

¿La intención es lo que cuenta?

Acerca de la determinación de la obligación tributaria bajo métodos presuntivos

Daniel Arana Yances^(*)

1. Introducción

Como sabemos, la determinación tributaria constituye uno de los aspectos de mayor relevancia en el estudio del fenómeno tributario, por constituir el acto mediante el cual se declara formalmente la existencia y cuantía de la obligación tributaria, derivada de la incidencia de la norma tributaria, pudiendo ser realizada tal determinación tanto por el contribuyente como de oficio por la propia Administración Fiscal.

En relación con este último tipo de determinación, es del caso señalar que, como regla general, la misma debe ser practicada sobre base cierta, esto es, basándose en la Administración Tributaria en elementos que le permitan conocer directamente el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. No obstante ello, tanto la falta de cooperación por parte de numerosos contribuyentes, como las brechas de incumplimiento tributario verificadas en la actualidad, han motivado que, ante tales situaciones y, para propósitos de evitar que el Estado deje de percibir los fondos correspondientes, el legislador otorgue al ente recaudador la facultad de tomar, en forma discrecional, decisiones administrativas que considere más convenientes para el interés público, dentro del marco establecido por la Ley.

En efecto, la constante búsqueda del incremento de la presión tributaria en los países de América Latina, ha venido trayendo consigo el no poco frecuente efecto colateral de la vulneración de los derechos constitucionales de sus contribuyentes, respondiendo dicha consecuencia no solo a la recurrente implementación de tributos anti técnicos, sino también, entre otros factores, a la utilización abusiva de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Teniendo en consideración el escenario descrito, resulta necesario analizar la aplicación de los criterios que orientan la determinación fiscal realizada en forma presuntiva. Las principales herramientas de

las que se vale la Administración Tributaria para llevar adelante dicha modalidad de determinación son las presunciones legales como las ficciones jurídicas, en tanto que ambas figuras constituyen una medida de seguridad frente a eventuales actividades a través de las cuales inescrupulosos sujetos intenten soslayar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El propósito del presente artículo es efectuar una descripción de las presunciones legales y ficciones del Derecho, tanto a través de su aplicación en el sistema tributario nacional como desde la perspectiva jurisprudencial observada en los recursos de apelación resueltos por el Tribunal Fiscal, última instancia administrativa en materia tributaria, sin dejar de lado el análisis doctrinario que merece cada una de las mencionadas instituciones, esbozando además conclusiones y recomendaciones que pueden ser recogidas por nuestros legisladores con motivo de una próxima reforma tributaria.

2. Presunciones y ficciones jurídicas

Toda vez que nuestra legislación adolece del defecto de no establecer en forma clara y precisa una definición de presunción legal ni establecer sus características, efectos y parámetros de utilización, resulta obligatorio recurrir a reconocidas posiciones doctrinarias, las mismas que, como mostraremos a continuación, convergen en el razonamiento que las presunciones califican como consecuencias de un hecho conocido que son extraídas por el legislador o por quien juzga, con la finalidad de llegar a un hecho desconocido.

Al respecto, Josserrand⁽¹⁾ define a las presunciones como “consecuencias que la Ley o el magistrado extraen de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido”, mientras que por su parte, Pérez de Ayala⁽²⁾ señala a las mismas como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho

(*) Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Piura.

(1) JOSSERAND, Louis. *Derecho Civil*. Tomo II. Volumen I. Buenos Aires: Jurídicas Europa-América, Bosch y Compañía, 1950.

(2) PÉREZ DE AYALA, J.L. *Memoria de la Asociación de Derecho Fiscal Español*. Madrid. 1968. p. 162.

no probado". En esa misma línea Becker⁽³⁾ describe a la presunción como "el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho conocido cuya existencia es probable".

De la observación de las aseveraciones reproducidas, es de advertirse que, en general, no obstante poseer la característica de dispensar de prueba a quien las invoca, una presunción legal puede ser susceptible de ser destruida por medio de la oposición de elementos probatorios que acrediten su falsedad, siendo conocida esta clase de presunción como *iuris tantum* o presunción legal relativa. Asimismo, en un grado de mayor intensidad, existen también presunciones que muestran nula permeabilidad a las pruebas que los operadores pretendieran oponer, operando de pleno derecho y sin admitir ningún tipo de prueba dirigida a desvirtuar el hecho presumido contenido en ellas, siendo tal modalidad de presunción denominada *iuris et de iure* o presunción legal absoluta, confundida a menudo con la ficción jurídica.

