



FACULTAD DE DERECHO

**INFORME JURÍDICO DE EXPEDIENTE
ADMINISTRATIVO N° 9025-2018**



**PRESENTADO POR
MARIALEJANDRA VENGOA ACHATA**

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA**

**LIMA – PERÚ
2023**

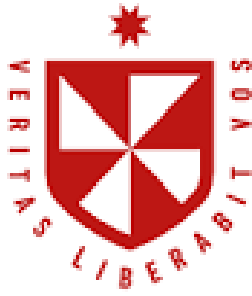


CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES

Facultad
de Derecho

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL PARA
OBTENER EL TÍTULO DE ABOGADA**

INFORME JURÍDICO SOBRE EXPEDIENTE No.9025-2018

Materia : Contencioso Tributario (SUNAT)

Entidad : Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT

Bachiller : Marialejandra Vengoa Achata

Código : 2016130428

**LIMA – PERÚ
2023**

En el presente informe se analizan los problemas jurídicos que presenta el procedimiento contencioso tributario iniciado por el señor S.M.W.A. (en adelante, “contribuyente”) contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (en adelante, “SUNAT o Administración Tributaria”), como consecuencia de que dicho ente fiscal declaró IMPROCEDENTE su solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta de Persona Natural por concepto de Rentas de Trabajo del ejercicio 2016. En ese sentido, en el presente informe jurídico, se discute si fue correcta o no la decisión de la Administración Tributaria de declarar IMPROCEDENTE la solicitud de devolución presentada por el contribuyente en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, específicamente, de las declaraciones de la planilla mensual de pagos – PLAME presentadas por el agente de retención respecto del ejercicio 2016. Además, se discute si fue correcta o no la decisión de la Administración Tributaria de declarar INFUNDADO el recurso de reclamación en razón a la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones; y, finalmente, la correcta determinación del impuesto a la renta de trabajo, así como la correcta aplicación del criterio de lo percibido.

NOMBRE DEL TRABAJO

VENGOA ACHATA.docx

RECUENTO DE PALABRAS

10773 Words

RECUENTO DE CARACTERES

59714 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

43 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

127.4KB

FECHA DE ENTREGA

Mar 21, 2023 11:03 AM GMT-5

FECHA DEL INFORME

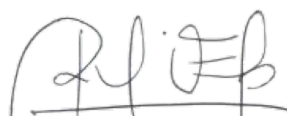
Mar 21, 2023 11:03 AM GMT-5**● 14% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos

- 13% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 10% Base de datos de trabajos entregados
- 4% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



Augusto Espinoza Bonifaz - Instituto de Investigación

ÍNDICE

I. RELACIÓN DE LOS PRINCIPALES HECHOS EXPUESTOS POR LAS PARTES INTERVINIENTES EN EL PROCEDIMIENTO.....	3
1.1 Resumen de lo actuado en sede administrativa.....	9
II. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE.....	10
2.1 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución, fue correcta la decisión de la SUNAT de efectuar su valoración probatoria solo en base a la información obtenida de sus sistemas informáticos?.....	10
2.2 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación basando su valoración probatoria en la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones?.....	16
2.3 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar solo el total de ingresos del contribuyente, mas no el total de retenciones efectuadas?.....	20
2.4 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación presentados por el contribuyente sin considerar el criterio de lo percibido?.....	25
2.5 Jurisprudencia aplicable.....	31
2.6 Doctrina aplicable.....	32
III. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS.....	33
IV. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS.....	35
V. CONCLUSIONES.....	37
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	39
VII. ANEXOS.....	40

I. RELACIÓN DE LOS PRINCIPALES HECHOS EXPUESTOS POR LAS PARTES INTERVINIENTES EN EL PROCEDIMIENTO:

Solicitud de devolución - Formulario 1649 No.30562478:

El 10 de noviembre de 2017, el contribuyente, mediante el Formulario 1649 No.30562478, solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta de Trabajo de Persona Natural respecto del ejercicio 2016 por el importe de S/ 364.00, según la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Rentas del Trabajo - del ejercicio 2016, la cual fue presentada mediante el Formulario 703 No. 750396139.

Resolución de intendencia No.0241800816814/SUNAT que declara IMPROCEDENTE la solicitud de devolución:

Mediante la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT, de fecha 18 de diciembre de 2017, la SUNAT resolvió declarar IMPROCEDENTE la solicitud de devolución, concluyendo que no existe pago indebido o en exceso, sino un saldo a favor del fisco de S/ 532.00, debido a que, de la verificación de la información registrada en sus sistemas, determinó que el contribuyente tenía un menor importe de retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría.

Recurso de reclamación contra la Resolución de intendencia No.0241800816814/SUNAT:

El 23 de enero de 2018, el contribuyente presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT. El principal argumento del contribuyente fue el siguiente:

- La SUNAT no habría tomado en cuenta que, el agente de retención, SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA EN GENERAL S.A. le descontó la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, de fecha 14 de noviembre de 2016 y 30 de

noviembre de 2016, respectivamente, por lo que corresponde que se reconozca dichos importes retenidos.

En ese sentido, el contribuyente presentó la siguiente información:

- Copia del Documento Nacional de Identidad
- Cuadro que contiene el detalle de los Recibos por Honorarios E002-2 al E001-9, emitidos en el ejercicio 2016
- Copia de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9
- Lista de los Recibos por Honorarios emitidos en el ejercicio 2016, extraída de la página web “Consulta al Sistema de Emisión Electrónica (SEE) – Emisor”
- Copia de la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT
- Solicitud de devolución - Formulario 1649 No.30562478

Requerimiento a Terceros No.0260550089842:

El 20 de febrero de 2018, la SUNAT notificó al agente de retención el Requerimiento a Terceros No. 0260550089842, a través del cual le requirió (i) señalar si pagó rentas de cuarta categoría al contribuyente en el ejercicio 2016 (consignando el número de documento, la fecha de emisión, el tipo de servicio recibido, importes, medios de pago y fecha de cancelación), (ii) la presentación de los documentos que sustenten el pago de los servicios (como cheques, vouchers de pago, constancias de depósitos en cuentas corrientes, entre otros) y (iii) presentar copia certificada del certificado de retenciones por el Impuesto a la Renta de cuarta categoría otorgado al contribuyente en el ejercicio 2016.

Requerimiento de Fondo No.0260550089841:

El 21 de febrero de 2018, la SUNAT notificó al contribuyente el Requerimiento de Fondo No.0260550089841, a través del cual le solicitó (i) la presentación del certificado de retenciones por el Impuesto a la Renta de cuarta categoría del ejercicio 2016 en copia certificada.

Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT que declaró INFUNDADO el recurso de reclamación:

A través de la Resolución de Intendencia No. 0260140158491/SUNAT, de fecha 30 de abril de 2018, la SUNAT resolvió declarar INFUNDADA la reclamación interpuesta por el contribuyente, confirmando en todos sus extremos la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT. El principal argumento del área revisora de la SUNAT fue el siguiente:

- Ni el contribuyente ni el agente de retención presentaron la información solicitada mediante los Requerimientos Nos. 0260550089841 y 0260550089842, lo cual hubiera permitido acreditar el impuesto retenido al contribuyente sobre rentas de cuarta categoría del ejercicio 2016.

Recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT:

El 13 de junio de 2018, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0260140158491/SUNAT a fin de que el Tribunal Fiscal revoque la decisión adoptada por el área revisora de la SUNAT, reiterando los argumentos expuestos en su recurso de reclamación. Adicionalmente a ello, el contribuyente señaló lo siguiente:

- La empresa SERVICIOS ESP Y LOGÍSTICA EN GENERAL S.A. debió cumplir con abonar al fisco las retenciones de los Recibos por Honorarios a la SUNAT E001-8 de fecha 14 de noviembre 2016 y E001-9 de fecha 30 de noviembre de 2016.
- No recibió en su Buzón de clave Sol el Requerimiento de Fondo No. 0260550089841 y la Resolución de Intendencia No. 0260140158491/SUNAT llegó a su Buzón de clave Sol el 30 de abril de 2018, cuando se encontraba fuera del país.

En ese sentido, adicionalmente a la información presentada en su recurso de reclamación, el contribuyente presentó lo siguiente:

- Copia de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9
- Lista de los Recibos por Honorarios emitidos en el 2016, extraída de la página web “Consulta al Sistema de Emisión Electrónica (SEE) – Emisor”
- Copia de la Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT
- Declaración Jurada del contribuyente, de fecha 12 de junio de 2012
- Cuadro que contiene el detalle de los Recibos por Honorarios E002-2 al E001-9
- Copia del boleto aéreo y pasaporte

Resolución del Tribunal Fiscal No.05951-8-2018 que revoca la Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT:

Posteriormente, mediante la Resolución No. 05951-8-2018, de fecha 8 de agosto de 2018 (en adelante, “RTF”), el Tribunal Fiscal resolvió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, declarando lo siguiente:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia No. 0260140158491/SUNAT, ordenando a la SUNAT proceder conforme a lo expuesto en dicho pronunciamiento.

Los principales fundamentos de la RTF fueron los siguientes:

- El hecho de que el Requerimiento de Fondo No. 0260550089841 no haya sido notificado al buzón electrónico del contribuyente, no significa que la notificación por cedulón efectuada por la SUNAT no se encuentre conforme a ley.
- Para determinar el impuesto a la renta de cuarta categoría del contribuyente, la SUNAT consideró el total de los ingresos, pero no consideró las retenciones de los Recibos por Honorarios No. E001-8 y E001-9.

