentran expresamente previstos en el CT o alguna ley especial.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007	Los procedimientos de determinación de la obligación tributaria, consignados en los artículos 63º y 64º del CT son extensivos para la determinación de omisiones al pago del IR y el IGV.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3666-1-2005	No basta que la Administración Tributaria cite la causal que considera que la faculta a determinar de manera presunta la obligación tributaria, sino que le corresponde acreditar la existencia del hecho real que la habilitaba para recurrir a la determinación presuntiva. En tal sentido, en el caso de la causal establecida en el numeral 4 del artículo 64º del CT, debió acreditar de forma precisa cuáles son los activos, rentas, ingresos y bienes ocultos por el contribuyente, o cuáles son los pasivos o gastos falsos, ofreciendo las razones técnicas correspondientes (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 1688-1-2005 y 2117-5-2003).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1367-3-2005	En aplicación del principio jurídico de temporalidad de la ley, no se puede determinar la cuantía de la obligación tributaria de un contribuyente respecto de un tributo, aplicando una norma legal que al momento de devengarse la obligación no se encontraba vigente (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 5995-3-2004, 679-3-2001, 253-2-2001, 1041-4-99 y 472-3-98).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6760-1-2004	De acuerdo con el artículo 125º del CT, las manifestaciones obtenidas durante la fiscalización deberán ser valoradas conjuntamente con los demás medios probatorios, lo que no ha ocurrido en el presente caso, pues la Administración Tributaria ha pretendido probar la presunta relación laboral entre el recurrente y otras personas únicamente con las manifestaciones tomadas a estos últimos, lo que resulta insuficiente. (1)
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6627-1-2004	Luego de iniciado el procedimiento de fiscalización no cabe la modificación de la información contenida en los libros contables correspondientes al período fiscalizado, por lo que las modificaciones efectuadas por la recurrente luego de iniciado el procedimiento de fiscalización no desvirtúa la determinación sobre base presunta por las omisiones en el Registro de Compras.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 45-3-2002	Por definición la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 993-2-2001	No procede la determinación sobre base presunta a los sucesores del deudor tributario en caso de fallecimiento, si estos no cumplieron con las obligaciones tributarias formales del

	causante, toda vez que lo que se les transmite es la obligación sustantiva o de pago.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 64: supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10319-3-2009	Cuando no se tenga certeza de los datos que establezcan el índice de renta neta, por haberse realizado la determinación de la renta a partir de ingresos o renta neta presuntos determinados previamente, la presunción no tiene como punto de partida un hecho cierto, conocido y debidamente probado, sino una presunción, por lo que la determinación es nula.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	Es necesario distinguir entre las causales o supuestos que permiten a la Administración Tributaria utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, de las presunciones en sí mismas. En ese sentido, si bien el numeral 4 del artículo 65º del CT dispone que la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base a la presunción de ventas o compras omitidas por diferencias entre los bienes registrados y los inventarios, dicha afirmación constituye únicamente la definición de la presentación y no una causal o supuesto que permita a la Administración Tributaria efectuar una determinación sobre base presunta, siendo indispensable para su aplicación, que esta se defina previamente de manera expresa.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8747-1-2009	El acaecimiento de una de las causales que autoriza a la Administración Tributaria a la utilización de los métodos de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta de conformidad con el artículo 64º del CT, no la obliga a realizar la determinación del tributo sobre dicha base, siendo que además contaba con todos los elementos necesarios para determinar dicha obligación sobre base cierta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8457-5-2009	Únicamente después de acreditada de manera fehaciente la existencia de uno de los supuestos establecidos en el artículo 64º del CT, que permiten utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, se podrá definir la presunción y desarrollar el procedimiento legalmente establecido para su aplicación.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7731-7-2009	Ni en la LTM ni en el CT existe un procedimiento de presunción para determinar la obligación tributaria del IP sobre base presunta (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 603-7-2009, 12975-7-2008, 2449-4-2005 y 8450-2-2004).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5760-5-2009	Si bien el CT faculta a la Administración Tributaria a efectuar una determinación sobre base presunta, ello solo puede ocurrir en la medida que se verifique alguno de los supuestos reconocidos en el artículo 64º del CT, que además deben ser interpretados considerando que la mencionada forma de determinación es de carácter excepcional y que dicho artículo habilita una determinación sobre base presunta en tanto que evidencian el incumplimiento de las obligaciones tributarias o reflejan una conducta irregular de tal magnitud que hacen que razonablemente la Administración Tributaria prescinda de la documentación proporcionada por los contribuyentes, en el caso que esta hubiese sido ofrecida, y proceda a determinar en forma presunta, precisamente, por la falta de datos ciertos, por su insuficiencia o porque su veracidad es cuestionable.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8457-5-2009	Un pasivo es considerado falso no solamente cuando las facturas u operaciones que las sustentan son falsas, sino cuando las obligaciones que lo conforman son inexistentes (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 751-2-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3294-1-2009	Para efectuar una determinación sobre base presunta, debe acreditarse previamente una causal contenida en una norma legal tributaria, no pudiendo ser creado el procedimiento por la Administración Tributaria (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 397-4-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2832-5-2009	El hecho que la Administración Tributaria haya señalado en una resolución que desestima la reclamación del deudor tributario



	que efectuó la determinación de la obligación sobre base presunta en razón de los numerales 3 y 4 del artículo 64° del CT, acreditando sin embargo solo el acaecimiento de uno de ellos, no vicia de nulidad al procedimiento determinativo, puesto que basta el acaecimiento de una de las causales previstas en el artículo 64° citado para que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2318-3-2009	<b>El ajuste de una operación a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, por ello, la Administración Tributaria al efectuar dicho ajuste no se encuentra obligada a mencionar y acreditar causal de presunción alguna.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008	El CT rige aquellas relaciones jurídicas derivada, de tributos. En tal sentido, la determinación de la obligación tributaria sobre base de hechos presuntos tiene como fuente de aplicación lo previsto en los artículos 64° y 70° del CT, y no lo señalado en el CC.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007	<b>La corrección posterior a la fiscalización de los libros contables incluyendo operaciones que han sido omitidas de registrar y/o contabilizar no exime de la aplicación de presunciones previstas en el CT, que están estructuradas de tal forma que una vez verificados los hechos que constituyan causal para utilizarlas y que constituyan punto de partida, se genere como consecuencia de ello la determinación presuntiva en forma prevista en dicho procedimiento, salvo que la Administración Tributaria opte por determinar la obligación tributaria sobre base cierta.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10256-4-2007	No se pueden establecer presunciones en virtud de hechos igualmente presuntos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007	<b>No son suficientes como indicios que ameriten la utilización procedimientos de determinación sobre base presunta, los comprobantes de pago ni el registro contable de los mismos, por lo que la Administración Tributaria deberá corroborar la realidad de la operación con evidencia adicional, realizando comprobaciones que permitan tener certeza sobre las omisiones atribuidas.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007	La falta de presentación de declaración jurada no se configura como un supuesto de presunción si es que la Administración Tributaria no ha emitido requerimiento alguno solicitando la presentación de la misma.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 13273-3-2009	<b>La identificación de diferencias de inventario resultante de la verificación de los libros y/o registros contables, y la documentación respectiva, habilita a la Administración Tributaria, a aplicar directamente la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, en atención a lo previsto en el numeral 2 del artículo 64° del CT, dado que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable; en efecto, cuando se determina una diferencia de inventarios por el seguimiento de existencias, partiendo de la propia documentación contable del deudor, la información contenida en dichos libros y registros pierde credibilidad y por tanto la determinación de la obligación tributaria que se hubiera efectuado sobre la base de ellos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 9359-2-2007, 3090-2-2004, 3525-3-2003, 2565-3-2003, 5697-4-2002 y 4636-2-2002).</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10108-3-2009	Las diferencias de inventario resultantes de las verificaciones efectuadas con los libros y/o registros contables del contribuyente y su documentación respectiva, configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del CT, lo que se explica por el hecho que los libros y/o registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable, por lo que cuando se determina una diferencia de inventarios por el seguimiento de existencias, partiendo de la propia documentación contable del deudor, la información que contengan dichos libros y registros pierde credibilidad y por tanto la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a ellos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 7358-3-2004, 2630-2-2003 y 2637-5-2002).

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9794-1-2009	Si durante el procedimiento de fiscalización iniciado a cualquier contribuyente, la Administración Tributaria detecta que este declaró pasivos inexistentes se incurrirá en el supuesto contenido en el numeral 2 del artículo 64º del CT, ya que ello genera dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones juradas presentadas y la determinación de los tributos que sobre dicha información se hubiera efectuado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007	Basta que un contribuyente incurra en alguna de las causales establecidas en el artículo 64º del CT para que la Administración Tributaria se encuentre facultada a aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8102-4-2009	Dado que el número de galones de gasolina y petróleo (activos) del contribuyente anotados en el registro de la Cuenta 333 - Maquinaria y Equipo, al 31 de diciembre del ejercicio, que sustenta la declaración jurada anual del IR de dicho ejercicio, difiere del número de galones consignado en la constancia de capacidad de almacenaje otorgada por la Dirección General de Hidrocarburos, sin que dicha diferencia tampoco aparezca anotada en el Libro de Inventarios y Balances, se tiene por configurada la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7977-3-2009	El contrato de mutuo a través del cual el contribuyente pretende acreditar una erogación determinada anotada como débito en sus regímenes contables, carece de mérito probatorio si es que no tiene fecha cierta, configurando así el acaecimiento de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del CT toda vez que se originarían dudas sobre la determinación o el cumplimiento que hubiera efectuado el deudor tributario sobre la base de tal documento.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7675-2-2009	Cuando no se refleja en la contabilidad una cuenta bancaria constituida a nombre del contribuyente, se originan dudas sobre la exactitud de la determinación realizada por este, facultando de esa manera a la Administración Tributaria a utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta, conforme con el numeral 2 del artículo 64º del CT (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10750-3-2008 y 3044-3-2004).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6682-5-2009	La información consignada en una hoja simple con la firma del contribuyente no acredita la realidad y la fehaciencia de la operación omitida en el libro de Inventarios y Balances, toda vez que dicha hoja no puede considerarse como un documento sustentatorio de la contabilidad, generando de esa forma dudas sobre la exactitud de la determinación efectuada por el contribuyente, configurando así la causal señalada en el numeral 2 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5829-4-2009	Se confirma la apelada, debido a que la recurrente no justificó la diferencia encontrada en los saldos al 31 de diciembre de 2005 en sus cuentas bancarias del Banco de Crédito y el saldo caja bancos consignado en su Libro de Inventarios y Balances y su declaración jurada al 31 de diciembre de 2005, encontrándose acreditada la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, que permitió a la Administración aplicar conforme a ley el procedimiento presunto de determinación de la obligación tributaria por el ejercicio 2005, previsto en el artículo 70º del referido código.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5760-5-2009	El hecho de haber encontrado enmendaduras y/o correcciones en los libros contables del contribuyente, no es causal suficiente que amerite un cuestionamiento respecto de la veracidad o exactitud de los datos contenidos en ellas y, por ende, el acaecimiento del supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5401-3-2009	El contribuyente se encuentra inmerso en las causales establecidas en los numerales 2 y 4 del artículo 64º del CT si: (i) no presenta información ni documentación relativa al movimiento de los fondos en electivo que se registran en sus libros contables, ii) consigna desembolsos sin sustento por el registro de pagos en efectivo anotados en su Libro Caja Bancos, y (iii) omite presentar