Efectivamente, la diferencia entre ambas figuras estriba en el hecho que mientras la presunción legal absoluta parte de un hecho cierto, probado y verdadero para arribar a otro hecho desconocido pero probable, la ficción se respalda en una irrealidad, no basándose en el mundo fenoménico, toda vez que solamente es una creación del legislador cuya finalidad es fijar una verdad jurídica ajena a la verdad real, la misma que pasa a ser irrelevante y carente de eficacia, atribuyéndose efectos solo a aquellas circunstancias que son factibles únicamente desde dicha ficción legislativa.

No obstante la premisa antes indicada, un sector de tratadistas -como por ejemplo Hedemann⁽⁴⁾- califica a la presunción legal absoluta como especie de ficción jurídica, en vista que tanto la presunción absoluta como la ficción se caracterizan por la ausencia de prueba en contrario. Consideramos que este razonamiento en la actualidad ha sido ampliamente superado, toda vez que, como lo mencionáramos anteriormente, el elemento diferenciante se encuentra en las características reveladas por los elementos que sirven de punto de partida a dichas figuras, toda vez que mientras que la presunción es la consecuencia jurídica extraída de un hecho que se tiene por existente, la ficción se funda en un hecho conscientemente inexistente. La presunción absoluta busca suplir la insuficiencia de la prueba directa, mientras que la ficción responde a exigencias del sistema jurídico⁽⁵⁾.

Asimismo, tampoco compartimos aquel criterio a través del cual algunos estudiosos consideran que las presunciones absolutas no son susceptibles de

calificar como presunciones, debido a que al no admitir prueba en contrario, son auténticas normas jurídicas que por un erróneo enfoque, debido casi siempre a razones históricas, reciben esta incorrecta formulación⁽⁶⁾. Entendemos que, no obstante la naturaleza aparentemente indestructible de las presunciones *iuris et de iure*, subsiste en ellas la posibilidad de que el hecho presumido que contienen pueda ser atacado por el sujeto afectado por ellas, toda vez que, por ostentar la naturaleza de presunciones, estas obligatoriamente deben demostrar que el hecho sobre el cual se encuentran respaldadas es cierto, probado y verdadero.

Sin perjuicio de las consideraciones mencionadas, no todo aspecto de la ficción jurídica puede ser calificado como negativo, toda vez que, por ejemplo en el ámbito tributario, la misma puede facilitar, agilizar o acelerar la gestión y recaudación del tributo, en casos en los que, de no haberse establecido dicha ficción, hubiera podido resultar demandante en exceso lograrlo⁽⁷⁾.

Como consecuencia de las ideas vertidas en los párrafos precedentes, arribamos a la conclusión que tanto presunciones legales como ficciones jurídicas son categorías manifiestamente distintas entre sí, toda vez que mientras que la presunción exige como punto de partida un hecho cierto que concluya en otro altamente probable, la ficción se funda en una creación que por lo general constituye una negación de la realidad, ensanchando el ámbito de aplicación de la norma, sin que esta sea modificada⁽⁸⁾.

3. Aplicación de las presunciones y las ficciones jurídicas en el Derecho Tributario peruano

Como ha podido apreciarse en la sección anterior del presente trabajo, los conceptos utilizados para efectos de analizar en forma genérica las presunciones y las ficciones tributarias provienen del Derecho Común, habida cuenta que el Derecho Tributario no cuenta con definiciones o principios propios relacionados con tales figuras jurídicas. Así las cosas, no debe resultar extraño al lector observar que las diferentes presunciones tributarias comprendidas en nuestra legislación tributaria se respalden en las directrices previamente estudiadas, para propósitos de su aplicación en el Derecho Fiscal.

En principio, es de tenerse en cuenta que, para propósitos de la determinación de la obligación tributaria, la aplicación tanto de presunciones legales como de ficciones jurídicas, debe ser de orden eminentemente subsidiario, esto es, previamente a aplicar el método de determinación sobre base presunta, el ente

(3) BECKER, Alfredo Augusto. *Teoría General de Direito Tributario*. Sao Paulo. 1963. p. 463.