- La actividad probatoria de la SUNAT fue insuficiente ya que sustentó su decisión sobre la base de sus sistemas de información y en la presentación del certificado de retenciones.

En ese sentido, la RTF ordenó a la SUNAT realizar las siguientes acciones:

- Al evidenciarse una actividad probatoria insuficiente y en aplicación del principio de verdad material, ordenó a la SUNAT efectuar un nuevo Requerimiento de información al contribuyente y realizar cualquier otra actividad probatoria que permita determinar a qué ejercicio gravable se atribuyen los ingresos y retenciones correspondientes a los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9.

Requerimiento de Fondo No.0260550095366:

En cumplimiento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, el 12 de noviembre de 2018, la SUNAT notificó al contribuyente el Requerimiento de Fondo No.0260550095366, a través del cual le requirió presentar un escrito en el que señale en qué fechas percibió la retribución vinculada a los Recibos por Honorarios E00-1 a E00-9, emitidos por concepto de rentas de cuarta categoría, que fueron declarados en el 2016; así como, precise la forma de pago realizada, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Respuesta al Requerimiento de Fondo No.0260550095366:

El 22 de noviembre de 2018, en cumplimiento del Requerimiento de Fondo No. 0260550095366, el contribuyente presentó un escrito indicando que el Recibo por Honorarios E001-1 fue emitido el 25 de setiembre de 2012, que los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 corresponden al ejercicio 2016 y que el Recibo por Honorario E001-10 fue emitido el 24 de enero 2017, por lo que corresponde al ejercicio 2017 y fue considerado en la renta anual de ese año. Además, presentó su estado de cuenta de ingresos, señalando que

en él se aprecia el monto descontado por cada retención de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, los que no fueron considerados por la SUNAT.

Adicionalmente a la información presentada junto al recurso de reclamación, el contribuyente remitió la siguiente información:

- Copia del Recibo por Honorario E001-1, emitido en el ejercicio 2012
- Copia del Recibo por Honorario E001-10, emitido en el ejercicio 2017
- Estado de cuenta del Banco de la Nación de los años 2016 y 2017
- Cuadro que contiene el detalle de los Recibos por Honorarios E002-2 al E001-9, el ingreso total, importe retenido y fecha de abono
- Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017

Resolución de Intendencia No.0260150010977/SUNAT que, en cumplimiento de la RTF No.05951-8-2018, declaró PROCEDENTE en parte la solicitud de devolución:

Mediante la Resolución de Intendencia No. 0260150010977/SUNAT, de fecha 30 de noviembre de 2018, la SUNAT efectuó la reliquidación del Impuesto a la Renta y resolvió lo siguiente:

1. Declarar **FUNDADA EN PARTE** la impugnación interpuesta por el contribuyente el 23 de enero de 2018.
2. Se **RECONOZCA** el derecho del contribuyente a obtener la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta – Persona Natural – Rentas de trabajo del ejercicio 2016, por el monto ascendente a S/ 185.00.

Los fundamentos expuestos por la SUNAT fueron los siguientes:

- De los estados de cuenta del Banco de la Nación presentados por el contribuyente, la SUNAT advirtió lo siguiente:
 - i. El 23 de agosto de 2016, el contribuyente recibió S/ 3,312.00 y S/ 1,788.00; montos que corresponderían a los Recibos por Honorarios E001-3 y E001-2, respectivamente.

- ii. El 21 de setiembre de 2016, el contribuyente recibió el importe de S/ 2,241.00 y 22 de setiembre de 2016 recibió S/ 684.00; montos que corresponderían a los Recibos por Honorarios E001-5 y E001-4, respectivamente.
 - iii. El 3 de noviembre de 2016, el contribuyente recibió S/ 1,909.00 y S/ 2,428.00; correspondientes a los Recibos por Honorarios E001-6 y E001-7, respectivamente.
- De los estados de cuenta del Banco de la Nación de enero y febrero de 2017 presentados por el contribuyente, la SUNAT advirtió lo siguiente:
 - i. El 27 de enero del 2017 y 15 de febrero de 2017, el contribuyente recibió S/ 3,091.00 y S/ 7,220.00; montos correspondientes a los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, respectivamente.
 - Correspondía considerar solo los ingresos y sus retenciones atribuibles al ejercicio 2016, vinculados a los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7, ascendentes a S/ 13,380.00, en atención al criterio de lo percibido.

1.1 Resumen de lo actuado en sede administrativa:

Como consecuencia de que la SUNAT declaró improcedente la solicitud de devolución presentada por el contribuyente en razón a que, de sus sistemas informáticos habría verificado que no existe un pago en exceso o indebido, sino un saldo a favor del fisco, el contribuyente presentó un recurso de reclamación, mediante el cual señaló que no se habría tomado en cuenta la retención que la empresa SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA EN GENERAL S.A. le habría efectuado de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, emitidos en el ejercicio 2016.

El mencionado recurso de reclamación fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT, a través de la cual la SUNAT declaró infundado el mismo en razón a que el contribuyente no presentó el certificado de retenciones solicitado ni la empresa SERVICIOS ESP Y LOGÍSTICA EN GENERAL S.A.

proporcionó la información requerida en su oportunidad, lo que hubiera permitido acreditar el impuesto retenido al contribuyente.

No estando de acuerdo con dicha Resolución, el contribuyente presentó recurso de apelación, alegando que era obligación del agente de retención abonar al fisco las retenciones de los Recibos por Honorarios E001-8 al E001-9, el cual fue resuelto mediante la RTF No.05951-8-2018, que resolvió ordenar a la SUNAT realizar acciones probatorias adicionales que le permita esclarecer en qué fecha el contribuyente percibió la retribución de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9 y así emitir un nuevo pronunciamiento.

Por tanto, en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, la SUNAT solicitó información adicional al contribuyente y, finalmente, emitió la Resolución de Intendencia No.0260150010977/SUNAT, a través de la cual declaró procedente en parte la solicitud de devolución presentada, concluyendo que, en virtud del criterio de lo percibido, correspondía que los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9 no sean considerados para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2016.

II. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE:

2.1 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución, fue correcta la decisión de la SUNAT de efectuar su valoración probatoria solo en base a la información obtenida de sus sistemas informáticos?

➤ Sobre el principio de verdad material e impulso de oficio:

Según el artículo IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo No.133-2013-EF (en adelante "TUO del Código Tributario"), se advierte que en lo no previsto por dicho texto normativo o en otras normas de carácter

tributario, podrán aplicarse de manera supletoria normas distintas a las tributarias, siempre y cuando no se opongan a aquellas ni las desnaturalicen. Adicionalmente, dicha disposición legal señala que, supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho Tributario.

Por tanto, en aplicación del artículo IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, los principios contenidos en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, "TUO de la LPAG), son aplicables supletoriamente a los procedimientos tributarios, tales como el principio de verdad material e impulso de oficio.

En ese sentido, el numeral 1.11) del Artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG consagra el principio de verdad material y establece que la autoridad administrativa debe verificar los hechos que sirvan de base para emitir sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias.

De lo mencionado anteriormente, se puede afirmar que, en virtud del principio de verdad material, es un deber del ente fiscal verificar los hechos que sustenten las resoluciones que emita, lo cual implica que previamente deba ejecutar las facultades que la ley le permite para que sus decisiones sean sustentadas en hechos ciertos.

Por otro lado, respecto del principio de impulso de oficio, el numeral 1.3) del artículo IV del TUO de la LPAG establece que las autoridades deben realizar actos que permitan esclarecer la resolución de las cuestiones necesarias en cada caso controvertido.

Entonces, en cuanto al principio de impulso de oficio, se puede afirmar, al igual que el principio de verdad material, que se fundamenta en el deber de la Administración Tributaria de realizar todos los actos

necesarios para esclarecer los hechos controvertidos y así tomar decisiones acertadas.

Ahora bien, de las disposiciones citadas, se puede concluir que tanto el principio de verdad material como el principio de impulso de oficio tienen como finalidad la búsqueda de la verdad de los hechos en una determinada controversia, exigiendo a la Administración Tributaria que, por su propia iniciativa, lleve a cabo todas las acciones necesarias permitidas para sustentar sus decisiones en hechos completamente verificados.

De lo expuesto anteriormente, se concluye que, en razón al principio de verdad material, la entidad administrativa tiene la obligación de buscar la verdad de los hechos en una determinada controversia, lo que, en aplicación del principio de oficio, implica que se lleven a cabo todas las acciones necesarias permitidas para sustentar sus decisiones en hechos completamente verificados.

- **En el caso materia de análisis, la SUNAT vulneró el principio de verdad material e impulso de oficio ya que declaró improcedente la solicitud de devolución presentada por el contribuyente en razón a la sola verificación de la información de sus sistemas informáticos:**

La SUNAT, mediante la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT y su Anexo, declaró IMPROCEDENTE la solicitud de devolución presentada por el contribuyente y señaló como único argumento que *“de la evaluación de la solicitud presentada, así como de la verificación de la información registrada en los sistemas de la Administración Tributaria, se establece la INEXISTENCIA del pago indebido o en exceso solicitado en devolución, según Anexo adjunto que forma parte de la presente Resolución”*.