	evidencia documentaria que sustente la entrega de dinero proveniente de préstamos, así como la oportunidad y la forma en que estos fueron efectuados a fin de corroborar su existencia.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3455-3-2009	<b>La causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del a, por diferencias de inventarios deberá ser correctamente formulada por la Administración Tributaria, toda vez que constituye el hecho cierto y conocido que faculta a esta a determinar la obligación tributaria sobre base presunta (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 1796-3-2008, 11058-2- 2007, 9359-2-2007 y 3039-2-2004).</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009	Quando se compruebe que en los libros contables y la declaración jurada del IR figuran pasivos que al cierre del ejercicio ya se encontraban cancelados, esto crea dudas respecto de la veracidad de las determinaciones efectuadas por el contribuyente, configurándose la causal para la determinación sobre base presunta a que se refiere el numeral 2 del artículo 64º del CT (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 2514-2-2008, 8160-3-2007,3668-5-2005, 8865-1-2004,1817-3-2004 y 3677-3-2003).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2007-3-2009	<b>Se verifica causal comprendida en el numeral 2 del artículo 64º cuando el contribuyente realiza diversos depósitos en sus cuentas bancarias, omitiendo su correspondiente anotación como egresos de efectivo en SUI registros y/o libros contables, toda vez que la contabilización del contribuyente respecto de sus operaciones comerciales ofrece dudas sobre la veracidad y exactitud de la información que ella consigna.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 970-1-2009	Se configura como causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del CT y, por ende, faculta a la Administración Tributaria a aplicar la presunción legal por incremento patrimonial no justificado, el hecho que el contribuyente efectúe consumos personales y familiares en el ejercicio declarado, que superan el monto de sus ingresos consignados en la Declaración Jurada del IR, dado que la documentación presentada ofrece dudas respecto a su veracidad y exactitud.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2514-2-2008	<b>La declaración que comprenda pasivos cancelados al cierre del ejercicio configura el supuesto aludido por el numeral 2) del artículo 64º del CT, lo que no se ve enervado por el hecho de haber rectificado con posterioridad a la acotación hecha por la Administración Tributaria.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12352-2-2007	El Registro de Ventas adulterado y con borrones, así como la existencia de diferencias de ingresos versus egresos, genera dudas respecto de la veracidad o exactitud de la determinación efectuada por el contribuyente, por lo cual la Administración Tributaria se encuentra facultada conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 64º del CT, para aplicar la determinación sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007	<b>La falta de congruencia entre la información comprendida en los libros contables del obligado y la declaración que autodetermina la deuda tributaria, a pesar de haber sido reconocidas mediante la presentación de una declaración rectificatoria con posterioridad al inicio de la fiscalización, determinan que se generen duda. Respecto de la veracidad o exactitud de la determinación efectuada con lo cual se acredita la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64º del CT.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11058-2-2007	No se puede incluir en el supuesto de presunción previsto en el numeral 2 del artículo 64º del CT el extravío de comprobantes de pago, que la Administración Tributaria no ha considerado en la constatación de diferencia de inventario pese a la consignación de denuncia policial pertinente cursada por el obligado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10120-2-2007	<b>Los gastos en excesos declarados por el contribuyente se configuran como una causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8160-3-2007	Los pasivos detectados en los libros contables y en la declaración jurada, que al cierre del ejercicio ya se encontraban cancelados, y que facultan, asimismo, a la Administración Tributaria a aplicar los procedimientos presuntivos en virtud del numeral 2 del artículo 34º del CT, no pueden ser justificados bajo el sustento que las

	operaciones realizadas con sus proveedores son a crédito garantizado con letras de cambio, las que sus proveedores posteriormente consideran canceladas en descuento bancario.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3447-1-2006	<b>El no haber sustentado con documentación fehaciente la necesidad de los gastos consignados en la Declaración Jurada del IR genera una situación que ofrece duda, respecto a la veracidad o exactitud lo cual configura el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64º del CT.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3158-5-2005	La determinación sobre base presunta es un acto reglado, pues únicamente es aplicable si la presunción y su procedimiento se encuentran previstos expresamente en el CT o en alguna ley especial.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5194-5-2004	<b>El hecho de no anotar en el registro de compras una factura emitida al contribuyente, constituye causal para determinación sobre base presunta establecida en el numeral 2 del artículo 64º del CT.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7548-1-2004	Al no haberse presentado dentro de la etapa de fiscalización el comprobante emitido por la entidad financiera para acreditar el ingreso de moneda extranjera al país, no se ha sustentado el dinero que tuvo a su disposición el recurrente para otorgar un préstamo, por lo que se ha incurrido en el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 643-4-97	<b>Si se encontraran incorrecciones y deficiencias en la contabilidad de un contribuyente se debe prescindir de dicha información y calcular su deuda tributaria sobre base presunta.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6042-1-2009	La causal presuntiva prevista en el numeral del artículo 64º del CT, opera con el incumplimiento del contribuyente para exhibir y/o presentar los documentos en el plazo fijado por la Administración Tributaria. De ahí que una presentación posterior o extemporánea de dichos documentos en mérito a un nuevo requerimiento, no subsane ni enerve el desarrollo del procedimiento sobre base presunta que la Administración Tributaria lleve a cabo.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2832-5-2009	<b>Para acreditar de manera fehaciente la existencia de un pasivo en el balance al cierre del ejercicio, resulta indispensable presentar documentos que permitan concluir de manera clara que además de tratarse de operaciones reales estas han generado una deuda que se mantiene impaga a la fecha de cierre de balance. Así, en caso de que el contribuyente no acredite documentaria y fehacientemente las cuentas por cobrar, incurre en el supuesto reglado por el numeral 3 del artículo 64º del CT.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 475-4-2005	Al encontrarse obligado el contribuyente a llevar el Sistema de Contabilidad de Costos y no presentarlo ni exhibirlo a pesar del requerimiento de la Administración Tributaria, corresponde aplicar la determinación sobre base presunta en virtud del numeral 3 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5840-3-2004	<b>El numeral 3 del artículo 64º del CT indica que se podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, siempre que se observen tres condiciones: que el requerimiento sea expreso, que correspondan a documentos que sustenten contabilidad y que el deudor no cumpla con presentarlos dentro del término señalado por la ley. En virtud a ello, si bien los estados de cuenta corriente de la recurrente fueron requeridos en forma expresa y esta no cumplió con su presentación, no se acredita que los mismos constituyan documentos que sustenten la contabilidad.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 385-1-2000	No puede establecerse la presunción por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios si no es la Administración Tributaria la que comprueba y valúa dichos inventarios.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 699-4-1997	<b>Si bien la no presentación de documentación sustentatoria de las adquisiciones pueden permitir que la Administración Tributaria desconozca el crédito fiscal, no puede implicar el desconocimiento para efectos del IR del costo incurrido al realizarlas. En tal situación debe realizarse la determinación del IR sobre base presunta considerando a un contribuyente en similares condiciones, al acotado.</b>

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8457-5-2009	Un pasivo es considerado «falso» no solamente cuando las facturas u operaciones que las sustentan son falsas, sino cuando las obligaciones que lo conforman son inexistentes.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5401-3-2009	El contribuyente se encuentra inmerso en las causales establecidas en los numerales 2 y 4 del artículo 64º del CT si: i) no presenta información ni documentación relativa al movimiento de los fondos en efectivo que se registran en sus libros contables, ii) consigna desembolsos sin sustento por el registro de pagos en efectivo anotados en su Libro Caja Bancos, y iii) omite presentar evidencia documentaria que sustente la entrega de dinero proveniente de préstamos, así como la oportunidad y la forma en que estos fueron efectuados a fin de corroborar su existencia.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008	No basta la presentación de contratos de préstamo para sustentar un pasivo, máxime si su falta de autenticidad ha sido corroborada por la Administración Tributaria. Por tal razón, el contribuyente que no logre acreditar fehacientemente el pasivo que alega, se encuentra dentro del supuesto del numeral 4 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2514-2-2008	La declaración rectificatoria que reconoce la existencia de pasivos declarados anteriormente inexistentes, no suspende ni nula el hecho base de la presunción aplicada por la Administración Tributaria, es decir, la declaración de pasivos falsos. Por tal razón, no desvirtúa tampoco el procedimiento de presunción aplicado (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 966-1-2005).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11588-2-2007	Debido a que el deudor solo puede probar en contrario respecto de la veracidad de los hechos que se configuran como causales de presunción y en observancia de las garantías mínimas del procedimiento y al ejercicio oportuno del derecho de defensa del contribuyente, la Administración Tributaria debe comunicar al deudor la causal de presunción específica aplicable a su caso, detallando los hechos dirigidos a motivar la aplicación precitada, así como la base legal pertinente (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 362-3-2002 y 291-5-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10154-3-2007	La verificación de la existencia de comprobantes de pago, el nombre del obligado, son indicios de compras omitidas, pero las mismas requieren de evidencia adicional que las corroboren. Por tal razón, la Administración Tributaria, en uso de sus atribuciones de fiscalización, podrá confirmar si dichas operaciones son reales o no (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 766-1-2004 y 3550-5-2003).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10041-3-2007	Se configura la presunción establecida en el numeral 4 del artículo 64º del CT, si las operaciones bancarias del contribuyente no se encuentran debidamente registradas en el Libro Caja. (1)
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9007-3-2007	Se verifica la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias de cuentas bancarias, cuando exista un insuficiente sustento de parte del obligado, concerniente al dinero de sus cuentas bancarias.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8324-3-2007	Para que sea procedente la presunción prevista en el numeral 4 del artículo 64º del CT, es menester que se origine el perjuicio fiscal, debido al ocultamiento de rentas, egresos o activos que modifican el monto de la base imponible, reduciéndolo o anulándolo, lo que significa, en consecuencia, un menor pago del tributo o su inexistencia.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8160-3-2007	Si bien, la omisión del registro contable en las cuentas por pagar no supone la existencia de un pasivo falso, causal prevista en el numeral 4 del artículo 64º del CT; tal criterio no se sigue en el caso que el contribuyente declare en la Cuenta 42 Proveedores, un monto mayor al que le corresponde por el anticipo de legítima, siendo que en tal supuesto también se verifica la causal prevista en el numeral 2 del artículo antes citado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7474-4-2004	Para acreditar la causal del ocultamiento de ingresos, este debe ser un hecho cierto y conocido. En tal sentido, no puede considerarse como supuesto habilitante para la utilización del procedimiento de presunción, las ventas omitidas determinadas a través de diferencias de inventario que habrían sido calificadas en aplicación de una presunción.