(4) HEDEMANN. *Las presunciones en el derecho*. Madrid, 1931. p. 217.

(5) ALSINA, H. *Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial*. Buenos Aires, 1942. p. 519.

(6) Como lo afirma MUÑOZ SABATÉ, Luis. *La técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*. Barcelona: Praxis. p. 96.

(7) PEREZ DE AYALA. *Las ficciones en el derecho tributario*. p. 15.

(8) DE RUGGIERO, Roberto. *Instituciones de Derecho Civil*. Tomo I. Madrid: Instituto Reus, 1979. p. 151.

fiscalizador debe agotar toda posibilidad de conocer el hecho imponible y su cuantía en forma directa, es decir, bajo el método de determinación sobre base cierta. Consecuentemente, la supletoriedad en la aplicación de los mecanismos presuntivos se ve justificada en la existencia de una carencia de colaboración por parte del contribuyente para con la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria, sea distorsionando u ocultando circunstancias que impidan a esta efectuar la determinación de la obligación tributaria con normalidad.

Adicionalmente a lo antes mencionado, no podemos dejar de advertir que, en materia tributaria, además de constituir verdaderas técnicas para reconstruir la materia imponible, las presunciones permiten reprimir desde sencillas infracciones administrativas hasta tentativas de fraude a la ley, facilitando así la recaudación de tributos, brindando además solución a situaciones inciertas, en función a pautas predeterminadas que permite dar por ocurrido el hecho imponible, aun cuando no sea factible concluir en su certeza. En ese sentido, tanto el Código Tributario peruano, como la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) e Impuesto General a las Ventas (IGV) contemplan supuestos que posibilitan la aplicación de presunciones, señalando que solo se puede probar en contrario contra tales supuestos y no contra presunciones propiamente dichas, recogiendo de tal manera presunciones legales absolutas (*iuris et de iure*).

3.1. Presunciones y ficciones relacionadas con el Impuesto a la Renta

De la revisión del texto de la LIR, podemos advertir que dicho cuerpo normativo reúne no solamente presunciones relativas y absolutas sino también ficciones jurídicas cuyos efectos tributarios son de significativa importancia.

En efecto, entre las principales presunciones que recoge la LIR, debemos destacar supuestos como la renta presunta por cesión de bienes muebles y arrendamiento de predios, presunción de intereses, presunción de rentas de actividades parte en el país y parte en el extranjero y valor de mercado.

3.1.1. Rentas presuntas por la cesión de bienes muebles, arrendamiento de predios y préstamos de dinero

Respecto de la cesión de bienes muebles, la LIR, a través del inciso h de su artículo 28 contempla que, de efectuarse dicha cesión a otros sujetos generadores de rentas de tercera categoría a título gratuito, precio no determinado o a un precio inferior al de la costumbre de la plaza, se presumirá en forma absoluta que la misma genera una renta anual no menor al 6% del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio de los bienes cedidos. Asimismo, dicho artículo indica que se presume que los bienes muebles han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario

a cargo del cedente de los bienes, en cuyo caso la renta presunta se calculará en forma proporcional al número de meses del ejercicio por los cuales se hubiera cedido el bien; siendo de cargo del contribuyente la prueba que acredite el plazo de la cesión.

En forma similar al caso antes planteado, la norma tributaria presume también la existencia de una renta ficta de predios cuya ocupación haya sido cedida por su propietario gratuitamente o a precio no determinado, siendo la misma equivalente al 6% del valor del predio, declarado en el autoavalúo correspondiente al impuesto predial.

Del análisis de las presunciones mencionadas, es posible apreciar que ambas contienen tanto una presunción absoluta como una presunción relativa. En efecto, la presunción de una renta presunta no menor a un porcentaje equivalente al costo de los bienes cedidos, es una presunción de carácter absoluto pues expresamente menciona que no admite prueba en contrario, mientras que la cesión presunta por todo un ejercicio gravable o en forma gratuita o por precio no determinado, es de carácter relativo, al ser posible oponer prueba en contrario por parte del deudor tributario.