Así, a través del Anexo de la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT, se advierte la SUNAT precisa que el importe que a su criterio fue retenido -y que difiere del importe consignado por el contribuyente- es a razón de la verificación de lo declarado por el agente de retención en el ejercicio 2016.

Los hechos expuestos anteriormente demuestran que la Administración Tributaria declaró improcedente la solicitud de devolución presentada por el contribuyente limitando su decisión en la sola verificación de la información contenida en sus sistemas informáticos, específicamente, de la información declarada por el agente de retención.

Ahora bien, como se mencionó anteriormente, en aplicación del principio de verdad material, la Administración Tributaria tiene el deber de emitir una decisión que se sustente en hechos reales y, en atención al principio de impulso de oficio, si detecta inconsistencias que no le generan convicción sobre una determinada situación, tiene amplias facultades para realizar acciones que le permitan emitir un pronunciamiento sobre hechos completamente verificados.

En el caso en concreto, la Administración Tributaria tenía la obligación de verificar si el contribuyente contaba con un saldo a su favor y para ello tenía amplias facultades para realizar actuaciones probatorias que le permitan validar si correspondía efectuar la devolución del importe solicitado, tales como requerimientos de información al propio contribuyente o cruces de información con terceros. No obstante, se limitó a verificar en sus sistemas informáticos la Declaración Jurada del agente de retención del ejercicio 2016 y, al verificar que el importe retenido declarado por este era distinto al declarado por el contribuyente, decidió declarar improcedente la solicitud de devolución.

Dentro de las facultades de la Administración Tributaria para llegar a la verdad material de los hechos, pudo solicitar información adicional al contribuyente para verificar el importe retenido, como especificar la fecha en la que tuvo a su disposición el ingreso consignado en cada Recibo por Honorario emitido en el ejercicio 2016, así como la documentación pertinente que sustente dichos ingresos, tales como constancias de depósito, cheques, vouchers de pago, entre otros.

Adicionalmente, la Administración Tributaria pudo haber realizado cruces de información con el agente de retención y solicitarle que precise el importe que abonó por concepto rentas de cuarta categoría al contribuyente en el ejercicio 2016, señalando el medio de pago, así como la fecha de cancelación y, a su vez, documentación que sustente el pago de los servicios brindados por el contribuyente, tales como vouchers de pago, constancias de depósito, cheques, entre otros.

De lo expuesto, se advierte que la SUNAT pudo haber realizado un análisis de elementos probatorios adicionales que le permita verificar si correspondía realizar la devolución al contribuyente del importe solicitado, puesto que la información declarada por el agente de retención constituye solo un indicio probatorio que, si bien puede ser útil, no resulta suficiente para determinar con exactitud el importe que la empresa SERVICIOS ESP Y LOGÍSTICA EN GENERAL S.A. retuvo al contribuyente en el ejercicio 2016.

Por lo tanto, al declarar improcedente la solicitud de devolución, no fue correcta la decisión de la SUNAT de realizar una valoración probatoria en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, específicamente de la información declarada por el agente de retención, toda vez que, dicha actuación resultó insuficiente para desconocer el importe solicitado en devolución; por el contrario, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, correspondía que realice acciones probatorias adicionales con el fin de verificar con

certeza el importe retenido, tales como requerimientos de información al contribuyente y cruces de información con el agente de retención.

- **El Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución que establezca como criterio de observancia obligatoria que la sola verificación de los sistemas informáticos por parte de la SUNAT no constituye una actuación probatoria suficiente para determinar la procedencia de una solicitud de devolución:**

Como se ha mencionado anteriormente, en el caso materia de análisis, la SUNAT se limitó a verificar en sus sistemas informáticos la Declaración Jurada del agente de retención del ejercicio 2016 y, al verificar que el importe retenido declarado por este era distinto al declarado por el contribuyente, decidió resolver improcedente la solicitud de devolución, lo cual demuestra que la Administración Tributaria realiza una actuación mecánica sin realizar actuaciones adicionales que le permitan corroborar dicha información.

Es por ello que el Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución de observancia obligatoria para que la Administración Tributaria, en todos los casos similares al caso materia de análisis, no emita un pronunciamiento en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, sino que realice actuaciones probatorias adicionales que le permitan emitir un pronunciamiento en razón a hechos completamente verificados, toda vez que aquella actividad, por sí sola, no resulta suficiente para acreditar la procedencia de una solicitud de devolución.

Finalmente, es importante mencionar que así como la SUNAT inicia procedimientos de fiscalización con fines recaudatorios, dicho ente fiscal, al momento de resolver solicitudes de devolución, también debe emitir una decisión en base a hechos reales y para ello tiene amplias facultades, tales como realizar cruces de información con terceros y verificaciones de oficio.

2.2 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación basando su valoración probatoria en la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones?

➤ **Sobre el certificado de retenciones y los principios de verdad material e impulso de oficio:**

De acuerdo al artículo 45° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No.122-94-EF (en adelante, “Reglamento del TUO de la LIR”, los agentes de retención de cuarta y quinta categoría deben entregar al perceptor de dichas rentas, antes del 1 de marzo de cada año, un certificado en el que se deje constancia del monto abonado y el impuesto retenido del año anterior.

Por otro lado, como se ha señalado en el acápite anterior, el numeral 1.11) del Artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG regula el principio de verdad material, el cual implica que la autoridad administrativa debe verificar los hechos que le permitan emitir una decisión.

Ahora, es importante advertir que, si bien los agentes de retención se encuentran en la obligación de entregar al perceptor de las rentas de trabajo un certificado en el que se deje constancia del monto abonado y el impuesto retenido de un determinado ejercicio, el hecho de que los agentes de retención no cumplan con hacer entrega del referido certificado, no significa que no haya realizado las retenciones respectivas.

Es por ello que, si la Administración Tributaria limita sus conclusiones en la sola existencia y/o exhibición del certificado de retenciones, vulneraría el principio de verdad material ya que, en aplicación de dicho principio, la SUNAT tiene el deber de emitir una decisión en base

a hechos completamente verificados, por lo que la sola existencia y/o exhibición del certificado de retenciones no constituye un elemento probatorio suficiente que demuestre que las retenciones no se hayan efectuado.

Entonces, si bien el certificado de retenciones es un indicio probatorio, se necesita de elementos adicionales para comprobar si las retenciones se han efectuado o no y, justamente, en aplicación del principio de impulso de oficio, la Administración Tributaria se encuentra facultada para realizar diligencias adicionales que le generen convicción respecto de dicha incertidumbre.

- **En el presente caso, la SUNAT vulneró el principio de verdad material e impulso de oficio al declarar infundado el recurso de reclamación presentado por el contribuyente, toda vez realizó una actuación probatoria deficiente al sustentar su decisión en razón a la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones:**

En el presente caso, el contribuyente, al no estar conforme con la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT, que declaró IMPROCEDENTE su solicitud de devolución, interpuso recurso de apelación en contra de ella, argumentando principalmente que el agente de retención debió cumplir con abonar al fisco las retenciones de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9.

Es por ello que, a través de la Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT, la SUNAT resolvió declarar INFUNDADA el recurso de reclamación, bajo el argumento de que ni el contribuyente ni el agente de retención presentaron la información solicitada mediante los Requerimientos Nos.0260550089841 y 0260550089842; situación que, en su opinión, hubiera permitido acreditar el impuesto retenido al contribuyente, por concepto de rentas de cuarta categoría del ejercicio 2016.

Cabe mencionar que, mediante el Requerimiento de Fondo No. 0260550089841, la SUNAT solicitó al contribuyente (i) la presentación del certificado de retenciones por el Impuesto a la Renta de cuarta categoría del ejercicio 2016 en copia certificada. Por otro lado, a través del Requerimiento a Terceros No. 0260550089842, requirió al agente de retención (i) señalar si pagó rentas de cuarta categoría al contribuyente en el ejercicio 2016; (ii) proporcionar los documentos que sustenten el pago de los servicios brindados por el contribuyente (tales como cheques, vouchers, constancias de depósitos en cuentas corrientes, entre otros); y, (iii) presentar copia certificada del certificado de retenciones por Impuesto a la Renta de cuarta categoría otorgado al contribuyente en el ejercicio 2016.

No obstante, si bien la SUNAT requirió al contribuyente la presentación del certificado de retenciones, la sola existencia y/o exhibición del mismo no significa que no se hayan efectuado las retenciones, por lo que dicho elemento probatorio no resulta suficiente para desconocer el saldo a favor solicitado en devolución por el contribuyente.

Justamente, al limitar su decisión de declarar infundado el recurso de reclamación del contribuyente en razón a la omisión de entregar el certificado de retenciones requerido, vulneró el principio de verdad material, toda vez que dicho ente fiscal tenía la obligación de emitir un pronunciamiento sobre la base de hechos ciertos y, como se ha mencionado anteriormente, la entrega del referido certificado no constituye un indicio probatorio suficiente para demostrar con exactitud si las retenciones de los Recibos por Honorarios respectivos se efectuaron o no.