<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1573-1-2002</p>	<p>La falta del registro contable de las cuentas por pagar no influye en la determinación del IR, en tanto que dicho tributo para los perceptores de rentas de tercera categoría se rige bajo el criterio de lo devengado, no configurándose el supuesto previsto en el numeral 4 del artículo 64º del CT, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º de dicha norma, la determinación sobre base presunta practicada por la Administración Tributaria adolece de nulidad.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 332-2-2004</p>	<p>La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del CT.</p>
<p>[Jurisprudencia de observancia obligatoria]</p>	
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2765-4-2009</p>	<p>Incurrir en el supuesto regulado por el numeral 5 del artículo 64º del CT el contribuyente que haya anotado en su Registro de Inventario. Permanente en Unidades una factura emitida por la venta de un bien determinado, cuando de la lectura de dicha factura se observa que atañe a la venta de otro bien.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007</p>	<p>La Administración Tributaria es quien debe acreditar que el contribuyente efectuó las compras no anotadas en sus registros contables, estando a cargo del contribuyente desvirtuar tales hechos; del mismo modo, se debe considerar que en los casos en los que no sea posible encontrar una prueba indubitable que acredite los sucesos ocurridos, las pruebas e indicios que obren en el expediente deberán ser evaluados y apreciados en su conjunto, y en base a ellos, se podrá establecer si el contribuyente incurrió o no en la omisión que se le atribuye.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007</p>	<p>A fin de determinar la existencia de operaciones que el contribuyente aduce no haber efectuado, no resulta suficiente que el proveedor presente los comprobantes de pago que respalden tales operaciones ni el registro contable de las mismas, sino que dichos comprobantes deben corresponder a operaciones reales, dado que solo constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas. En tal sentido, la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad de fiscalización, deberá verificarla realidad de dichas operaciones.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007</p>	<p>Para demostrar la hipótesis que existió una operación en la que participó un contribuyente, es preciso que se verifiquen todas las circunstancias, del caso, actuando para ello los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos de forma conjunta y razonada.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1703-4-2003</p>	<p>El numeral 5 del artículo 64º del CT se refiere a las discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, tales como la comprobación de doble facturación.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 224-2-1998</p>	<p>No enerva el hecho conocido en el cual se sustenta la Administración Tributaria para aplicar la presunción, esto es, las omisiones en el registro de los ingresos, la presentación efectuada por el contribuyente de declaraciones rectificatorias y el pago del tributo resultante.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3974-1-2006</p>	<p>La falta de correspondencia entre las guías de remisión y las facturas emitidas, así como la falta de sustentación de las omisiones de entrega de comprobantes de pago, acreditan el supuesto previsto en el numeral 6 del artículo 64º del CT, que también encaja en el supuesto previsto en el numeral 2 del citado artículo, por cuanto la declaración presentada ofrecería dudas respecto a su veracidad y exactitud.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009</p>	<p>Si bien el numeral 15 (que era el numeral 10 antes de la modificación operada por el Dec. Leg. n.º 941) del artículo 64º del CT dispone que la Administración Tributaria podrá utilizar</p>

	directamente los procedimientos presuntivos, cuando «las normas tributarias lo establezcan de manera expresa», ello no supone que se configure como una causal en sí misma, sino en un precepto que deja abierta la posibilidad para que la Administración Tributaria base su determinación en una causal establecida en otra norma. Por ello, cuando la Administración Tributaria cite dicho numeral como sustento de una determinación sobre base presunta, no podrá aplicar directamente el procedimiento que corresponda a la presunción, sino que se encuentra obligada a definir previamente la causal específica establecida de manera expresa en otra norma tributaria que le sirve de base y que ha sido comprobada (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3294-1-2009).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8063-1-2009	La presunción del Incremento Patrimonial No Justificado, al encontrarse prevista expresamente en la LIR, tiene en el numeral 10 del artículo 64º (actualmente es el numeral 15) del CT una causal que habilita su aplicación. Del mismo modo, la detección del Incremento Patrimonial No Justificado genera dudas respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, por ello también configuraría el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5194-5-2004	En aplicación de lo dispuesto en el numeral 10 (hoy numeral 15) del artículo 64º del CT, la Administración Tributaria puede aplicar directamente los métodos de determinación sobre base presunta establecidos en el artículo 96º de la LIR, sin necesidad de verificar la ocurrencia de algún otro hecho presuntivo.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02288-1-2007	Basta con que un contribuyente incurra en alguna de las causales establecidas en el artículo 64º del citado código para que la Administración se encuentre facultada a aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11359-2-2007	Para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta con base de índices de rentabilidad de la actividad económica, prevista por el artículo 96º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61º de su reglamento, se debe efectuar la comparación de negocios similares a la del recurrente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11359-2-2007	Para efectuarse una determinación sobre base presunta debe configurarse una causal y además la presunción debe estar contemplada en alguna norma tributaria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02129-10-2015	Ingresos omitidos determinados por saldos negativos de caja. Préstamo registrado contablemente y sustentado documentariamente respecto del cual, no se usó medio de pago.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 65: presunciones	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	El artículo 42º de la LIGV y el inciso al del numeral 6 del artículo 10º de su reglamento, no establecen una causal o supuesto que faculte a la Administración Tributaria a determinar sobre base presunta, ni presunción, ni un procedimiento para efectuar la determinación sobre base presunta, toda vez que preceptúan una facultad distinta de la Administración Tributaria, como es el caso de estimar el valor de una operación gravada con el IGV.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4448-5-2009	El artículo 65º del CT, previo a la vigencia del Dec. Leg. n.º941, contemplaba diversos procedimientos de determinación sobre base presunta, de modo que al señalar en su primer párrafo: «la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones» aludía a que las presunciones señaladas taxativamente no eran las únicas que podía utilizar esta, sino que dado el caso podría utilizar otras contenidas en alguna norma legal.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1403-2-2005	La presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto, conocido y debidamente probado.



Resolución del Tribunal Fiscal n.º 32-3-2000	En la determinación sobre base presunta, el valor de oficio tomado como término de referencia por la Administración Tributaria debe responder al mayor valor facturado por el contribuyente respecto de bienes iguales en el período acotado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000	En la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o ingresos, para determinar la base imponible mensual se debe efectuar la distribución y la comparación con el incremento mínimo solo en los meses en que se comprobaron omisiones.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	Es necesario distinguir entre las causales o supuestos que permiten a la Administración Tributaria utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, de las presunciones en sí mismas. En ese sentido, si bien el numeral 4) del artículo 65º del CT dispone que la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base a la presunción de ventas o compras omitidas por diferencias entre los bienes registrados y los inventarios, dicha afirmación constituye únicamente la definición de la presunción y no una causal o supuesto que permita a la Administración Tributaria efectuar una determinación sobre base presunta, siendo indispensable para su aplicación, que esta se defina previamente de manera expresa.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	El artículo 69º del CT desarrolla el procedimiento a seguir para efectuar la determinación en base a la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios que describe el numeral 4) del artículo 65º del CT; por ello el referido artículo 69º del CT no constituye una causal o supuesto que permita a la Administración Tributaria efectuar una determinación sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 97-3-99	El considerar como ventas omitidas, a los ingresos registrados en el Libro Caja como préstamos de terceros, cuando estos no están debidamente sustentados, constituye una presunción que no se encuentra contemplada en la ley toda vez que se pudo revisar los libros de la prestataria a fin de determinar la fehaciencia del referido préstamo.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 384-3-98	La Administración Tributaria ha violado el procedimiento legal establecido al haber omitido especificar la determinación del faltante de inventarios, así como el método seguido para efectuar dicha determinación, lo cual vulnera el derecho de defensa del recurrente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 169-2-98	La Administración Tributaria debe sustentar debidamente las razones por las cuales los registros contables de contribuyentes no corresponden a la realidad, y proceder a efectuarla determinación de las deudas tributarias sobre base presunta según el CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1953-4-2007	Teniendo en cuenta que existen dudas respecto a la veracidad y exactitud de las declaraciones del recurrente y de la documentación presentada, así como atendiendo a que no cumplió con exhibir los libros y registros que sustentan su contabilidad, entre otros, la Administración estaba facultada a determinar la obligación tributaria utilizando las presunciones previstas en el Código Tributario habiéndose verificado que las omisiones establecidas por la Administración han sido determinadas sobre base presunta de conformidad con el artículo 67º del Código Tributario.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04289-8-2015	Se determina que las exigencias formales previstas por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios solo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 66: presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su derecho, en las declaraciones	SUMILLA

juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro	
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12352-2-2007	La Administración Tributaria no puede aplicar la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Ventas según lo dispuesto por el artículo 66º del CT, y sumar, simultáneamente, el reparo determinado sobre base cierta a la base imponible del IR del ejercicio fiscalizado determinado presuntivamente, dado que ello conlleva a la doble acotación.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 430-1-2005	El artículo 66º del CT no ha establecido un procedimiento que sea aplicable al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER); de ahí que, si por efecto de la determinación sobre base presunta los ingresos superasen el monto límite permitido para el RER, a partir del mes siguiente de ocurrido el hecho, el contribuyente dejaría este régimen y pasaría al Régimen General. Siendo así, le sería aplicable la presunción del artículo 66º del CT o en su defecto uno de los procedimientos contemplados en la LIR (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2093-5-2003).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3804-2-2004	El supuesto omitir registrar ingresos es distinto al hecho de «registrarlo por montos inferiores», diferenciación que puede ser observada inclusive en el numeral 2 del artículo 175º del CT, norma referida a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables. Por ello, si el contribuyente efectuó operaciones de venta por servicios varios, y en virtud de ellos emitió facturas por el valor de la operación, anotándolas luego en el Registro de Ventas por montos menores a los reales, nos encontraríamos ante el registro de una operación por menor valor y no ante una omisión en el Registro de Ventas.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4458-5-2003	El movimiento de las cuentas bancarias del deudor tributario no tiene que guardar necesariamente relación con el movimiento de las ventas, registrada, toda vez que los depósitos de dinero en dichas cuentas pueden deberse a conceptos distintos de los ingresos por ventas, tales como recuperación de deudas pasadas, abonos de intereses, transferencia de cuentas, descuento de letras, entre otros; por ello, la Administración Tributaria no puede considerar que la simple existencia de diferencias entre el registro de ventas y los depósitos efectuados en un periodo corresponde a ventas omitidas, sin realizar previamente un análisis sobre la naturaleza de las operaciones de las que provienen los referidos depósitos (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 605-5-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 111-3-2002	Cuando la utilidad no declarada ha sido determinada sobre base presunta, no pueden aplicarse las normas sobre dividendos presuntos, pues ello implicaría que la base de una presunción se encuentre constituida por otra presunción (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 244-4-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 742-2-2000	No procede que la Administración Tributaria determine ventas omitidas por warrants, no registrados ya que este documento no representa un título de propiedad sino de crédito.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 16-3-1997	Dado que mediante acción judicial de nulidad de acto jurídico se ha establecido que las ventas, cuya falta de registro se imputa, nunca se realizaron, al no haberse producido el hecho imponible no se ha generado la obligación de pagar el impuesto, no siendo tampoco de aplicación el principio de la responsabilidad solidaria.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 67: presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3157-1-2009	A la Administración Tributaria le corresponde acreditar que el contribuyente efectuó las compras que según ella no están anotadas en sus registros contables.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009	Cuando se determina la utilidad bruta o el margen bruto y este se relaciona con otra partida de los estados financieros se está ante un índice de rentabilidad, de modo que un índice del margen de