Por otro lado, análogamente a los casos antes señalados, en relación con el tratamiento de los préstamos en dinero, se establece en el artículo 26 de la LIR una presunción relativa respecto de aquellas habilitaciones que se otorguen bajo cualquier denominación, naturaleza, forma o razón, para cuyo efecto se entenderá que tales operaciones de mutuo dinerario devengan un interés no menor a la tasa activa de mercado promedio en moneda nacional (TAMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros. Sin embargo, esta regla general presuntiva solo resulta de aplicación en los casos en que no exista vinculación entre quienes intervienen en la operación de préstamo.

En efecto, la presunción relativa antes indicada puede tornarse en absoluto en el escenario en que los sujetos intervinientes en la relación obligacional sean partes vinculadas, toda vez que el último párrafo del artículo precitado establece que de verificarse tal vinculación, resultarán de aplicación las normas de precios de transferencia contenidas en el artículo 32-A de la LIR, enervando así la posibilidad de desvirtuar la presunción de intereses mediante los libros de contabilidad del deudor.

De la observación de la situación mencionada, puede colegirse que, de efectuarse un mutuo dinerario a título gratuito entre empresas conformantes de un conjunto económico, la presunción inicialmente contenida en la normatividad del impuesto pasará a convertirse en una fórmula jurídica a través de la cual ya no se conjeturará la existencia de intereses sino la cuantía de los mismos, aplicando para ello las reglas de valor de mercado

pertinentes. Resulta así evidente que tal coyuntura trae consigo significativas complicaciones y sobrecostos para el contribuyente, habida cuenta que el mismo deberá obtener un estudio técnico de precios de transferencia que paradójicamente revele el valor de mercado de intereses correspondientes a un préstamo efectuado gratuitamente.

3.1.2. Presunción de rentas de actividades parcialmente realizadas en el país por sujetos no domiciliados

Mientras que las presunciones referidas en el acápite anterior se caracterizan por incidir tanto en la configuración del hecho imponible como en la determinación de la base de cálculo del impuesto de cargo del contribuyente, existen presunciones que solo recaen en el cálculo de la obligación tributaria correspondiente a sujetos no domiciliados.

Efectivamente, en línea con lo anterior, mediante el artículo 48 de la LIR se presume en forma absoluta que los contribuyentes no domiciliados y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen las actividades contenidas en dicho dispositivo, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes fijados para el efecto.

Así, por ejemplo, si se contratara a una empresa naviera no domiciliada para propósitos de transportar mercancías desde el Perú hacia el exterior, estaríamos frente a un servicio realizado parcialmente en territorio nacional, toda vez que el servicio se inicia en un puerto nacional y concluye en un punto de llegada en otro país. En dicho escenario, al haberse prestado tal servicio parcialmente en el Perú, corresponderá gravar en forma parcial la renta obtenida por el sujeto no domiciliado, aplicando para ello la tasa general del 30% tomando como base imponible el 2% de la retribución pactada.

No obstante lo anterior, si en cambio se contratara al mismo sujeto no domiciliado para que efectúe a una empresa domiciliada un servicio de flete marítimo en la modalidad de cabotaje⁽⁹⁾ desde el puerto del Callao hacia uno similar ubicado en Piura, tal servicio de transporte marítimo no será susceptible de la aplicación de las presunciones antedichas, toda vez que constituirá un servicio prestado íntegramente en territorio nacional, debiendo afectarse con el impuesto el íntegro de la remuneración a abonarse al sujeto no domiciliado.

Consecuentemente con lo anterior, no obstante constituir una tautología el afirmar que se debe recurrir a las presunciones aplicables a los servicios prestados parcialmente en el país por sujetos no domiciliados en aquellas situaciones en las que el servicio no se preste en su totalidad en

territorio nacional, para propósitos didácticos conviene señalar que tal situación práctica pone de manifiesto una vez más que solo es posible aplicar presunciones cuando, partiendo de un hecho cierto (servicio prestado al menos en parte en el país) se pretende esclarecer un hecho incierto (el importe de la renta obtenida por el sujeto no domiciliado por concepto del servicio prestado).

3.1.3. Valor de mercado

La aplicación del concepto de valor de mercado en la legislación del impuesto a la renta importa otra presunción absoluta, caracterizada también por incidir solamente en la determinación de la base de cálculo del impuesto, mas no así en la configuración del hecho imponible.