Ahora, si bien la SUNAT requirió información al contribuyente y al agente de retención, es importante resaltar que solo solicitó al contribuyente el certificado de retenciones y, como se ha señalado en el párrafo precedente, dicha actuación resulta insuficiente para determinar con certeza las retenciones efectuadas; por lo tanto, en

aplicación del principio de impulso de oficio, correspondía que no solo le requiera el certificado de retenciones, sino además precisar la fecha en la que efectivamente recibió el pago de cada Recibo por Honorario emitido en el ejercicio 2016 y presentar la información que sustente dichos pagos, tales como transferencias bancarias, vouchers de pago, cheques, entre otros.

Por lo tanto, no fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación basando su valoración probatoria en la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones, toda vez que ello no constituye un indicio probatorio suficiente que compruebe las retenciones efectuadas en el ejercicio 2016; por el contrario, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, correspondía que la SUNAT requiera elementos probatorios adicionales que le permitan realizar un análisis exhaustivo del caso en concreto.

- **El Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución que establezca como criterio de observancia obligatoria que la sola existencia y/o exhibición del certificado de retenciones no demuestra con certeza las retenciones respectivas no se efectuaron:**

Como ocurrió en el caso materia de análisis, la Administración Tributaria resolvió declarar infundado el recurso de reclamación alegando que el contribuyente no presentó el certificado de retenciones requerido y el agente de retención tampoco proporcionó la información solicitada ni dicho certificado; situación que, en su opinión, hubiera permitido acreditar el impuesto retenido al contribuyente, por concepto de rentas de cuarta categoría del ejercicio 2016.

No obstante, teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos ha señalado que la SUNAT no debe denegar una solicitud de devolución en base al incumplimiento de remisión de información de terceros a quienes se les solicitó la misma y además

solo requirió al contribuyente la presentación del certificado de retenciones, es insostenible que la Administración Tributaria deniegue una solicitud de devolución por el solo hecho de no haber presentado el certificado de retenciones, ya que -si bien es un elemento probatorio- requiere de otros para generar certeza.

Es por esa razón que el Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución de observancia obligatoria para que la Administración Tributaria, en todos los casos similares al caso materia de análisis, no emita un pronunciamiento en razón a la sola existencia y/o exhibición del certificado de retenciones, toda vez que su sola presentación no demuestra con certeza que el agente de retención no haya efectuado las retenciones correspondientes.

En efecto, el hecho de que los agentes de retención o los contribuyentes no cumplan con entregar el certificado de retenciones solicitado por la Administración Tributaria no significa que las retenciones no se hayan efectuado, toda vez que la entrega del referido certificado no constituye un indicio probatorio suficiente para acreditar ello con exactitud.

2.3 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar solo el total de ingresos del contribuyente, mas no el total de retenciones efectuadas?

➤ **Sobre la correcta determinación del Impuesto a la Renta de trabajo:**

Al respecto, el inciso a) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No.179-2004-EF (en adelante, "TUO de la LIR") señala que constituyen rentas de cuarta categoría el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades que no están

incluidas expresamente en rentas de tercera categoría; de ese modo, de conformidad con el numeral 2.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, dichos contribuyentes deben emitir Recibos por Honorarios.

Por su parte, el artículo 20º del TUO de la LIR establece que la renta bruta de cuarta categoría se conforma por la totalidad de las retribuciones recibidas por los sujetos que prestan servicios de manera independiente en un determinado ejercicio.

Asimismo, del artículo 45º del TUO de la LIR se advierte que, para determinar la renta neta de cuarta categoría, se deduce el 20% de la renta bruta hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias (en adelante, "UIT"); deducción no aplicable para las rentas obtenidas por el desempeño de funciones de director de empresas y similares que perciban dietas, contempladas en el inciso b) del artículo 33º del TUO de la LIR. Además, el artículo 46º mismo texto legal señala que de las rentas de cuarta y quinta categoría se podrá deducir de manera anual 7 UIT.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 49º del TUO de la LIR, de la renta neta de trabajo, se podrá deducir el Impuesto a las Transacciones Financieras y gastos por donaciones otorgadas a favor de entidades del sector público y entidades sin fines de lucro, excepto empresas. Por otro lado, según el artículo 51º del mismo texto legal, solo si existen Rentas de Fuente Extranjera, las mismas se sumarán a la renta neta del trabajo.

En esa misma línea, de acuerdo al artículo 53º del TUO de la LIR, el impuesto anual de trabajo de las personas naturales se determina aplicando a la suma de su renta neta de trabajo una escala progresiva acumulativa del 8% hasta un límite de 5 UIT, 14% por el exceso de 5UIT y hasta un importe de 20UIT, 17% por el exceso de 20UIT y hasta

un importe de 35UIT, 20% por el exceso de 35UIT y hasta un importe de 45UIT y de 30% por el exceso de 45 UIT.

Así, de conformidad con el artículo 87° del TUO de la LIR, si las cantidades abonadas con carácter de pago a cuenta resultan inferiores al monto del impuesto que, según Declaración Jurada Anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al presentar dicha declaración. Si, por el contrario, el monto de los pagos efectuados con carácter de pago a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según Declaración Jurada Anual, se consignará exceso pagado en dicha declaración.

Es por ello que el impuesto a la renta anual no es aún el impuesto definitivo que los contribuyentes deben abonar al fisco ya que, de conformidad con el artículo 88° del TUO de la LIR, para efectuar la regularización del impuesto a la renta anual, se deducen las retenciones realizadas con carácter de pago a cuenta del ejercicio gravable correspondiente.

- **En el caso materia de análisis, no solo correspondía considerar el total de ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio 2016, sino también el importe total de las retenciones realizadas:**

En el caso materia de análisis, para determinar la renta neta, tanto para la SUNAT como para el contribuyente, al total de los ingresos netos (S/ 24,588.00) se le dedujo 20 UIT (S/ 4,918.00), lo cual resultó S/ 19,670.00. Como en el caso concreto existía rentas de quinta categoría (S/ 27,336.00), esta se sumó al importe obtenido, lo que generó un monto de S/ 47,006.00; importe al que se le dedujo 7UIT, obteniendo como renta neta parcial S/ 19,356.00.

En el presente caso no hubo Impuesto a las Transacciones Financieras ni gastos por donaciones otorgadas a favor de entidades del sector público y entidades sin fines de lucro, por lo que no se

dedujo ningún importe por dichos conceptos. Tampoco existieron Rentas de Fuente Extranjera, de modo que las mismas tampoco se sumaron a la renta neta parcial de trabajo obtenida.

Ahora bien, la renta neta imponible obtenida (S/ 19,356.00) constituyó la base sobre la que se aplicó la tasa del impuesto, que fue de 8% hasta un límite de 5 UIT (8% de 19, 356.00), por lo que se obtuvo como impuesto a la renta de trabajo resultante en el ejercicio 2016 el monto de S/ 1,548.00.

Sin embargo, como se ha mencionado anteriormente, el impuesto a la renta anual no es aún el impuesto definitivo que los contribuyentes deben abonar al fisco ya que, para efectuar la regularización del impuesto a la renta anual, se deducen las retenciones realizadas por el contribuyente con carácter de pago a cuenta y que constituyen créditos con derecho a devolución.

Es así que, el contribuyente, al momento de realizar la regularización anual mediante la Declaración Jurada presentada, consignó como importe retenido por concepto de Impuesto a la Renta de cuarta categoría S/ 1,912.32 y, por concepto de saldo a su favor, S/ 364.00; así, posteriormente, presentó su solicitud de devolución por el importe antes señalado. No obstante, la SUNAT, al declarar improcedente su solicitud de devolución, señaló mediante el Anexo de la Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT que solo se retuvo S/ 1,016.00, por lo que no existe un saldo a favor del contribuyente de S/ 364.00, sino un saldo a favor del fisco de S/ 532.00, como se aprecia a continuación:

	CONTRIBUYENTE	SUNAT
Renta Bruta	S/ 24, 588.00 (RH E002 al E009)	S/ 24, 588.00 (RH E002 al E009)
Importe retenido	S/ 1, 912.00 (RH E002 al E007)	S/ 1, 016.00 (RH E002 al E007)
Saldo a favor	S/ 532.00	S/ 364.00

Ahora bien, a criterio del contribuyente, como se advierte del cuadro adjunto en su recurso de reclamación, el total de ingresos netos percibidos en el ejercicio 2016 ascendió a S/ 24,588, importe que corresponde a los Recibos por Honorarios E002-2 al E001-9; y, el importe retenido con carácter de pago a cuenta de dichos Recibos por Honorarios fue de S/ 1,912.32, tal como se aprecia a continuación:

Recibo por Honorario	Fecha de emisión	Ingreso total	Retención del 8%
E001-2	01/08/2016	S/ 1944.00	S/ 155.52
E001-3	01/08/2016	S/ 3600.00	S/ 288.00
E001-4	23/08/2016	S/ 684.00	S/ 0
E001-5	09/09/2016	S/ 2436.00	S/ 194.88
E001-6	22/09/2016	S/ 2076.00	S/ 166.08
E001-7	05/10/2016	S/ 2640.00	S/ 211.20
E001-8	14/11/2016	S/ 3360.00	S/ 268.80
E001-9	30/11/2016	S/ 7,848.00	S/ 627.84
TOTAL		S/ 24,588.00	S/ 1,912.32

Por otro lado, a criterio de la SUNAT, según el Anexo de la Resolución de Intendencia No. 0241800816814/SUNAT que declaró improcedente la solicitud de devolución, el total de ingresos netos percibidos por el contribuyente en el ejercicio 2016 comprende los Recibos por Honorarios E002-2 al E001-7; y, el importe retenido con carácter de pago a cuenta total fue de S/ 1,015.68, tal como se aprecia a continuación:

Recibo por Honorario	Agente de retención	Periodo	Retención del 8%
E001-2	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201609	S/ 0

E001-3	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201610	S/ 166.08
E001-4	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201608	S/ 152.52
E001-5	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201608	S/ 288.00
E001-6	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201609	S/ 194.88
E001-7	SERVICIOS ESP. Y LOGÍSTICA S.A.	201610	S/ 211.20
TOTAL			S/ 1,015.68

Como se puede observar del cuadro precedente, la SUNAT consideró el importe retenido de solo seis (6) Recibos por Honorarios (Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7); sin embargo, consideró como ingreso total el importe de ocho (8) Recibos por Honorarios (Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9).