	utilidad bruta (MUB) constituye un índice de rentabilidad.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009	La utilidad bruta es la diferencia entre los ingresos por ventas y el costo de ellos, esto es, las ventas netas menos el costo de las mercancías vendidas antes de tomar en consideración los gastos generales y de ventas, los ingresos incidentales y las deducciones de los ingresos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 242-1-2009	No puede interpretarse que la aplicación de la presunción prevista en el artículo 67º del CT está limitada a que únicamente en los cuatro meses se detecten omisiones en el período requerido, toda vez que es suficiente que la Administración Tributaria constatare omisiones en cuatro meses consecutivos o no del período requerido para que esta resulte aplicable.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 242-1-2009	En relación con el porcentaje de utilidad bruta, el artículo 67º del CT establece que este debe surgir de la contabilidad del contribuyente para esos meses. Por ello, no procede que la Administración Tributaria determine el margen de utilidad bruta en base al cálculo que efectuó el contribuyente en la respuesta al requerimiento de la misma.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10915-4-2007	La sola manifestación de terceros subordinados o vinculados al contribuyente no desacredita la imputación de compras efectuadas, por ser una prueba insuficiente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10154-3-2007	La Administración Tributaria no puede alegar la existencia de compras omitidas en base a información remitida por un proveedor o un tercero, si es que no ha podido acreditar la existencia de las mismas, en tal sentido, no resulta suficiente para acreditar la hipótesis planteada por aquélla, que un proveedor presente el comprobante de pago que respalde las operaciones que alega haber realizado con un contribuyente y el registro contable de las mismas.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007	La Administración Tributaria es quien debe acreditar que el contribuyente efectuó las compras no anotadas en sus registros contables, estando a cargo del contribuyente desvirtuar tales hechos; del mismo modo, se debe considerar que en los casos en los que no sea posible encontrar una prueba indubitable que acredite los sucesos ocurridos, las pruebas e indicios que obren en el expediente deberán ser evaluados y apreciados en su conjunto, y en base a ellos, se podrá establecer si el contribuyente incurrió o no en la omisión que si le atribuye. En ese sentido, la existencia de comprobantes de pago en los que aparece consignado el nombre y domicilio del contribuyente no acreditan automáticamente la existencia de compras omitidas, sino solo un indicio de ellas.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007	A fin de determinar la existencia de operaciones que el contribuyente aduce no haber efectuado, no resulta suficiente que el proveedor presente los comprobantes de pago que respalden tales operaciones, sino que dichos comprobantes deben corresponder a operaciones reales, dado que solo constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, en tal sentido, la Administración Tributaria, deberá verificar la realidad de dichas operaciones.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8984-2-2007	Para demostrar la hipótesis de que existió una operación en la que participó un contribuyente, es preciso que se verifiquen todas las circunstancias del caso, actuando para ello los medios probatorios pertinente, y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos de forma conjunta y razonada.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6040-7-2007	Las omisiones de compra detectadas por la Administración Tributaria no se circunscriben solo a cuatro meses, dado que el número de meses precisados es un mínimo fijo, a partir del cual esta podrá aplicar el procedimiento de presunción al máximo de meses acotados para aplicar el procedimiento del artículo 67º del CT es de 12 meses.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6040-7-2007	A efectos de establecer el monto del incremento de las ventas en los meses en los que se detectaron las omisiones, se debe emplear el valor unitario de venta y el valor unitario de compra de cada uno de los productos comercializados en función del mes



	verificado, es decir, la utilidad bruta mensual; mas no, el margen resultante de la división entre la utilidad bruta consignada en la Declaración Jurada Anual del IR en el ejercido fiscalizado, y el costo de ventas señalado en la mencionada declaración.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4396-1-2006	La existencia de comprobantes de pago girados en virtud de la adquisición de bebidas como la cerveza, que no han sido debidamente acreditados con los medios probatorios pertinentes, no faculta a la Administración Tributaria a presumir la omisión de compras, más aún si se tiene en cuenta los altos índices de informalidad en la comercialización de la bebida precitada.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1286-1-2006	Las omisiones presuntas en el Registro de Compras no comportan la acreditación de compras efectuadas por el contribuyente. Es menester, en tal sentido, sustentar tal presunción con información documentaria y/o contable.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10229-4-2001	Dado que los sujetos del RUS no están obligados a llevar el Registro de Compras, no les es aplicable el procedimiento de determinación sobre base presunta contemplado en el artículo 67º del CT.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 383-5-2000	No puede presumirse ventas omitidas respecto a préstamos de terceros sin contrato firmado, cuando dicho préstamo proviene de una persona vinculada y fue contabilizado oportunamente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 359-3-2000	La Administración Tributaria no puede determinar una presunción de ventas sobre la base de que se emitió, en un momento distinto al dispuesto por ley, el comprobante de pago, pues esto puede deberse a un error del contribuyente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 41-3-2000	En la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras, para determinar la base imponible mensual se debe efectuar la distribución y la comparación con el «incremento mínimo» solo en los meses en que se comprobaron omisiones.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06040-7-2007	De acuerdo al artículo 67º del Código Tributario, resulta suficiente que la Administración constate omisiones en cuatro meses consecutivos o no del periodo requerido para que resulte aplicable las presunciones del artículo citado, no pudiéndose interpretar que su aplicación está limitada a que únicamente en cuatro meses detecten omisiones en periodo requerido.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 67- A: presunción de ventas o ingresos en caso de omisos	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009	La utilidad bruta es la diferencia entre los ingresos por ventas y el costo de ellos, esto es, las ventas netas menos el costo de las mercancías vendidas antes de tomar en consideración los gastos generales y de ventas, los ingresos incidentales y las deducciones de los ingresos.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 68: presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12170-2-2007	Cuando se indica que el procedimiento de control de la Administración Tributaria se efectuará en «días comerciales» debe entenderse a los mismos por días hábiles.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10150-3-2007	La facultad respecto al control en días consecutivos o alternados es claramente disyuntiva. La Administración Tributaria está habilitada a elegir solo una de las dos opciones de control. Por lo que no cabe la aplicación concurrente de ambas modalidades.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 190-2-98	Se transgrede el procedimiento legalmente establecido al no haberse sustentado el motivo por el cual se prescinde de la información contenida en los registros contables y las declaraciones juradas, no obstante que estas coinciden. Así como no haberse señalado que esta presenta dudas sobre su veracidad o exactitud.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 69: presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1845-3-2009	El artículo 69º del CT establece dos procedimientos alternativos para que la Administración Tributaria determine un inventario, a saber: i) el inventario físico, que corresponde a la toma de inventario de bienes que figuran en los libros y registros del contribuyente y ii) el inventario contable, cuando la determinación se obtiene de la verificación de los libros y registros contables y documentación respectiva, la cual debe compararse con los referidos saldos (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12173-2-2007).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9359-2-2007	El procedimiento para determinar las diferencias de inventario y las ventas omitidas originadas en dichas diferencias, no se encontraría en consonancia con el 7 párrafo del artículo 69º del CT, si es que la Administración Tributaria considera facturas que no corresponden al último comprobante del mes o si existen facturas posteriores a la tomada en cuenta por esta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2893-3-2009	La utilidad bruta es la diferencia entre los ingresos por ventas y el costo de ellos, esto es, las ventas netas menos el costo de las mercancías vendidas antes de tomar en consideración los gastos generales y de ventas, los ingresos incidentales y las deducciones de los ingresos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10569-4-2009	Para el caso del inventario documentario, se requiere que la comparación se efectúe sobre la base de los libros y registros contables y la documentación respectiva, es decir que se tome como base la información que figuraba en el libro de Inventarios y balances o en el registro de inventario permanente como inventario inicial, a la cual se le debían agregar las compras y ventas del año sustentadas en los respectivos comprobantes de pago, notas de crédito y débito y cualquier otro documento que acreditara válidamente el movimiento de las existencias, cuyo resultado finalmente debía ser comparado con el que figure como inventario final del ejercicio, según el mismo libro o registro del contribuyente (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 1845-3-2009, 9359-2-2007, 3974-1-2006, 7474-4-2004 y 930-5-2002).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6682-5-2009	El inventario que determine la Administración Tributaria en razón de la aplicación del artículo 69º del CT debe provenir de la verificación de los libros y registros contables y su documentación respectiva, lo cual significa que la determinación del «inventario documentario» debe partir de un inventario inicial correspondiente a la fecha del periodo requerido, y considerar todo el movimiento de existencias (ingresos y salidas) sobre la base de los libros y registros contables y su documentación sustentatoria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6682-5-2009	El inventario determinado por la Administración Tributaria, la cual se le conoce como «Inventario Documentario» o «Inventario Contable», debe ser comparado con la existencia de bienes que figure en los libros y registros del contribuyente, del cual se puede determinar diferencias de inventario que originan la presunción de ingresos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10569-4-2009	El objetivo de que para el inventario documentario la comparación sea efectuada sobre la base de los libros y registros contables y toda la documentación respectiva, es otorgarles validez a los resultados hallados, toda vez que se hace considerando documentos que ya existen en la contabilidad y no documentos que son elaborados especialmente por el contribuyente, caso en el cual pueden ser sujetos de manipulación (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 930-5-2002).