En efecto, tal presunción puede calificarse como una institución “omnipresente” en la legislación tributaria nacional, toda vez que resulta de obligatoria observancia que toda operación se efectúe a valor de mercado, a efectos de evitar subvaluaciones o sobrevaluaciones que sean susceptibles de beneficiar a los agentes económicos en desmedro de la recaudación fiscal.

En ese sentido, al referirnos al valor de mercado resulta poco menos que inevitable citar el artículo 32 de la LIR, en la cual se señala que en el caso de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y demás prestaciones, “para efectos del impuesto”, será el de mercado.

Hemos resaltado intencionalmente la idea antes mencionada con la finalidad de enfatizar una controversia no poco frecuente, originada por la aplicación de la norma antes referida, no solo para efectos del impuesto a la renta como lo refiere el texto subrayado, sino también cuando dicho precepto se utiliza para efectos de otros impuestos, como ocurre por ejemplo al relacionar la norma de valor de mercado con el tratamiento de los servicios gratuitos respecto del IGV. Efectivamente, en la práctica ha sido posible verificar que ha abonado en favor de tal problemática el tercer párrafo del artículo 32 de la LIR, al prescribir que la norma de valor de mercado resulta también de aplicación para el IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), salvo para la determinación del saldo a favor materia del beneficio (SFMB) o compensación.

Sobre el particular, previamente a efectuar nuestro análisis de la situación planteada, consideramos insoslayable advertir que existen posiciones que, a nuestro juicio, erróneamente afirman que la aplicación del párrafo antes mencionado pone fin a la prestación de servicios gratuitos para propósitos tributarios.

Al respecto, es del caso advertir que en nuestra opinión el mencionado tercer párrafo del artículo 32

(9) Navegación o tráfico marítimo que se realiza sin perder de vista la costa.

no enerva la inafectación de los servicios gratuitos respecto del IGV, toda vez que la normatividad de dicho impuesto no ha establecido ficción legal que incorpore dentro del campo de aplicación de dicho impuesto a los servicios gratuitos.

Lo anteriormente señalado se ve reforzado además en el hecho que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley del IGV, es una prestación de servicios gravada con el impuesto aquella por la cual se percibe una retribución o ingreso, esto es, que sea una prestación a título onerosa. Así las cosas, del análisis de las normas referidas, se advierte que, al no percibirse retribución o ingreso en los servicios prestados a título gratuito, los mismos no se encuentran gravados con el IGV y, en consecuencia, no les resulta a estos de aplicación la presunción de valor de mercado contenida en el artículo 32 de la LIR.

4. Evolución de las principales presunciones tributarias contenidas en el Código Tributario peruano

Durante los últimos años, como respuesta a la creciente informalidad de ciertos sectores de contribuyentes, ha podido verificarse una utilización en algunas ocasiones hasta desmesurada del método de determinación sobre base presunta por las autoridades fiscales. En efecto, no obstante la excepcionalidad que debe caracterizar a dicho método de cuantificación de la obligación tributaria, una estadística recientemente obtenida del sitio web del Tribunal Fiscal, tomando como períodos de muestra los ejercicios gravables 1996 a 2005, registra durante dicho período de tiempo más de 500 resoluciones emitidas por dicho ente administrativo, resolviendo casos relacionados con presunciones, esto es, a razón de aproximadamente 60 casos por año, habiendo sido cerca de la mitad de ellas resueltas a favor de la Administración Tributaria.

A continuación nos referiremos a la forma en que han venido evolucionando las principales presunciones legales contenidas en el Código Tributario peruano.

4.1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en los Registros de Ventas y/o Compras, o en su defecto, en las Declaraciones Juradas cuando no se presentan dichos registros

Con referencia a las presunciones contenidas en los artículos 66 y 67 del Código Tributario, debe prestarse especial atención al hecho que, de acuerdo con el nuevo texto de los dispositivos precitados, la Administración Tributaria se encontraría habilitada para aplicar mecanismos presuntivos en aquellos casos en los cuales el deudor tributario no exhiba los registros de ventas y/o compras.

En efecto, dicha nueva causal para la aplicación de presunciones se encuentra vigente

desde el 1 de enero de 2004, toda vez que el contenido original de los referidos artículos no concedía a SUNAT la posibilidad de utilizar la determinación sobre base presunta cuando el contribuyente no le exhibiera la mencionada documentación en el plazo fijado en el requerimiento.