Sin embargo, es importante advertir que, si la Administración Tributaria consideró los ingresos declarados por el contribuyente referidos a los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9, debió considerar también el total de las retenciones efectuadas por los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 y no solo las retenciones efectuadas por los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7.

Por lo tanto, al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, no fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar el total de ingresos obtenidos por el contribuyente contenidos en los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 y solo las retenciones efectuadas respecto de los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7; en su lugar, correspondía considerar el total de las retenciones efectuadas, vinculadas al total de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio 2016.

2.4 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación

presentados por el contribuyente sin considerar el criterio de lo percibido?

- **Sobre el criterio de lo percibido, aplicable a las rentas de cuarta categoría:**

De conformidad con el primer párrafo del artículo 57° del TUO de la LIR, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre. Aunado a ello, del inciso d) del mismo artículo, podemos deducir que las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

En esa línea, el artículo 59° del mismo texto legal precisa qué se entiende por el término “percibido” al advertir que las rentas se consideran percibidas cuando estas se encuentran a disposición del contribuyente.

De la normativa expuesta, se puede concluir que la determinación y pago de las rentas de cuarta categoría, obtenidas por el trabajo independiente, es de periodicidad anual. Además, se aplica el criterio de lo percibido para su imputación a un determinado ejercicio; de modo que, se debe considerar las rentas de cuarta categoría puestas a disposición del contribuyente.

En efecto, es importante advertir, respecto de las rentas de cuarta categoría, que los Recibos por Honorarios pueden ser emitidos por el contribuyente en un ejercicio determinado; sin embargo, en atención al criterio de lo percibido, los ingresos se imputarán en el ejercicio en el que fueron efectivamente percibidos, esto es, en el momento en el que el contribuyente pudo disponer de ellos, sin importar el momento en que fueron emitidos los Recibos por Honorarios.

- **En el caso materia de análisis, la SUNAT no tomó en cuenta en su oportunidad el criterio de lo percibido, toda vez que consideró,**

equivocadamente, el ingreso de Recibos por Honorarios percibidos en el ejercicio 2017:

Al respecto, en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, la SUNAT, mediante el Requerimiento de Fondo No.0260550095366, solicitó al contribuyente la presentación de un escrito en el que señale en qué fechas percibió la retribución vinculada a los Recibos por Honorarios E00-1 al E00-9, emitidos por rentas de cuarta categoría, que fueron declarados en el 2016; así como, precisar la forma de pago realizada, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

En respuesta a dicha solicitud, el contribuyente presentó un escrito, indicando que (i) el Recibo por Honorarios E001-1 fue emitido el 25 de setiembre de 2012; (ii) los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 corresponden al ejercicio 2016; y, (iii) el Recibo por Honorario E001-10 fue emitido el 24 de enero 2017, por lo que corresponde al ejercicio 2017 y fue considerado en la renta anual del mismo año. Asimismo, presentó su estado de cuenta de ingresos, señalando que en él se aprecia el monto descontado por cada retención de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, los cuales, a su criterio, no fueron considerados por la SUNAT.

Ahora, si bien el contribuyente señaló que los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 corresponden al ejercicio 2016, de los estados de cuenta del Banco de la Nación de enero y febrero de 2017 presentados por el contribuyente se pudo advertir que el 27 de enero del 2017 y 15 de febrero de 2017, el contribuyente recibió S/ 3,091.00 y S/ 7,220.00; montos correspondientes a los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, respectivamente.

Por lo tanto, si bien los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9 fueron emitidos en el ejercicio 2016, el pago a favor del contribuyente fue realizado en el ejercicio 2017, por lo que, de conformidad con el

criterio de lo percibido, no correspondía tomarlos en cuenta para la determinación del impuesto a la renta de cuarta categoría del ejercicio 2016, sino para el 2017, según se aprecia en el siguiente cuadro:

Recibo por Honorario	Fecha de emisión	Fecha de pago	Ingreso total	Retención del 8%
INGRESOS PERCIBIDOS EN EL EJERCICIO 2016				
E001-2	01/08/2016	23/08/2016	S/ 1944.00	S/ 155.52
E001-3	01/08/2016	23/08/2016	S/ 3600.00	S/ 288.00
E001-4	23/08/2016	22/09/2016	S/ 684.00	S/ 0
E001-5	09/09/2016	21/09/2016	S/ 2436.00	S/ 194.88
E001-6	22/09/2016	03/11/2016	S/ 2076.00	S/ 166.08
E001-7	05/10/2016	03/11/2016	S/ 2640.00	S/ 211.20
INGRESOS PERCIBIDOS EN EL EJERCICIO 2017				
E001-8	14/11/2016	27/01/2017	S/ 3360.00	S/ 268.80
E001-9	30/11/2016	15/02/2017	S/ 7,848.00	S/ 627.84

Como se puede advertir del cuadro anterior, los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9 fueron emitidos en el ejercicio 2016, pero el contribuyente percibió el ingreso de estos en el ejercicio 2017. Por lo tanto, en atención al criterio de lo percibido, solo correspondía considerar los ingresos y sus retenciones atribuibles al ejercicio 2016, vinculados a los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7, ascendentes a S/ 13,380.00.

Sin perjuicio de lo expuesto, es importante advertir que la SUNAT, al revisar las declaraciones de la Planilla mensual de pagos - PLAME del agente de retención, contenida en sus sistemas informáticos, pudo verificar la fecha de emisión y fecha de pago de los Recibos por Honorarios del contribuyente y de haber realizado un análisis pormenorizado, habría determinado que existieron Recibos por

Honorarios que, si bien fueron emitidos en el ejercicio 2016, el importe consignado en ellos fue pagado en el ejercicio 2017. Tal es así que, en la foja No.55 del expediente materia de análisis, se advierte que en el periodo de enero de 2017, el agente de retención declaró que el Recibo por Honorario E001-8 fue emitido en el ejercicio 2016, pero el pago se realizó en el ejercicio 2017.

Lo mencionado anteriormente demuestra que si la SUNAT hubiera realizado un análisis correcto de la información de sus sistemas, hubiera notado que podían existir Recibos por Honorarios emitidos en el ejercicio 2016 y pagados en el 2017, por lo que, pudo haber verificado con mayor detalle las declaraciones del agente de retención del ejercicio 2017 y, de tener dudas, solicitar información; sin embargo, no lo hizo y se limitó a verificar únicamente las declaraciones juradas del agente de retención por los periodos del ejercicio 2016.

Ello acredita que la Administración Tributaria no solo realizó una actividad probatoria deficiente al momento de resolver la solicitud de devolución, sino que además verificó de manera superficial la información que tenía a su alcance, lo cual generó que omita aplicar como correspondía el criterio de lo percibido; de lo contrario, habría podido percatarse que, según lo declarado por el agente de retención, el contribuyente había emitido Recibos por Honorarios en el ejercicio 2016, pero realizó el cobro recién en el 2017.

De lo expuesto anteriormente, se concluye que no fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación sin analizar como correspondía el criterio de lo percibido, toda vez que el contribuyente en el ejercicio 2016 solo recibió el pago de la retribución de los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7, por lo que no correspondía considerar los ingresos ni retenciones de los Recibos por Honorarios E001-8 a E001-9, al ser pagadas recién en el ejercicio 2017.

- **La Administración Tributaria debería implementar en su sistema la habilitación de determinadas casillas para que el contribuyente, al presentar su Declaración Jurada Anual, adjunte documentación que sustente el importe solicitado en devolución:**

Al respecto, se debe mencionar que, mediante una solicitud de acceso a la información pública dirigida a la SUNAT, se requirió el número de las solicitudes de devolución por concepto de saldo a favor del Impuesto a la Renta de Trabajo presentadas desde el ejercicio 2016 hasta el ejercicio 2022 que fueron declaradas (i) procedentes, (ii) improcedentes e (iii) improcedentes en parte.

De la respuesta a la solicitud de información antes mencionada, se ha podido verificar que existe un número reducido de solicitudes de devolución procedentes, siendo en su mayoría improcedentes o improcedentes en parte, tal como se advierte en el **CUADRO No.1**. Ello demuestra que la mayoría de los contribuyentes que presentaron una solicitud de devolución -al obtener un resultado desfavorable- tuvieron que decidir entre iniciar un procedimiento contencioso tributario para hacer valer su derecho o considerar como válida la decisión de la Administración Tributaria.