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10108-3-2009	Cuando se determina una diferencia de inventarios por el seguimiento de existencias partiendo de la propia documentación contable del deudor, la información que contengan dichos libros y registros pierde credibilidad y, por tanto, la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a ellos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 7358-3-2004, 2630-2-2003 y 2637-5-2002).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8959-5-2009	El artículo 69º del CT desarrolla el procedimiento a seguir para efectuar la determinación en base a la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios descrita en el numeral 4) del artículo 65º del CT; por ello el referido artículo 69º del CT no constituye una causal o supuesto que permita a la Administración Tributaria efectuar una determinación sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7636-3-2009	Para la aplicación de la presunción correspondiente, el artículo 69º del CT no prevé la existencia de tope o porcentaje alguno entre el monto consignado en el Registro de Ventas y el monto declarado por el contribuyente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7445-3-2008	La diferencia de inventario se realiza sobre aquellos bienes que son objeto de comercialización, mas no de aquellos que son producidos por la empresa o son insumos, materias primas o suministros necesarios para la producción.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007	<b>Legalmente no se hace distinción entre faltantes y sobrantes de Inventario. En tal sentido, no procede la inaplicación del artículo 69º del CT, respecto a los inventarios negativos determinados por la Administración Tributaria.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12255-2-2007	Con respecto a presunciones por diferencia de inventario, el artículo 69º del CT no discrimina entre sobrantes o faltantes de inventario.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12092-4-2007	La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en razón de los índices de rentabilidad de la actividad económica del obligado, se efectúa por medio del método de comparación respecto de empresas similares o pertenecientes al mismo rubro (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 6264-4-2002 y 475-4-2005).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007	No es procedente que el procedimiento previsto en el artículo 69º del CT se efectúe de forma mensual. Siendo que la comparación dirigida a determinar las diferencias de inventario se realiza entre el inventario anualizado efectuado por la Administración Tributaria y el inventario final del ejercicio según los libros o registros del deudor.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10120-2-2007	No se pueden colegir ventas o compras omitidas, por diferencia en el inventario del contribuyente, respecto de aquellos documentos que sean ajenos al libro de Inventarios y Balances, o algún otro registro contable válido como inventario inicial, la única información relevante, para la aplicación del artículo 69º del CT, es aquella consignada en los libros y registros contables del obligado (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6539-5-2004).
	En caso de que los bienes materia de inventario sean de naturaleza altamente volátil como los combustibles, la Administración Tributaria deberá considerar el importe producto de la merma en el proceso productivo; el mismo que deberá estar sustentado en documentación e información técnica pertinente, a efectos de determinar la diferencia de inventarios.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4524-4-2007	Para establecer la diferencia de inventario, no basta con efectuar el inventario presencial in situ de las existencias, pues el artículo 69º de CT prevé la aplicación de presunciones por diferencias de inventarios físicos y documentales.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3159-5-2006	En el procedimiento de inventario físico al que alude el artículo 69º del CT, la Administración Tributaria debe realizar una toma del inventario físico, la cual implica el conteo de las unidades de los diferentes bienes que comercializa el contribuyente que se encuentre en sus almacenes, involucrando solo los bienes de su propiedad. Asimismo, si bien este procedimiento plantea una comparación del inventario físico comprobado con los libros y registros contables, estos no necesariamente corresponden a la misma fecha, la cual obliga a efectuar un seguimiento de los inventarios tabulando los ingresos y salidas de bienes desde la fecha de la toma del inventario a la fecha en que figuren los inventarios detallados en los libros y registros contables a efectos de realizar la comparación en un mismo momento (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 97-2-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9468-4-2004	<b>El procedimiento de determinación en base a la presunción de ventas omitidas por diferencias de inventario debe resultar necesariamente de las verificaciones efectuadas con los libros y registros contables y documentación respectiva. En el caso no se ha dado tal supuesto pues la Administración Tributaria ha partido para la determinación del faltante de un total de producción de huevos estimado como resultado de la conversión de las «unidades» (huevos) producidas por la recurrente en el ejercicio a kilogramos. Dicho procedimiento no se encuentra arreglado al procedimiento establecido, por lo que los faltantes así considerados no constituyen causal para la determinación sobre base presunta.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7358-3-2004	Las diferencias de inventario detectadas por la Administración Tributaria que provienen de las verificaciones efectuadas con un documento distinto a los libros contables de la contribuyente no constituyen causal para determinación sobre base presunta.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3643-5-2002	<b>No es posible determinar la obligación tributaria sobre base presunta aplicando para ciertos meses el procedimiento de inventario físico y para otros meses del mismo ejercicio el inventario documental, debido a que ello genera una distorsión en la determinación de la obligación tributaria.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3484-5-2002	Para la determinación de ventas omitidas por diferencia de inventario físico, debe retrotraerse dicho inventario al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se realizó el referido inventario.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9302-4-2001	<b>El procedimiento de presunción por diferencia de inventario se determina como resultado de las verificaciones a los libros y registros contables, no restringiendo dicha verificación al Libro de Inventarios y Balances.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 764-2-2000	Cuando la Administración Tributaria efectúe reparos por diferencia de inventario, en aplicación del artículo 69º del CT, y reparos de operaciones no fehacientes, por ser inferior al valor usual de mercado, conforme al artículo 42º de la LIGV, está empleando dos presunciones diferentes a efectos de determinar la base imponible; y si bien el artículo 73º del CT alude a presunciones contempladas en dicho Código, también puede ser invocado respecto de presunciones contempladas en otras normas tributarias.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 692-2-2000	<b>No procede la acotación por diferencia de inventarios si los faltantes fueron detectados por el mismo contribuyente y existe además un proceso penal de apropiación ilícita contra el personal de la empresa.</b>
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 385-1-2000	La diferencia de inventario se determina en función a la comparación entre la existencia de bienes consignados en los libros y registros del contribuyente y los inventarios comprobados y valuados por la Administración Tributaria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 494-2-1999	<b>La Administración Tributaria no puede basarse en la información suministrada por la contribuyente, sino que debe obtenerla por sí misma para aplicar la presunción establecida en el artículo 69º sobre ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.</b>

<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 210-2-1998</p>	<p>Para que la Administración Tributaria pueda aplicar la determinación sobre base presunta por diferencia de inventarios puede seguir una metodología de loma de inventarios físicos. En tal sentido, esta determinación no puede basarse en una toma «aproximada» de inventarios físicos.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11912-3-2007</p>	<p>El inventario anualizado efectuado por la Administración, el que debe ser comparado con el que figura como inventario final del ejercicio según libros o registros del contribuyente, en consecuencia, el procedimiento aplicado por la Administración para la determinación de ingresos presuntos.</p>
<p>Resoluciones del Tribunal Fiscal</p>	
<p>Artículo 70: presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado</p>	<p>SUMILLA</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4975-2-2009</p>	<p>Los pasivos inexistentes declarados por el contribuyente corresponden a un patrimonio no declarado y, por tanto, constituyen ingresos gravados conforme con el artículo 70° del CT (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 2514-2-2008, 9504-2-2007, 2139-1-2006 y 2410-3-2005).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009</p>	<p>Cuando el artículo 70° del CT señala «patrimonio no declarado» se refiere a los bienes y derechos (activos) no declarados por el deudor tributario, o a obligaciones (pasivos) irreales; y para los casos donde el deudor se encuentre obligado a anotar sus operaciones en registros contables, el patrimonio no registrado se produce 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 de esa manera que la presunción de ingresos por patrimonio no declarado o registrado se encuentra directamente vinculada al análisis de las cuentas del activo y pasivo del contribuyente (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3791-5-2005).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3255-3-2009</p>	<p>La presunción del artículo 70° del CT se encuentra dirigida a determinar los ingresos y la renta neta que fueran omitidos por los deudores, teniendo como indicio de su generación el patrimonio omitido; así, a criterio del legislador dicho patrimonio que no fue declarado ni registrado se habría originado por ingresos y renta no declarada; por ello, al constatar un patrimonio mayor al registrado o no declarado, este es tomado como punto de partida para llegar a acotar los ingresos y la renta presumiblemente omitidos y no conocidos por la Administración Tributaria. No obstante ello, esta presunción admite prueba en contrario, es decir, aun cuando se detecte un patrimonio omitido, el deudor tributario tiene la oportunidad de probar que dicho patrimonio no se originó en virtud de ingresos no declarados.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1594-1-2009</p>	<p>A fin de aplicar presunción de patrimonio no declarado o no registrado contenida en el artículo 70° del CT, resulta necesario establecer previamente a cuánto asciende el patrimonio real del contribuyente, que en el caso de contribuyentes de tercera categoría se obtiene del análisis del Balance General al cierre del ejercicio, pues permite determinar si existió un activo no reconocido o un pasivo indebidamente mostrado en dicho balance que implicó una afectación directa en el patrimonio del contribuyente. En ese sentido, el patrimonio no declarado o no registrado se obtiene de la comparación del Balance General al 31 de diciembre declarado o registrado por el contribuyente y el balance a dicha fecha determinado por la Administración Tributaria (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10041-3-2007, 8160-3-2007 y 6373-2-2002).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1594-1-2009</p>	<p>La aplicación del procedimiento presuntivo previsto en el artículo 70° del CT no se encuentra arreglado a ley, si la Administración Tributaria determina el patrimonio no declarado o no registrado del contribuyente en base al valor de sus activos adquiridos según la Declaración Única de Aduanas, menos el costo de uno de estos activos posteriormente vendido, sin verificar la composición de los saldos de las cuentas del activo y/o del pasivo declarado o registrado por el contribuyente al cierre del ejercicio acotado.</p>



<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5203-4-2008</p>	<p>El patrimonio se calcula a través de la ecuación contable pasivo menos activo. En tal sentido, cualquier variación de los saldos en las cuentas del activo o del pasivo origina que se modifique el monto del patrimonio; de ahí que la inexistencia parcial del pasivo origina que el patrimonio se incremente, examinándose un patrimonio no declarado (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3933-4-2006).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11477-3-2007</p>	<p>Los desembolsos recibidos por concepto de «gastos operativos», no son contabilizados como ingresos del obligado, porque están destinados a solventar gastos en los que se incurre con motivo del ejercicio de la función parlamentaria. Por tal razón, no pueden sustentar el incremento patrimonio del contribuyente, en tanto que no son de libre disponibilidad del mismo.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8160-3-2007</p>	<p>El patrimonio debe entenderse como el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica; así, conforme al inciso e) del párrafo 49 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, uno de los elementos relacionados directamente con la medición de la situación financiera es, además del activo y pasivo, el patrimonio que es la participación o interés residual en los activos de la empresa, después de deducir los pasivos, de ahí que dado que el patrimonio es el resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo, cualquier variación de los saldos de las cuentas del pasivo o del activo originan que se modifique el monto del patrimonio; por ello, para determinar el patrimonio real, la Administración Tributaria deberá verificar la composición de los saldos del activo y/o pasivo según corresponda.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 288-1-2007</p>	<p>La diferencia patrimonial se configura desde que el obligado haya registrado como pendiente de pago una sola factura perteneciente a un único proveedor, cuando en realidad esta ya estaba cancelada.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04067-1-2007</p>	<p>Corresponde a la Administración acreditar la existencia de un patrimonio mayor al declarado a fin de aplicar dicho procedimiento de determinación sobre la base presunta.</p>
<p>Resoluciones del Tribunal Fiscal</p>	
<p>Artículo 71: presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero</p>	<p>SUMILLA</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8795-2-2009</p>	<p>Los abonos en cuentas bancarias tienen distinta naturaleza y origen, de modo que pueden aludir tanto a intereses ganados, transferencias y giros, préstamos, depósitos en efectivo o de cheques, como a créditos documentarios, cobro de facturas y recibos, descuentos de letras, devolución de cobros o cargos indebidos, extorno o anulaciones de operaciones diversas, entre otros. De ello se desprende que no todos los abonos constituyen necesariamente depósitos bancarios y que, por ende, no resulta razonable considerar en calidad de depósitos bancarios al total de los abonos en cuentas corrientes.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8795-2-2009</p>	<p>Para considerar a los abonos bancarios como el hecho base o la causal habilitante para la determinación sobre base presunta, los depósitos deben encontrarse identificados de manera cierta e indubitable, como resultado de una verificación o comprobación directa y no de indicios ni de suposiciones o estimaciones subjetivas, toda vez que la simple falta de relación entre los abonos efectuados en cuentas bancarias y los ingresos declarados no implica por sí sola la configuración de causal alguna de presunción, puesto que los abonos pueden obedecer a distinta naturaleza y origen y provenir no solo de su titular sino también de terceros.</p>