Al respecto, consideramos que la disposición legal antes referida vulneraría el derecho de prueba de los contribuyentes, toda vez que resulta evidente que la norma en cuestión persigue allanar aun más el camino a la Administración Tributaria para utilizar su facultad discrecional hasta extremos insospechados, considerando que en la actualidad la SUNAT viene otorgando a los contribuyentes plazos muy reducidos para la presentación de los libros y/o registros que contienen información relacionada con la generación de obligaciones tributarias.

En ese sentido, entendemos que la solución a tal situación problemática no pasaría por el otorgamiento de prórrogas sobre los plazos ya concedidos al sujeto fiscalizado, sino más bien por un mayor conocimiento, por parte del auditor tributario, de las actividades de la empresa sujeta a evaluación fiscal, de manera que le permita emitir su requerimiento de información contemplando un plazo razonable para la reunión de los datos solicitados en el mismo. La recomendación expuesta se basa en que numerosas empresas muestran justificables demoras en la obtención de los elementos requeridos, por ejemplo en aquellos casos en los que la contabilidad ha venido siendo llevada por un *outsourcing*, deterioro de la información contenida en medios informáticos, significativo volumen de información almacenado en el sistema contable y no impreso al momento de la fiscalización, entre otros.

A mayor abundamiento, resulta pertinente comentar también que otro frente en el cual se favorece la potestad discrecional del ente recaudador está constituido por la facultad que tiene el mismo de determinar el valor de la omisión, tomando como parámetro el margen de utilidad consignado en la declaración anual del impuesto a la renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar al de la empresa fiscalizada.

Consideramos que la posibilidad de utilizar resultados de terceros al momento de aplicar métodos presuntivos constituye una práctica eminentemente anti técnica, toda vez que asumir como válida tal metodología equivaldría a negar la posibilidad de que circunstancias particulares de un negocio, originen a este efectos tributarios singulares. Nuestra aseveración encuentra sustento en la práctica cotidiana, pues en el mercado se observan heterogéneos y variados procesos y costos de producción, los mismos que usualmente responden a factores como tipo de actividad, público objetivo, recursos económicos, estrategias empresariales, técnicas de marketing, entre otros, que influyen

significativamente en el resultado financiero y tributario de los diferentes agentes económicos.

De la apreciación del escenario planteado, no puede menos que admitirse que el legislador ha configurado en cierto modo una presunción absoluta, toda vez que del texto de la norma en comentario no se desprende la posibilidad de que tal método presuntivo deje de aplicarse como consecuencia de la observación de las características peculiares de la actividad empresarial del contribuyente en fiscalización, no admitiéndose entonces la oposición de prueba en contrario.

Consecuentemente, estimamos positivo que en una próxima reforma tributaria se efectúen modificaciones al tratamiento de estas presunciones, permitiendo al contribuyente desvirtuar las mismas mediante la demostración de las circunstancias propias de su negocio que motivaron la obtención de un índice menor al de otras empresas similares.

4.2. Presunción de ventas omitidas por diferencia de inventario

Como sabemos, el artículo 69 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a practicar esta metodología cuando surjan diferencias entre el resultado del inventario por ella practicado y aquel mostrado por el contribuyente en sus libros contables, pudiendo clasificarse tales diferencias, en forma general, en faltantes o sobrantes de inventario.

En efecto, los referidos faltantes y sobrantes detectados como consecuencia del inventario fiscal practicado, implican la verificación de existencias en defecto o en exceso, respecto de aquellas que figuran en libros. En ese sentido, el defecto o faltante de existencias implicará aplicar la presunción de ingresos no contabilizados, mientras que el exceso o sobrante de inventario motivará la presunción de compras y ventas no registrados ni soportados en comprobantes de pago, toda vez que ante dichas inexactitudes la Administración Tributaria asumirá que el contribuyente lleva una actividad comercial paralela y encubierta respecto de la cual no viene cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