Es por ello que, como recomendación, se debería habilitar en el sistema de Administración Tributaria determinadas casillas adicionales para que el contribuyente, al consignar en la Declaración Jurada Anual el importe por concepto de saldo a su favor, pueda adjuntar documentación que sustente el importe solicitado en devolución y de esa manera el ente fiscal -en el momento en el que resuelva la procedencia de una solicitud de devolución- realice un análisis exhaustivo e inmediato, no solo de la información que obra en sus sistemas, sino también de la documentación que adjunte el contribuyente.

Lo anterior permitiría que la Administración Tributaria tenga mayor certeza al resolver una solicitud de devolución y además evitará que, ante supuestos en los que se declare improcedente o improcedente en parte la solicitud de devolución de los contribuyentes, estos tengan que iniciar un procedimiento contencioso tributario para que recién en etapa de reclamación o apelación, el área revisora de la SUNAT o el Tribunal Fiscal, según corresponda, reconozcan su derecho.

Por lo expuesto anteriormente, resulta importante que la Administración Tributaria habilite casillas adicionales para que el contribuyente, al consignar el saldo a su favor en la Declaración Jurada Anual, pueda adjuntar documentación que sustente el importe que solicitará en devolución para que el ente fiscal realice un análisis inmediato -y no superficial ni mecánica- de la información de sus sistemas, pero también de la documentación adjuntada por el contribuyente.

4.5 Jurisprudencia aplicable:

- El Tribunal Fiscal advirtió, mediante la Resolución No.5627-10-2021 que, al resolver una solicitud de devolución, la SUNAT no solo debe basar su decisión en la información que figura en sus sistemas, sino que debe realizar adicionalmente actuaciones dirigidas a esclarecer los hechos que le permitan tomar una decisión fundada en derecho.
- El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No.1197-4-2014, advirtió que el hecho de que no se hayan presentado las copias de los Certificados de Retención, no constituye un sustento válido para rechazar una solicitud de devolución, toda vez que ello vulnera el principio de verdad material e impulso de oficio.
- El Tribunal Fiscal, a través de la Resolución No.9325-1-2004, señaló que el hecho de que los agentes de retención no cumplan con

entregar el certificado de retenciones solicitado por la Administración Tributaria, no significa que las retenciones no se hayan efectuado.

- El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No.121-10-2015, advirtió que no corresponde que la SUNAT deniegue una solicitud de devolución sustentando su decisión en la verificación de sus sistemas ni en el incumplimiento de remisión de información de terceros a quienes se le solicitó la misma.

2.5 Doctrina aplicable:

- Según Robles (2014), cuando la norma establece que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Administrativo, se refiere que si una determinada norma no regula de manera expresa un punto, es posible acudir a los principios del Derecho Constitucional, Derecho Internacional Público, Derecho Administrativo, Derecho Penal, entre otros, según corresponda; ello debido a que la insuficiencia de la norma no se genera únicamente en temas de Derecho Administrativo, sino también en otros temas, como los indicados anteriormente.
- En términos de Villanueva (2014), el precepto contenido en el artículo 126° del Código Tributario, el cual permite al órgano encargado ordenar pruebas de oficio, es coherente con el principio de verdad material y con el principio de dirección del procedimiento a cargo del órgano resolutor.
- En cuanto al principio de verdad material, en términos de Morón (2017), la autoridad administrativa debe realizar todas las actuaciones necesarias que se encuentren a su alcance para poder corroborar los hechos controvertidos, independientemente de los medios probatorios y alegaciones presentadas por las partes. En efecto, la autoridad administrativa vulneraría el principio de verdad material si pretende resolver una controversia sustentando su

decisión solo en las alegaciones o medios probatorios presentados por las partes.

- Morales (2022), señala que según el principio de verdad material, las autoridades administrativas deben corroborar la existencia de los hechos reales que se generen y, si puede tomar en cuenta las partes pueden presentar alegaciones y las actuaciones del expediente del caso en concreto, corresponde que agote todos los medios posibles, de oficio, a efectos de que se incorporen medios probatorios que le permitan emitir una decisión conforme a derecho.
- Según Robles (2018), en el procedimiento de devolución, la Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalizar y para ello puede requerir información al contribuyente que presentó su solicitud de devolución.
- Alva (2020) advierte que, con frecuencia, la Administración Tributaria detecta situaciones en las que el agente de retención declara en la Planilla mensual de pagos - PLAME los Recibos por Honorarios emitidos por prestadores de servicios.
- En opinión de Alva (2011) señala que uno de los mecanismos efectivos que utiliza el ente fiscal, en su actividad de fiscalización, para detectar ingresos de cuarta categoría es la verificación de movimientos bancarios, debido al Impuesto a las Transacciones Financieras y al cruce de información; por ello, resulta trascendente que el contribuyente utilice medios de pago a través del sistema financiero.

III. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS:

3.1 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución, fue correcta la decisión de la SUNAT de efectuar su valoración probatoria solo en base a la información obtenida de sus sistemas informáticos?

Al declarar improcedente la solicitud de devolución, no fue correcta la decisión de la SUNAT de realizar una valoración probatoria en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, específicamente de la información declarada por el agente de retención, toda vez que, dicha actuación resultó insuficiente para desconocer el importe solicitado en devolución; por el contrario, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, correspondía que la Administración Tributaria realice acciones probatorias adicionales con el fin de verificar con certeza el importe retenido, tales como requerimientos de información al contribuyente y cruces de información con el agente de retención.

3.2 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación basando su valoración probatoria en la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones?

No fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación basando su valoración probatoria en la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones por parte del contribuyente, toda vez que dicho documento no constituye un indicio probatorio suficiente que compruebe que, efectivamente, se efectuaron retenciones en el ejercicio 2016. Por el contrario, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio -y teniendo en cuenta que la SUNAT no debe denegar una solicitud de devolución en base al incumplimiento de remisión de información del agente de retención (tercero) a quien se les solicitó la misma y además solo requirió al contribuyente la presentación del certificado de retenciones- correspondía que la SUNAT verifique elementos probatorios adicionales que le permitan realizar un análisis exhaustivo del caso en concreto y requerirle al contribuyente que precise la fecha de pago de cada Recibo

por Honorario con el sustento pertinente (vouchers de pago, transferencias, estado de cuentas bancarias, entre otros).

3.3 ¿Al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar solo el total de ingresos del contribuyente, mas no el total de retenciones efectuadas?

Al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, no fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar solo el total de ingresos del contribuyente, mas no el total de retenciones efectuadas, toda vez que, si consideró los ingresos declarados por el contribuyente correspondientes a los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9, debió considerar también el total de las retenciones efectuadas por dichos Recibos por Honorarios.

3.4 ¿Fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación presentados por el contribuyente sin considerar el criterio de lo percibido?

No fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación sin aplicar correctamente el criterio de lo percibido, toda vez que el contribuyente solo recibió en el 2016 el pago de la retribución de los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7, por lo que no correspondía considerar los ingresos ni retenciones de los Recibos por Honorarios E001-2 a E001-7, ya que fueron pagados recién en el ejercicio 2017.

IV. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS:

4.1 Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT que declaró IMPROCEDENTE la solicitud de devolución:

No me encuentro de acuerdo con lo resuelto por la SUNAT, toda vez que, al declarar improcedente la solicitud de devolución, ya que (i) vulneró el principio de verdad material e impulso de oficio al sustentar su decisión únicamente en base a la información contenida en sus sistemas, específicamente, las declaraciones juradas del agente de retención realizadas en el ejercicio 2016 y (ii) consideró, equivocadamente, el total de ingresos del contribuyente mas no el total de las retenciones efectuadas.

4.2 Resolución de Intendencia que No.0260140158491/SUNAT declaró INFUNDADO el recurso de reclamación presentado por el contribuyente:

No me encuentro de acuerdo con lo resuelto por el área revisora de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación presentado por el contribuyente, debido a que (i) emitió su decisión solo en razón a la exhibición del certificado de retenciones por parte del contribuyente, vulnerando de manera manifiesta el principio de verdad material; (ii) continuó considerando el total de ingresos del contribuyente y omitió aplicar el total de retenciones efectuadas; y, (iii) su actividad probatoria deficiente generó que no aplique, como correspondía, el criterio de lo percibido ya que, erróneamente, consideró las retenciones de los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9, percibidos en el ejercicio 2017.

4.3 Resolución del Tribunal Fiscal No.05951-8-2018:

Me encuentro de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal ya que realizó un correcto análisis y coherente de la controversia al concluir lo siguiente: (i) A pesar de considerar el total de los ingresos consignados en los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9 para determinar la renta bruta de cuarta categoría, no realiza lo mismo respecto a las retenciones vinculadas a dichos Recibos por Honorarios. (ii) El hecho de que los agentes de retención no cumplan con hacer entrega de los

certificados de retenciones no significa que estos no hayan procedido a efectuar la retención correspondiente, por lo que la SUNAT no puede sustentar su decisión en la sola existencia y/o exhibición del referido certificado. (iii) La actividad probatoria que la SUNAT realizó fue insuficiente, toda vez que emitió una decisión solo en base a la información de sus sistemas, lo cual no permite determinar con exactitud a qué ejercicio gravable corresponden los ingresos percibidos vinculados a los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9.