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7675-2-2009	Para la aplicación de la presunción del artículo 71º del CT, basta la ausencia de debido sustento del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 696-2-2009	Conforme al artículo 71º del CT, en tanto el contribuyente está obligado a sustentar tilda uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias, así como a explicar su origen, la Administración Tributaria se encuentra facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados por el contribuyente y los que se encuentran debidamente sustentados.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2659-4-2004	La presunción contenida en el artículo 71º del CT, aunque no señale expresamente a los tributos a los que se refiere se aplicará a todos los que constituyen el Sistema Tributario Nacional, es decir el IGV y el Impuesto a la Renta, entre otros.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1489-3-2003	En el caso de la presunción establecida en el artículo 71º del CT, los ingresos omitidos deben establecerse por la diferencia entre depósitos efectuados por el contribuyente y depósitos que se encuentran debidamente sustentados, es decir, solo puede presumirse por la diferencia de los depósitos bancarios no sustentados.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 632-4-2000	La Administración Tributaria debe considerar la diferencia derivada del movimiento de las cuentas corrientes durante todo el ejercicio y no solamente en los meses en que existen depósitos en exceso, toda vez que aquélla debe ser imputada a cada uno de los doce meses del ejercicio, y no sería razonable que de la obtenida en un mes se derive una presunción para cada uno de los doce periodos tributarios del mismo año.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 72: presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5151-4-2009	El índice es una fórmula matemática simple cuyos valores son utilizados para establecer en el espacio y en el tiempo, las variaciones de un fenómeno concreto, denominándose también ratios, tasa o coeficientes.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	A efectos de determinar la producción de bienes o prestación de servicios, si la información presentada por el contribuyente es insuficiente, la Administración Tributaria podrá aplicar sus propios coeficientes, los cuales deberán ser elaborados teniendo como base la información técnica resultante para tal objetivo.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	No se ha establecido el universo mínimo de empresas necesarias para el cálculo del coeficiente de producción.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	No impide el empleo de un promedio simple a fin de determinar el coeficiente de producción.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11633-3-2007	No se puede establecer la presunción de ventas o ingresos omitidos, si es que no ha existido un análisis dirigido a verificar la cantidad de insumos o materia prima necesaria, en función del proceso productivo, y consignada en el inventario inicial; contrastando tal información con el equivalente a las ventas de unidades producidas, anotadas en el inventario final (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 5534-5-2003 y 7518-4-2004).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00272-3-2015	Procedimiento de base presunta (Art. 72-A Código Tributario): Ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por mutuo no sustentado.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 72: presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5151-4-2009	El índice es una fórmula matemática simple cuyos valores son utilizados para establecer en el espacio y en el tiempo, las variaciones de un fenómeno concreto, denominándose también ratios, tasa o coeficientes.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	A efectos de determinar la producción de bienes o prestación de servicios, si la información presentada por el contribuyente es insuficiente, la Administración Tributaria podrá aplicar sus propios coeficientes, los cuales deberán ser elaborados teniendo como base la información técnica resultante para tal objetivo.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	No se ha establecido el universo mínimo de empresas necesarias para el cálculo del coeficiente de producción.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2664-3-2008	No impide el empleo de un promedio simple a fin de determinar el coeficiente de producción.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11633-3-2007	No se puede establecer la presunción de ventas o ingresos omitidos, si es que no ha existido un análisis dirigido a verificar la cantidad de insumos o materia prima necesaria, en función del proceso productivo, y consignada en el inventario inicial; contrastando tal información con el equivalente a las ventas de unidades producidas, anotadas en el inventario final (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 5534-5-2003 y 7518-4-2004).
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 72-B: presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12092-4-2007	La determinación sobre base presunta en función de los índices de rentabilidad de la actividad económica del contribuyente se realiza comparando sus resultados en el ejercicio fiscalizado, con los resultados de otras empresas de rubros o negocios similares. No es válida la determinación, en consecuencia, que confronta información que solo se restringe al propio contribuyente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5018-4-2007	El cálculo de utilidad bruta o margen bruto que se relaciona con otra partida de los estados financieros comporta un cálculo del índice de rentabilidad.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5018-4-2007	La presunción de renta neta y/o ventas omitidas, colegida de la aplicación de los índices de rentabilidad de la actividad económica del contribuyente respecto de otras empresas similares, no es taxativa ni cerrada, Es decir, la ley no determina a cabalidad las características intrínsecas de aquellas empresas susceptibles de evaluación. Por tal razón, la aplicación de la presunción precitada debe realizarse en virtud de criterios de razonabilidad tales como: el giro del negocio, los volúmenes de



	ventas, patrimonio, ubicación geográfica, etcétera, que permitan establecer la realidad económica del deudor.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5018-4-2007	Para determinar el índice de rentabilidad no es menester atender la deducción de los gastos, en tanto que el procedimiento precitado propende a comparar ingresos por ventas respecto de la utilidad bruta.
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Artículo 73: improcedencia de acumulación de presunciones	SUMILLA
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 42-1-2006	No es procedente acumular dos presunciones en una misma determinación de la obligación tributaria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1840-5-2004	Conforme a la aplicación del artículo 73º del CT, la Administración Tributaria que haya presumido doblemente ingresos omitidos, deberá optar por la presunción que resulte mayor o más, recalculando la deuda tributaria en función de la presunción elegida.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 905-3-2003	Cuando la Administración Tributaria determine sobre base presunta la obligación del contribuyente a través de la utilización de dos tipos de presunciones, omitiendo especificar la base legal de la segunda presunción, ello no representa un óbice para la aplicación del artículo 73º del CT, pues la Administración Tributaria no puede aplicar dos presunciones diferentes a efectos de determinar la base imponible, inclusive cuando estas se encuentren previstas en normas diferentes al CT (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9424-3-2001).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 8580-3-2001	Si bien el artículo 73º del CT hace referencia a presunciones que tiene contempladas, en atención a la razonabilidad y conexión normal que debe existir en el Sistema Tributario, puede ser igualmente invocado en los casos en que resulten de aplicación presunciones contenidas en otras normas tributarias; acotando para tal caso la deuda tributaria en función de la presunción que resulte mayor (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 4244-5-2003, 640-1-2002 y 764-2-2000).
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 764-2-2000	Cuando la Administración Tributaria efectúe reparos por diferencia de inventario, en aplicación del artículo 69º del CT, y reparos de operaciones no fehacientes, por ser inferior al valor usual de mercado, conforme al artículo 42º de la LIGV, está empleando dos presunciones diferentes a efectos de determinar la base imponible; y si bien el artículo 73º del CT alude a presunciones contempladas en el dicho Código, también puede ser invocado respecto de presunciones contempladas en otras normas tributarias.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08580-3-2001	Si bien el artículo 73º del Código Tributario, hace referencia a las presunciones contempladas en el Código, en atención a la razonabilidad y conexión normal que debe existir, también debe ser de aplicación para los casos en que resulten de aplicación presunciones previstas en otras normas tributarias.
<b>Artículo 92 de la Ley del Impuesto a la Renta</b>	
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4761-4-2003	Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración Tributaria, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el IR, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado. La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52º y 92º de la LIR.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10238-3-2010	Al no justificarse el origen del dinero empleado en los pagos efectuados por las tarjetas de crédito, resulta procedente la inclusión de este concepto en la determinación del incremento patrimonial no justificado.

<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10246-3-2010</p>	<p>Para la determinación del incremento patrimonial no justificado, la Administración Tributaria podía verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del recurrente en el ejercicio sujeto a fiscalización (método de adquisiciones y desembolsos), tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de este importe el que resulte no justificado (Cf. Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10238-3-2010, 2105-4-2010 y 6557-4-2009).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10238-3-2010</p>	<p>La elaboración de un flujo monetario privado es un método previsto para determinar el monto del incremento patrimonial no justificado, que constituye renta neta no declarada conforme con los artículos 52º y 92º de la LIR (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4760-2-2005).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3294-1-2009</p>	<p>Hay incremento patrimonial no justificado si no logra sustentarse los ingresos para cancelar la adquisición de un inmueble, conforme consta en el contrato que fue elevado a escritura pública; en tal caso, la alegación de que no hubo en realidad transferencia no será desvirtuada con un documento que carece de fecha cierta como es un documento privado.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3004-1-2009</p>	<p>El aporte societario constituye una disposición patrimonial, por ello, el contribuyente se encuentra en la obligación de justificar la procedencia de los bienes que utilizó para realizar dicha inversión.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3004-1-2009</p>	<p>Corresponde al deudor tributario justificar los incrementos patrimoniales, no estando, por tanto, obligada la SUNAT a realizar un cruce de información con otra institución.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 970-1-2009</p>	<p>La aplicación de los artículos 52º, 92º y 94º de la LIR, referidos al incremento patrimonial no justificado, solo alcanzaba a las rentas de las personas naturales como tales, lo que implica que no debían ser aplicados a las rentas de tercera categoría (Cf. Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5815-3-2003).</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 14239-2-2008</p>	<p>A fin de determinar el incremento patrimonial no justificado, procede tener en cuenta los consumos realizados mediante tarjetas de crédito, en tanto constituyen disposiciones de dinero efectuadas por el contribuyente.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10960-3-2008</p>	<p>la aplicación de los artículos 52º y 92º de la LIR referidos a incrementos patrimoniales no justificados solo alcanza a las rentas de personas naturales como tales; y si estos a su vez realizan actividad empresarial y, por tanto, declaran rentas de tercera categoría, el incremento patrimonial no justificado se adiciona a la renta neta global de la persona natural, lo que implica que en ningún caso debe considerarse como renta de tercera categoría.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9713-4-2008</p>	<p>Las presunciones previstas por el artículo 52º de la LIR, son susceptibles de configurar la causal comprendida en el numeral 10 del artículo 64º del CT.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6053-4-2008</p>	<p>Los abonos en cuentas bancarias no sustentados forman parte del incremento patrimonial no justificado, toda vez que representan una disposición de bienes y/o dinero.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6053-4-2008</p>	<p>A efectos de acreditar que los abonos en una cuenta bancaria corresponden a un tercero, no es suficiente la presentación de copias simples de unos recibos emitidos por el contribuyente por la recepción del dinero y un convenio de custodia, documentos que además no tienen fecha cierta. Asimismo, en caso los depósitos provengan del exterior; debe contarse con comprobantes o recibos que acrediten dicho origen y titularidad de los depósitos.</p>
<p>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 4014-3-2008 Artículo 92</p>	<p>Resulta correcta la inclusión de la distribución de utilidades en la determinación del incremento patrimonial, tal como figura en los libros de Actas y Caja.</p>