V. CONCLUSIONES:

- 5.1** Que, al declarar improcedente la solicitud de devolución, no fue correcta la decisión de la SUNAT de realizar una valoración probatoria en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, específicamente de la información declarada por el agente de retención, toda vez que, dicha actuación resultó insuficiente para desconocer el importe solicitado en devolución; por el contrario, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, correspondía que la Administración Tributaria realice acciones probatorias adicionales con el fin de verificar con certeza el importe retenido, tales como requerimientos de información al contribuyente y cruces de información con el agente de retención.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución de observancia obligatoria para que la Administración Tributaria, en todos los casos similares al caso materia de análisis, no emita un pronunciamiento en razón a la sola verificación de sus sistemas informáticos, sino que realice actuaciones probatorias adicionales que le permitan emitir un pronunciamiento en razón a hechos completamente verificados.

- 5.2** Que, en aplicación del principio de verdad material e impulso de oficio, no fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar infundado el recurso de reclamación en base a la existencia y/o exhibición del certificado de retenciones, toda vez que, dicho documento, por sí solo, no constituye

material probatorio que compruebe que, efectivamente, se efectuaron retenciones en el ejercicio 2016; por el contrario, correspondía que la SUNAT requiera elementos probatorios adicionales que le permitan realizar un análisis exhaustivo del caso en concreto.

Así, el Tribunal Fiscal debería emitir una Resolución de observancia obligatoria para que la Administración Tributaria, en todos los casos similares al caso materia de análisis, no emita un pronunciamiento en razón a la sola existencia y/o exhibición del certificado de retenciones, toda vez que su sola presentación no demuestra con certeza que el agente de retención no haya efectuado las retenciones correspondientes.

- 5.3** Que, al declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación, no fue correcta la decisión de la SUNAT de considerar solo el total de ingresos del contribuyente mas no el total de retenciones efectuadas, toda vez que, para calcular el impuesto de trabajo resultante del ejercicio 2016, al considerar el importe total de los ingresos declarados por el contribuyente vinculados a los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-9, debía también tomar en cuenta el total de las retenciones relacionadas a dichos Recibos por Honorarios.
- 5.4** Que, no fue correcta la decisión de la SUNAT de declarar improcedente la solicitud de devolución e infundado el recurso de reclamación sin aplicar como correspondía el criterio de lo percibido, toda vez que el contribuyente solo recibió en el ejercicio 2016 la retribución de los Recibos por Honorarios E001-2 al E001-7, por lo que no correspondía que los Recibos por Honorarios E001-8 y E001-9 sean considerados para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2016 ya que fueron percibidos recién en el ejercicio 2017.

Por ello, se debería habilitar en el sistema de Administración Tributaria determinadas casillas adicionales para que el contribuyente, al consignar en la Declaración Jurada Anual el importe por concepto de

saldo a su favor, pueda adjuntar documentación que sustente el importe solicitado en devolución para que el ente fiscal realice un análisis exhaustivo inmediato, no solo de la información que obra en sus sistemas, sino también de la documentación que adjunte el contribuyente. Ello, a fin de que la SUNAT pueda tener mayor convicción desde el momento en que resuelve la procedencia de una solicitud de devolución y que el contribuyente no tenga que iniciar un procedimiento contencioso tributario para que se le reconozca su derecho.

VI. **BIBLIOGRAFÍA:**

Fuentes bibliográficas:

Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Villanueva, W, & Bravo, J. (2014). *Código Tributario. Doctrina y comentarios* (3ª ed.). Instituto Pacífico.

Morón, J. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento del Procedimiento Administrativo General* (12ª ed.). Gaceta Jurídica.

Morales, J. (2022). *Informe Tributario. El principio de verdad material y la carga de la prueba en los procedimientos tributarios*. Contadores y Empresas.

Robles, C. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Alva, M. (1 de febrero de 2020). *Inconsistencias en retenciones por rentas de cuarta categoría*. Blog de Mario Alva Matteucci. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/02/01/inconsistencias-en-retenciones-por-rentas-de-cuarta-categoria/>

Alva, M. (3 de octubre de 2011). *Algunas consideraciones en torno a la fiscalización de las rentas de cuarta categoría*. Blog de Mario Alva Matteucci. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/10/03/algunas-consideraciones-en-torno-a-la-fiscalizacion-de-las-rentas-de-cuarta-categoria/>

Fuentes jurisprudenciales:

Tribunal Fiscal (2021). Resolución No.5627-10-2021

Tribunal Fiscal (2014). Resolución No.1197-4-2014

Tribunal Fiscal (2004). Resolución No.9325-1-2004

Tribunal Fiscal (2015). Resolución No.121-10-2015

Fuentes legales:

Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No.133-2013-EF y normas modificatorias (TUO del Código Tributario).

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No.179-2004-EF (TUO de la Ley del IR).

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF (Reglamento del TUO de la LIR).

Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo No.004-2019-JUS y normas modificatorias (TUO de la LPAG).

Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante la Resolución de Superintendencia No.007-99-SUNAT.

VII. ANEXOS:

1. Solicitud de devolución efectuada a través del Formulario 1649 No.30562478

2. Resolución de Intendencia No.0241800816814/SUNAT que declara improcedente la solicitud de devolución
3. Recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia No. 0241800816814/SUNAT y Anexos
4. Requerimiento de Fondo No.0260550089841
5. Requerimiento a Terceros No.0260550089842
6. Resolución de Intendencia No.0260140158491/SUNAT que declara infundado el recurso de reclamación
7. Recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0260140158491/SUNAT y Anexos
8. Resolución del Tribunal Fiscal No.05951-8-2018 que revoca la Resolución de Intendencia 0260140158491/SUNAT
9. Requerimiento de Fondo No.0260550095366
10. Carta de respuesta al Requerimiento de Fondo No.0260550095366
11. Resolución de Intendencia No.260150010977/SUNAT que declara procedente en parte la solicitud de devolución presentada por el contribuyente

CUADRO No.1

Cantidad de solicitudes de devolución presentadas ante la SUNAT: Años 2017 - 2022						
Tributo: 3073 - Regularización - Renta de Trabajo						
Del 01.01.2017 al 31.10.2022						
Resultado (1)	Año de presentación de solicitud de devolución					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	Cantidad	Cantidad	Cantidad	Cantidad	Cantidad	Cantidad
Procedente	1,160	2,318	3,007	1,275	1,306	1,358
Procedente en Parte	259	452	909	287	256	370
Improcedente	6,595	10,700	8,565	16,061	20,393	28,349
TOTAL	8,014	13,470	12,481	17,623	21,955	30,077

(1) Se muestran los resultados de las solicitudes según los tipos requeridos en la solicitud de transparencia.

Elaboración: Gerencia de Orientación y Servicios - Intendencia Nacional de Gestión de Procesos - SUNAT

Fuente: SUNAT



Tribunal Fiscal

N° 05951-8-2018

Que el inciso d) del artículo 57° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de cuarta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59° de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que el artículo 45° de la misma ley indica que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias – UIT.

Que el artículo 46° de la citada ley anotaba que de las rentas de cuarta y quinta categorías podían deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) UIT y que los contribuyentes que obtuvieran rentas de ambas categorías solo podían deducir el monto fijo por una vez.

Que el artículo 74° de la referida ley, modificado por Ley N° 30296, establece que tratándose de rentas de cuarta categoría, las personas, empresas y entidades a que se refiere el inciso b) del artículo 71° de dicha Ley, deberán retener con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta el 8% (ocho por ciento) de las rentas brutas que abonen o acrediten. Asimismo, indica que el monto retenido se abonará según los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el segundo párrafo del artículo 86° de la citada ley, señala que las retenciones efectuadas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 74° de la misma ley podrán ser aplicadas por los contribuyentes a los pagos a cuenta mensuales, que deban efectuar conforme a este artículo. Solo estarán obligados a presentar declaración por el pago a cuenta mensual en los casos en que las retenciones no cubrieran la totalidad de dicho pago a cuenta.

Que el artículo 87° de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, precisa que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. Además, señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que de otro lado, de acuerdo con el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 233-2008/SUNAT, tratándose de la prestación de servicios generadores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, el comprobante de pago deberá ser emitido y otorgado en el momento que se perciba la retribución y por el monto de la misma.

Que en el caso de autos se tiene que mediante Formulario 1649 N° 30562478 (foja 1), presentado el 10 de noviembre de 2017, el recurrente solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta – Persona Natural – Rentas de Trabajo del ejercicio 2016, por el importe de S/ 364,00, a que se refiere la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Rentas de Trabajo del ejercicio 2016 presentado con el Formulario PDT 703 N° 750396139.

Que a través de la Resolución de Intendencia N° 0241800816814/SUNAT de 18 de diciembre de 2017 y Anexo (fojas 2 y 3), la Administración declaró improcedente la devolución solicitada, al considerar que el recurrente tenía un menor importe de retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría sobre la base de la información obrante en sus sistemas, por lo que determinó la inexistencia de un pago indebido o en exceso, y por el contrario estableció un saldo a favor del fisco ascendente a S/ 532,00.

[Firmas manuscritas] 2 *[Sello circular]*



Tribunal Fiscal

Nº 05951-8-2018

Que al no encontrarse de acuerdo con la citada resolución de intendencia, el recurrente formuló recurso de reclamación el 23 de enero de 2018 (fojas 9 a 11) al que adjuntó los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-8 y E001-9, emitidos a Servicios Esp. y Logística en General S.A. (fojas 5 y 6).