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3616-2-2008 Artículo 92	En el caso de las personas naturales, los fondos disponibles son las rentas brutas, declaradas o no, menos el impuesto pagado o retenido respecto a estas, así como otros ingresos no contenidos en la restricción del artículo 52º de la LIR; mientras que tratándose de un reparo a la sociedad conyugal, al calcularse los fondos disponibles deben considerarse las rentas y/o ingresos de ambos cónyuges, tanto los provenientes de la sociedad conyugal, como los obtenidos a título personal, a fin de establecer el monto de fondos disponibles que puedan justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración Tributaria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3616-2-2008	Resulta procedente la inclusión de la amortización de préstamos y deudas contraídas con tarjetas de crédito, como parte del incremento patrimonial del contribuyente, toda vez que revela disposición de patrimonio.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3379-2-2008	Es correcta, en principio, la inclusión de préstamos otorgados por el contribuyente en la determinación del incremento patrimonial, dejando a salvo la verificación respecto de cada prestataria.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3379-2-2008	Corresponde considerar las transferencias del exterior en el cálculo del incremento patrimonial no justificado, aun cuando posteriormente a la transferencia, el Poder Judicial haya inmovilizado la cuenta en que se depositaron los referidos fondos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3379-2-2008	Puede incluirse el crédito hipotecario en el cálculo del incremento patrimonial no justificado.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1375-2-2008	Para determinar el incremento patrimonial, debe considerarse toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de los contribuyentes, como las operaciones de compra y venta de moneda extranjera, en tanto no se acredite el origen de dichos fondos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1166-3-2008	La atribución de incremento patrimonial no justificado debe tener en cuenta el régimen patrimonial de la sociedad conyugal.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1059-2-2008	Para incluir un concepto como egreso o gasto en la determinación del incremento patrimonial no justificado, aplicando el método del flujo monetario, resultaba imprescindible la confluencia de los siguientes requisitos: (i) que se encuentre acreditado que dicho concepto implica, o constituye, una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por parte del contribuyente; (ii) que el egreso haya sido efectuado en el ejercicio acotado; y (iii) que no se encuentre debidamente sustentado el origen de los fondos empleados para efectuar dicho egreso.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1059-2-2008	Se permite justificar el incremento patrimonial detectado por la Administración Tributaria con los fondos disponibles, conformados tanto por las rentas declaradas como por las rentas no declaradas de procedencia conocida detectadas mediante fiscalización, y, también, por ingresos que no califican como rentas gravables, siempre que no se traten de fondos provenientes de actividades ilícitas y donaciones que no consten en documento de fecha cierta o escritura pública, conforme lo establece el artículo 52º de la LIR.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11477-3-2007	Los montos entregados por concepto de gastos operativos no deben considerarse como rentas que justifiquen el incremento patrimonial del contribuyente, dado que dicho concepto no está gravado como renta de quinta categoría por no ser de libre disposición, en tanto están sujetos a rendición de cuentas ante la Oficina de Tesorería del Congreso y son otorgados para efectuar gastos específicos en el desempeño de sus propias funciones.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6776-2-2007	Los gastos efectuados por concepto de servicios (agua, luz, cable, telefonía y viajes), pago de la cuota anual de clubes de playa, y gastos en educación, son desembolsos que constituyen incremento patrimonial ya que implican la disponibilidad de los fondos utilizados.

Resolución del Tribunal Fiscal n.º 3262-2-2007	Los gastos de construcción sustentados con planillas de salarios, liquidaciones y comprobantes de pago, presentados por un contribuyente en un procedimiento de fiscalización, acreditan los desembolsos efectuados para la construcción del referido inmueble, constituyendo una disposición de fondos, por lo que resulta válida su inclusión dentro del flujo monetario como egresos de fondos, formando parte del incremento patrimonial del ejercicio.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2500-4-2007	No corresponde eximirse de la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de cargo de una sociedad conyugal por reparos de incremento patrimonial no justificado, al alegarse que un cónyuge no tuvo actividad ni participación directa en los actos u operaciones de su pareja, dado que el reparo por incremento patrimonial efectuado se ha dado como parte de la sociedad conyugal que conforma, respecto de los bienes y derechos que se presumen sociales.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6929-4-2006	El contribuyente es el que debe justificar los incrementos patrimoniales conforme a la LIR, lo que no vulnera el principio de Veracidad.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6852-2-2006	Es factible incluir, como parte del incremento patrimonial, los cheques de gerencia adquiridos por el contribuyente, sobre los cuales no haya quedado acreditado el origen de los fondos para esta operación, dado que dicha operación involucra una disposición patrimonial o aplicación de fondos.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 6308-2-2006	Procede incluir como parte del incremento patrimonial, los abonos o depósitos en efectivo realizadas en el sistema financiero, al provenir de una disposición de dinero y ser indicador de riqueza.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2829-6-2006	No es suficiente, a efectos de acreditar el incremento patrimonial no justificado proveniente de un préstamo otorgado por el contribuyente, la presentación de un listado del movimiento de una cuenta corriente, donde figura el cargo de dinero, puesto que no se encuentra debidamente legalizado y no forma parte de un libro o registro contable, siendo que para sustentar los movimientos de una cuenta, se debió presentar el libro mayor, en el que se hiciera mención a la cuenta bancaria correspondiente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2303-6-2006	Procede justificar el incremento patrimonial detectado con las rentas obtenidas por los contribuyentes, producto de la venta de acciones de empresas que cotizan en bolsa, acreditado con los reportes emitidos por CONASEV (ahora SMV) y CAVALI, en tanto estos implican la existencia de fondos disponibles para ser destinados a adquisiciones o consumos determinantes de incremento patrimonial.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1878-1-2006	El incremento patrimonial no justificado se adiciona a la renta neta global de la persona natural razón por la que no puede considerarse a su vez como renta de tercera categoría.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1815-4-2006	El artículo sr de la LIR establece una presunción de pleno derecho, en función de la cual, constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado (hecho cierto), se presume que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas netas no declaradas por el contribuyente.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5699-1-2005	No procede la determinación de incremento patrimonial no justificado derivado de depósitos en la cuenta del contribuyente cuando se acredite que tales depósitos fueren efectuados por un tercero para compras a su favor.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 5375-2-2003	A efectos de la determinación de incremento patrimonial no justificado, la Administración Tributaria puede verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario del contribuyente, tomando en cuenta los ingresos percibidos y la disposición de bienes o dinero.
Resolución del Tribunal Fiscal n.º 539-2-2000	Tratándose de un contrato de mutuo con fecha e importe distintos a los contenidos en el registro de esta operación, no se encuentra debidamente acreditada la causal para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, cuando la Administración Tributaria no ha verificado o requerido

	<b>a la recurrente datos tales como si el dinero prestado fue desembolsado por partes y en fechas distintas a las de la suscripción del contrato.</b>
<b>Resolución del Tribunal Fiscal n.º 117-4-2000</b>	En cuanto al incremento patrimonial no justificado, cuando el supuesto incremento se presume en función al monto depositado en una entidad financiera donde el titular del depósito es, además del acotado, otra persona; la Administración Tributaria no puede atribuir única y exclusivamente al recurrente el incremento patrimonial tomando como base el total del monto depositado.

## ANEXO 3

### COMPARATIVO DE LAS PRESUNCIONES CONTENIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA DEL AÑO 2004

TEXTO ANTERIOR (Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo n.º 135-99-EF y modificatorias)	TEXTO ACTUAL (Incluye modificatorias del Decreto Legislativo n.º 941 y Decreto Legislativo n.º 953)
<p data-bbox="268 439 724 483"><b>Artículo 64.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACION SOBRE BASE PRESUNTA</b></p> <p data-bbox="225 506 767 573">La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:</p> <ol data-bbox="268 595 767 1413" style="list-style-type: none"> <li>1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.</li> <li>2. La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.</li> <li>3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración.</li> <li>4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.</li> <li>5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.</li> <li>6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de Ley.</li> <li>7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.</li> <li>8. Sus libros y/o registros contables, manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales.</li> <li>9. No se exhiba libros y registros contables aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.</li> <li>10. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.</li> </ol> <p data-bbox="225 1435 767 1503">Las presunciones a que se refiere el Artículo 65° solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.</p>	<p data-bbox="839 439 1418 483"><b>Artículo 64.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA</b></p> <p data-bbox="790 506 1418 551">La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:</p> <ol data-bbox="839 573 1418 2027" style="list-style-type: none"> <li>1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.</li> <li>2. 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.</li> <li>3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.</li> <li>4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.</li> <li>5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.</li> <li>6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando estos sean otorgados sin los requisitos de Ley.</li> <li>7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.</li> <li>8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.</li> <li>9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.</li> <li>10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen</li> </ol>



	<p>los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez. (*)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.</li> <li>12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.</li> <li>13. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.</li> </ol> <p>Las presunciones a que se refiere el Artículo 65° solo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.</p>
<p><b>Artículo 65.- PRESUNCIONES</b> La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o ingresos.</li> <li>2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras.</li> <li>3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.</li> <li>4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.</li> <li>5. Presunción de ingresos gravados omitidos por patrimonio no declarado.</li> <li>6. Presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias.</li> <li>7. Presunción de ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas.</li> </ol> <p>La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.</p> <p>La omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo a las presunciones para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.</p>	<p><b>Artículo 65.- PRESUNCIONES</b> La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.</li> <li>2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.</li> <li>3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.</li> <li>4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.</li> <li>5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.</li> <li>6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.</li> <li>7. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.</li> <li>8. Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.</li> <li>9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.</li> <li>10. Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.</li> <li>11. Otras previstas por leyes especiales.</li> </ol> <p>La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.</p>

#### ARTÍCULO 65-A.- EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

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:

- a) 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.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

- b) 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 corresponda.

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente, en el caso de la presunción a que se refieren los incisos 2) y 8) del Artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se consideraran ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

- (i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos Impuestos.
- (ii) Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.
- (iii) Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formaran parte de la renta neta global.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría. Es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) de este artículo, cuando corresponda.

- c) La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
- d) Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, 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.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el



	<p>requerimiento. Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del presente artículo.</p> <p>e) Para efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.</p> <p>En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del presente artículo.</p>
<p><b>Artículo 66.-PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE VENTAS O INGRESOS</b></p> <p>Quando en el registro de ventas o ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos declarados o registrados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.</p> <p>También se podrá aplicar el procedimiento señalado en el párrafo anterior a los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en cuatro meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta el incremento y las omisiones halladas se considerarán renta neta de cada ejercicio comprendido en el requerimiento; y para efecto de los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo de ser el caso, se incrementará la base imponible declarada o registrada de cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento conforme al procedimiento señalado en el presente artículo.</p> <p>No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta.</p>	<p><b>ARTÍCULO 66.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE VENTAS O LIBRO DE INGRESOS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO Y/O LIBRO</b></p> <p>Quando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.</p> <p>En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.</p> <p>También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.</li> <li>2) Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.</li> </ol> <p>El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones.</p> <p>En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán estas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.</p>

<p><b>Artículo 67.-PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS</b></p> <p>Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos declarados o registrados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de adicionar a las compras omitidas el porcentaje normal de utilidad bruta que surja de la contabilidad para esos meses.</p> <p>También se podrá aplicar el procedimiento señalado en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en cuatro meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras en dichos meses.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta el incremento determinado se considerará renta neta de cada ejercicio comprendido en el requerimiento; pudiendo deducirse únicamente el costo de las compras no registradas. Para efecto de los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo de ser el caso, se incrementará la base imponible declarada o registrada de cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento conforme al procedimiento señalado en el presente artículo.</p>	<p><b>Artículo 67.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR OMISIONES EN EL REGISTRO DE COMPRAS, O EN SU DEFECTO, EN LAS DECLARACIONES JURADAS, CUANDO NO SE PRESENTE Y/O NO SE EXHIBA DICHO REGISTRO.</b></p> <p>Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento, de acuerdo a lo siguiente:(*)</p> <p>Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.(*)</p> <p>Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.</p> <p>El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo al primer párrafo del presente inciso, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.</p> <p>b) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores al diez por ciento (10%) de las compras, el monto del incremento de las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.</p> <p>Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.</p> <p>En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros en dichos meses. El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del presente artículo se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.</p> <p>También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.</p>
	<p><b>Artículo 67-A.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS EN CASO DE OMISOS</b></p>

	<p>Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de «cero», o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o</li> <li>(ii) El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.</li> </ul> <p>Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4) sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.</p> <p>Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el monto que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.</p> <p>En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4).</p>
<p><b>Artículo 68.- PRESUNCION DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO</b></p> <p>El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.</p> <p>La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.</p> <p>Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta la diferencia de ingresos por ventas, servicios u operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntivamente constituirá renta neta. Cuando se verifique los ingresos del contribuyente que</p>	<p><b>ARTÍCULO 68.- PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO</b></p> <p>El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.</p> <p>Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aún cuando la misma comprenda uno o más días naturales.</p> <p>La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.</p> <p>Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.</p> <p>Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.</p>