Que la Administración a través de la resolución apelada declaró infundada la reclamación interpuesta, la cual constituye la materia de grado.

Que ahora bien, obra a fojas 23 y 24 la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Rentas de Trabajo del ejercicio 2016, presentada por el recurrente mediante Formulario PDT 703 N° 750396139, en la que consignó que había obtenido rentas de cuarta y quinta categoría de dicho período por los importes de S/ 24 588,00 (casilla 107) y S/ 27 336,00 (casilla 111), siendo que a la primera dedujo el monto de S/ 4 918,00 (casilla 507) (correspondiente al 20% de dicha renta bruta¹) y luego de ello al saldo de esta adicionado con las rentas de quinta categoría dedujo el monto de S/ 27 650,00 (casilla 511) (por concepto de la deducción legal de hasta 7 Unidades Impositivas Tributarias – UIT), determinando una renta neta imponible ascendente a S/ 19 356,00 (casilla 517), a través de la cual determinó un impuesto resultante según escala por la suma de S/ 1 548,00 (casilla 120), contra el cual aplicó las retenciones efectuadas en el ejercicio por un total de S/ 1 912,00 (casilla 130), determinando un saldo a su favor de S/ 364,00 (casilla 141).

Que en la resolución apelada la Administración efectúa la reliquidación del Impuesto a la Renta – Rentas de Trabajo del ejercicio 2016, y señala que según la declaración jurada citada precedentemente, el recurrente determinó rentas de cuarta y quinta categoría de dicho período por los importes de S/ 24 588,00 y S/ 27 336,00, respectivamente, que a la primera dedujo el monto de S/ 4 918,00 (correspondiente al 20% de dicha renta bruta) y luego de ello al saldo de esta adicionado con las rentas de quinta categoría dedujo el monto de S/ 27 650,00 por concepto de la deducción legal de hasta 7 UIT, determinando una renta neta imponible de S/ 19 356,00, y un impuesto según escala de S/ 1 548,00, contra el cual aplicó las retenciones del ejercicio equivalente a S/ 1 016,00, este último importe difiere de lo declarado por el recurrente, determinado un saldo a favor del fisco de S/ 532,00.

Que como puede apreciarse, el asunto controvertido se circunscribe a establecer si corresponde la devolución de la suma de S/ 364,00, en atención a los ingresos percibidos en el ejercicio 2016 y a las retenciones efectuadas por su agente de retención por servicios que califican como rentas de cuarta categoría (Servicios Esp. y Logística en General S.A.)².

Que obra a foja 32 el Requerimiento de Fondo N° 0260550089841, notificado el 21 de febrero de 2018 en el domicilio fiscal del recurrente³, mediante cedulón (fojas 33 y reverso)⁴ a través del cual, la Administración solicitó al recurrente que presentara Certificados de Retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría emitidos durante el ejercicio 2016, dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de notificación. Cabe señalar que, si bien el recurrente señala que el referido requerimiento no se le notificó en el buzón

¹ Conforme con el artículo 45° de la Ley del Impuesto a la Renta, que refiere que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de aquella, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

² Tanto la Administración como el recurrente señalan que el agente retenedor fue Servicios Esp. y Logística en General S.A. no existiendo otro agente retenedor, no siendo materia de discusión.

³ Conforme se advierte del Comprobante de Información Registrada (foja 81).

⁴ En atención a que el domicilio estuvo cerrado, consignado el notificador su nombre y firma y dejando constancia que procedió a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y a dejar los documentos debajo de la puerta, según lo preceptuado por el inciso f) del artículo 104° del citado código, que dispone que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio, y los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal. Agrega dicha norma que el acuse de la notificación por cedulón deberá contener como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Fecha en que se realiza la notificación; (v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación; (vi) Número de cedulón; (vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación; y, (viii) La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

2 2 8 3

Folios N° 97
Tribunal Fiscal
Secretaría - Sala 8



Tribunal Fiscal

N° 05951-8-2018

electrónico, ello no exime de que la modalidad empleada por la Administración se encuentre con arreglo a ley conforme a lo señalado previamente.

Que asimismo mediante Requerimiento a Terceros N° 0260550089842 (foja 30) notificado el 20 de febrero de 2018 mediante cedula (fojas 31 y reverso)⁵, se solicitó al contribuyente Servicios Esp. y Logística en General S.A., que señalara por escrito si pagó rentas de cuarta categoría al recurrente, indicando el número de documento, fecha de emisión, tipo de servicios recibido e importes, correspondientes al ejercicio 2016; copias de los documentos que sustenten los pagos realizados al recurrente, tales como cheques, vouchers, constancias de depósitos en cuenta corriente, etc., siendo que en caso dichos pagos hayan sido realizados en efectivo, debían presentar copias de los folios del Libro Caja donde se encuentre registrado el pago; y que presentaran copias certificadas del Certificado de Retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría otorgado al recurrente por los servicios brindados en el ejercicio 2016; dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de notificación.

Que ahora bien conforme lo señalado por la Administración y se advierte de autos no existe respuesta ni por parte del recurrente ni de Servicios Esp. y Logística en General S.A.

Que no obstante, de lo expuesto se tiene que el recurrente declaró como renta bruta de cuarta categoría del ejercicio 2016 la suma de S/ 24 588,00, la que correspondería a los servicios relacionados a los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-2 a E001- 9, emitidos a Servicios Esp. y Logística en General S.A.⁶; sin embargo, la Administración, pese a considerar el total de los ingresos para la determinación de la renta bruta de cuarta categoría, no hace lo mismo en relación a las retenciones vinculadas a los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-8 y E001-9.

Que si bien la Administración a efecto de verificar la procedencia de la devolución solicitada por el recurrente efectuó requerimientos, se tiene que en el efectuado a este únicamente solicitó copia de los certificados de retención, siendo que de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones N° 08247-8-2012, 10533-4-2011, 04084-1-2006, 07907-2-2004, 07858-4-2004, entre otras, el hecho que los agentes de retención de cuarta y quinta categoría no cumplan con hacer entrega de los referidos certificados no significa que los mismos no hayan procedido a efectuar la retención respectiva y que por tal razón la Administración no puede limitarse a sustentar sus conclusiones en la existencia y/o exhibición del referido certificado.

Que ahora bien, del reporte que obra a foja 55 se tiene que el Recibo por Honorario Electrónico N° E001-8 habría sido pagado recién el 27 de enero de 2017 y que en dicho ejercicio se habría declarado y efectuado la retención mediante Formulario PDT 601 N° 771665265 por el importe de S/ 268,80.

Que como puede advertirse, previamente corresponde determinar a qué ejercicio gravable se atribuyen los ingresos, y respectivas retenciones, vinculados a los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-8 y E001-9 en atención al criterio de lo percibido establecido en el inciso d) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y considerando además lo establecido en el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en ese sentido, la actividad probatoria efectuada para tal efecto ha sido insuficiente ya que la Administración solo se ha basado en la información de sus sistemas, no obstante, que conforme se advirtió precedentemente en el caso de autos correspondería adicionalmente determinar a qué ejercicio gravable corresponde los ingresos percibidos vinculados a los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-8 y E001-9, por lo que considerando ello y de conformidad con el principio de verdad material⁷, corresponde

⁵ En atención a que el domicilio estuvo cerrado, consignado el notificador su nombre y firma y dejando constancia que procedió a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y a dejar los documentos debajo de la puerta, según lo preceptuado por el inciso f) del artículo 104° del citado código.

⁶ Siendo que a foja 70 se advierte que la suma de los indicados recibos ascienden al monto determinado; es decir, S/ 24 588,00.

⁷ En virtud del principio de verdad material, recogido por el numeral 1.11 del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de

[Firmas manuscritas] 4



Tribunal Fiscal

Nº 05951-8-2018

revocar la apelada a fin que la Administración, además de tener en cuenta la documentación que obra en autos⁸, efectúe un nuevo requerimiento al recurrente a fin de que, entre otros, señale en qué fecha percibió la retribución vinculada a las rentas de cuarta categoría declaradas en el ejercicio 2016, además de presentar la documentación sustentatoria que considere pertinente con relación a dichos ingresos (vouchers, cheque, abono en cuenta, transferencia, etc.); asimismo, realizar cualquier otra actividad probatoria tendiente a establecer el monto total de los ingresos percibidos por el recurrente durante el año 2016, así como las retenciones efectuadas en dicho ejercicio⁹, a fin de establecer la procedencia o no de la devolución solicitada, debiendo emitir en consecuencia un nuevo pronunciamiento.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Ruiz Abarca e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0260140158491/SUNAT de 30 de abril de 2018, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


RUIZ ABARCA
VOCAL


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
FS/RM/LCM/gys

motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

⁸ Incluyendo aquella que obra a foja 55.

⁹ Debiendo precisarse que si del análisis integral de la documentación que obra en autos y la solicitada en virtud a lo dispuesto por la presente resolución, determina que los ingresos vinculados a los recibos por honorarios en controversia corresponden ser imputados al ejercicio 2017, ello deberá ser tomado en cuenta para atender a la solicitud de devolución por el Impuesto a la Renta – Persona Natural – Rentas de Trabajo del ejercicio 2016 y no solo desconocer las retenciones vinculadas.