<p>tiene operaciones gravadas y exoneradas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.</p> <p>Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.</p>	<p>Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.</p> <p>Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.</p> <p>Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.</p>
<p><b>Artículo 69.- PRESUNCIÓN DE VENTAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS</b></p> <p>La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior.</p> <p>El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario que figure en el último comprobante de venta de cada mes.</p> <p>El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio.</p> <p>Para el cálculo del valor de compra promedio se tomará en cuenta el valor de compra unitario que figure en el último comprobante de compra de cada mes.</p> <p>El coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas, entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales finales del año a que se refiere el primer párrafo del presente artículo.</p> <p>En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta y de compra que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas de dicho período entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales finales correspondiente a este período.</p> <p>Las diferencias de signos de control visible entre lo registrado por el deudor tributario y lo comprobado por la Administración Tributaria se considerará como venta omitida de los bienes que estén obligados a circular con dicho valor; para estos casos se aplicará el mismo procedimiento de los párrafos anteriores.</p> <p>Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.</p>	<p><b>Artículo 69.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O COMPRAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS</b></p> <p>Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:</p> <p>69.1 Inventario Físico</p> <p>La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.</p> <p>La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.</p> <p>El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.</p> <p>En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.</li> <li>ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.</li> <li>iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).</li> </ol> <p>El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.</p> <p>Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.</p> <p>Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.</p> <p>El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del</li> </ol>



<p>Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período.</p> <p>En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.</p> <p>Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso, las ventas omitidas incrementarán la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo.</p> <p>El impuesto bruto determinado en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta las ventas omitidas se considerarán renta neta.</p>	<p>Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.</p> <p>b) En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.</p> <p>En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.</p> <p>69.2. Inventario por Valorización</p> <p>En el caso que por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso anterior, la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:</p> <p>a) Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el período comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.</p> <p>Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Solo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.</p> <p>Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Solo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.</p> <p>Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.</p> <p>b) El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual</p>
--	--

	<p>comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.</p> <p>La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.</p> <p>c) A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.</p> <p>d) Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario.</p> <p><b>69.3. Inventario Documentario</b></p> <p>Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.</p> <p>La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del período en el que se encuentren las diferencias</p> <p>Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.</p> <p>En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.</li> <li>ii) Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.</li> <li>iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).</li> </ol> <p>Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.</li> <li>b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.</li> <li>c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.</li> </ol>
<p><b>Artículo 70.- PRESUNCION DE INGRESOS GRAVADOS OMITIDOS POR PATRIMONIO NO DECLARADO O NO REGISTRADO</b></p> <p>Salvo prueba en contrario, cuando el patrimonio real del deudor tributario fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que este incremento constituye ingreso gravado del ejercicio, derivado de ingresos omitidos no declarados.</p> <p>La Administración imputará el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente al nivel de ingresos mensuales declarados.</p>	<p><b>Artículo 70.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR PATRIMONIO NO DECLARADO O NO REGISTRADO</b></p> <p>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.</p> <p>El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará 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. Las</p>

<p>En el caso de personas que perciban rentas de tercera categoría, el monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre el monto del patrimonio omitido el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas entre el valor de los bienes en existencia al final del ejercicio en que se detecte la omisión.</p> <p>Para fines del Impuesto a la Renta el monto del patrimonio no declarado se considerará renta neta gravada del último ejercicio.</p>	<p>ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial. 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.</p> <p>De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior 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.</p>
<p><b>Artículo 71.- PRESUNCION DE INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS BANCARIAS</b></p> <p>Quando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ingresos omitidos por el monto de la diferencia.</p> <p>La Administración imputará el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente al nivel de ingresos mensuales declarados.</p> <p>También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las cuentas bancarias no lo hubiera hecho.</p>	<p><b>ARTÍCULO 71.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS ABIERTAS EN EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO</b></p> <p>Quando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.</p> <p>También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.</p> <p>Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del Artículo 16° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley n.º 26702 y normas modificatorias.</p>
<p><b>Artículo 72.- PRESUNCION DE INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO EXISTA RELACION ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCION OBTENIDA, INVENTARIOS Y VENTAS</b></p> <p>A fin de determinar los ingresos gravados omitidos se considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados.</p> <p>Para estos efectos, la Administración podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallado sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación, para determinar los coeficientes de producción. En caso de no ser proporcionados o que sean insuficientes, la Administración podrá elaborar sus propios coeficientes.</p> <p>Para fines del Impuesto a la Renta, el ingreso referido se considerará renta neta gravable del ejercicio verificado.</p>	<p><b>Artículo 72.- PRESUNCIÓN DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS CUANDO NO EXISTA RELACIÓN ENTRE LOS INSUMOS UTILIZADOS, PRODUCCIÓN OBTENIDA, INVENTARIOS, VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS</b></p> <p>A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.</p> <p>Quando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.</p> <p>Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.</p> <p>En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.</li> <li>ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.</li> <li>iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).</li> </ol> <p>A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se</p>

	<p>prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.</p> <p>En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.</p> <p>Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.</p> <p>Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el Artículo 69°, cuando corresponda.</p>
	<p><b>Artículo 72-A.- PRESUNCION DE VENTAS O INGRESOS OMITIDOS POR LA EXISTENCIA DE SALDOS NEGATIVOS EN EL FLUJO DE INGRESOS Y EGRESOS DE EFECTIVO Y/O CUENTAS BANCARIAS</b></p> <p>Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.</p> <p>Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Cuando el saldo negativo sea diario: <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.</li> <li>ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados, debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.</li> </ul> </li> <li>b) Cuando el saldo negativo sea mensual: <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.</li> <li>ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.</li> </ul> </li> </ul> <p>Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.</p> <p>La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.</p>
	<p><b>Artículo 72-B.- PRESUNCIÓN DE RENTA NETA Y/O VENTAS OMITIDAS MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES ECONOMICOS TRIBUTARIOS</b></p> <p>La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar la renta neta y/o ventas omitidas según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.</p> <p>Esta presunción será de aplicación a las empresas que desarrollen</p>



	<p>actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.</p> <p>Los coeficientes serán aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.</p> <p>El monto de la Renta Neta omitida será la diferencia del monto de la Renta Neta presunta calculada conforme lo dispuesto en el párrafo siguiente menos la Renta Neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio materia del requerimiento.</p> <p>Para el cálculo del monto de la Renta Neta presunta del ejercicio materia del requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo a las normas legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, solo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.</p> <p>Para la determinación de las ventas o ingresos omitidos, al valor agregado obtenido en los párrafos siguientes, se le deducirá el valor agregado que se calcule de las Declaraciones Juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los períodos materia del requerimiento, el mismo que resulta de sumar el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los períodos comprendidos en el requerimiento. Se considerará que el valor agregado calculado es igual a cero cuando el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados por el deudor tributario sea menor a cero.</p> <p>Para la obtención del valor agregado de los períodos comprendidos en el requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la sumatoria del total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal que hubiere consignado el deudor tributario en las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas de los períodos antes indicados.</p> <p>De existir adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los períodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de la tasa del Impuesto General a las Ventas más el Impuesto de Promoción Municipal, entre 100. El monto obtenido de esta manera se adicionará a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas exclusivamente (*)</p> <p>En caso de existir más de una tasa del Impuesto General a las Ventas, se tomará la tasa mayor.</p> <p>Las ventas o ingresos omitidos determinados conforme a lo dispuesto en el presente artículo, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, incrementarán las ventas o ingresos declarados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados.</p> <p>En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.</p>
	<p>Derogatoria De acuerdo con lo señalado por el D. Leg. 941, se deroga el tercer párrafo del Artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF [T.220,§156] y modificatorias.</p>

	<p><b>Vigencia</b> De acuerdo con lo señalado por el D. Leg. 941, las modificaciones entraron en vigencia a partir del 1 de enero del año 2004. (*)</p> <p>(*) Las modificaciones efectuadas con el Decreto Legislativo 953 entraron en vigencia a partir del 6 de febrero del 2004.</p>
	<p><b>DISPOSICIONES FINALES DEL D. LEG. 941</b></p> <p><b>Primera.</b> - Valor de Mercado Precísase que el ajuste de operaciones a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.</p> <p><b>Segunda.</b>- Modificación del Nuevo Régimen Único Simplificado Sustitúyase el numeral 18.3 del Artículo 18° del Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado, aprobado por el Decreto Legislativo N° 937, por el siguiente texto:</p> <p>18.3 La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de lo dispuesto por el Código Tributario, tendrá los siguientes efectos:</p> <p>18.3.1 La suma total de las ventas o ingresos omitidos o presuntos determinados en la totalidad o en algún o algunos meses comprendidos en el requerimiento, incrementará los ingresos brutos mensuales declarados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a los ingresos brutos declarados o comprobados.</p> <p>En caso que el deudor tributario no tenga ingresos brutos declarados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.</p> <p>18.3.2 El resultado del cálculo a que se refiere el numeral anterior, determina los nuevos importes de ingresos brutos mensuales. Los nuevos importes de ingresos brutos mensuales deberán ser sumados por cada cuatrimestre calendario, dando como resultado los nuevos importes de ingresos brutos por cada cuatrimestre calendario.</p> <p>18.3.3 Si como consecuencia de la sumatoria indicada en el segundo párrafo del numeral anterior:</p> <p>El nuevo importe de ingresos brutos en un cuatrimestre calendario es superior al límite máximo de ingresos brutos cuatrimestrales permitido para la categoría en la que se encuentre ubicado el sujeto, este deberá incluirse en la categoría que le corresponda a partir del primer periodo tributario del cuatrimestre calendario en el cual superó el referido límite máximo de ingresos brutos.</p> <p>b) El nuevo importe de ingresos brutos en un cuatrimestre calendario es superior al límite máximo de ingresos brutos cuatrimestrales permitido para el presente Régimen, el sujeto quedará incluido en el Régimen General a partir del primer periodo tributario del cuatrimestre calendario en el cual superó el referido límite máximo de ingresos brutos.</p> <p>En este caso:</p> <p>i) Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, los nuevos importes de los ingresos brutos mensuales a que se refiere el numeral 18.3.2 constituirán la nueva base imponible de cada uno de los meses a que correspondan. La omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.</p> <p>ii) Para efectos del Impuesto a la Renta, resulta de aplicación lo señalado en el inciso b) del Artículo 65-A° del Código Tributario.</p> <p>Lo dispuesto en el presente numeral no será de aplicación tratándose de la presunción a que se refiere el Artículo 72-B° del Código Tributario, la misma que se rige por sus propias disposiciones</p>

Tercera.- Carácter interpretativo

Tiene carácter interpretativo, desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 816, la referencia a las oficinas fiscales y a los funcionarios autorizados que se realiza en el numeral 3 del Artículo 64° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N°135-99-EF y normas modificatorias sustituido por el presente Decreto Legislativo.



 **SUNAT | IAT** INSTITUTO  
ADUANERO Y  
TRIBUTARIO

ISBN: 978-612-4205-58-3



9 786124 205583