No obstante no ser el objetivo del presente artículo analizar en detalle las diferentes técnicas de inventario a las que puede recurrir la Administración Tributaria, a título únicamente ilustrativo referimos los tres tipos de inventario que en virtud de lo establecido en el Código Tributario pueden ser utilizados por SUNAT para propósitos de determinar la cuantía de la obligación tributaria, tales modalidades de inventario son:

a) Inventario físico; 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 Tributaria;

b) Inventario por valorización; si por causa imputable al deudor tributario, no se puede determinar la diferencia de inventarios conforme al procedimiento

de inventario físico, la Administración Tributaria podrá determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente; y,

c) Inventario documentario; se aplica cuando la Administración Tributaria determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva. En este caso se presumirán ventas omitidas, las que serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

En relación con la presunción en comentario, debemos comentar que si bien las técnicas de inventario antes referidas pueden ayudar a la Administración Tributaria a determinar con importante grado de aproximación la existencia de operaciones no declaradas, no es menos cierto que tal práctica puede dar también como resultado la determinación de inexistentes faltantes o sobrantes de inventario, teniendo en consideración que tales diferencias no solo pueden deberse a operaciones intencionalmente no contabilizadas sino también a errores involuntarios al momento de despachar las existencias, esto es, entregando unos bienes en lugar de otros, o de igual manera por existir deficiencias en los sistemas de control del ingreso de las existencias a los almacenes de la empresa.

Consideramos que, en armonía con las ideas antes mencionadas, previamente a la aplicación de presunciones por diferencias de inventario, el auditor fiscal debe buscar no solo estar familiarizado con el proceso productivo del fiscalizado (a través de inspecciones de planta, entrevistas con personal pertinente, planificación estratégica, etcétera), sino también, ante la detección de tales diferencias, indagar si las mismas efectivamente responden a errores no deseados en el tratamiento de las existencias o a verdaderas prácticas informales dirigidas al incumplimiento tributario, de manera que se evite incurrir en arbitrarias y abusivas acotaciones.

Finalmente, no podemos concluir nuestros comentarios a este método presuntivo sin antes mencionar nuestra crítica al facilismo mostrado en el inventario documentario (denominado también "compulsa de inventario") introducido en el Código Tributario, toda vez que dicho método no constituye un verdadero trabajo de inventario, sino solamente un trabajo de escritorio en el cual el fiscalizador no toma contacto con los bienes que desea verificar, "inventariando" solo revisando libros y registros contables inclusive sin constituirse en las oficinas del contribuyente. Asimismo, resulta criticable también el hecho que las diferencias resultantes de tal forma de "inventario" no vienen siendo clasificadas por la SUNAT como faltantes o sobrantes, sino que solamente pasan a engrosar el monto que la Administración Tributaria considera como omitido.

4.3. Presunción de ingresos omitidos a falta de relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios (presunción insumo producto)

Este tipo de presunción tributaria contemplada en el artículo 72 del Código Tributario resulta de aplicación al determinarse diferencias entre las unidades producidas o prestaciones de servicios registradas por el contribuyente, con aquellas determinadas por SUNAT, considerándose los montos presumiblemente omitidos como cifras imputables al periodo fiscalizado en que tales diferencias de inventario se encontraron.

Al respecto, debemos señalar como detalle importante que se ha incluido dentro de esta figura presuntiva por primera vez a la prestación de servicios. Sobre el particular, fluye del análisis de la norma en comentario que los servicios materia de esta presunción son aquellos correspondientes al sector manufacturero, como por ejemplo, los servicios de fabricación por encargo o de maquila, de acuerdo con la lectura del quinto párrafo del artículo precitado. Efectivamente, entendemos que los servicios industriales serían los únicos afectados por esta presunción, habida cuenta que el dispositivo legal comentado establece que para hallar los coeficientes de producción "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", pudiendo entonces colegirse que solo resulta posible solicitar dicha información en empresas cuya actividad comercial sea la transformación en forma preponderante, no debiendo comprenderse en dicho alcance a otros tipos de servicio, pues para tal efecto tendrían expresamente que incluirse otras variables a tenerse en cuenta, como mano de obra, horas efectivas de trabajo, material insumido, etcétera. Asimismo, asumimos que refuerza nuestra tesis (que la presunción involucra solo a los servicios manufactureros) lo contenido en el séptimo párrafo del mencionado artículo 72, en el cual se señala que la administración tributaria, para la aplicación de la presunción, puede utilizar una de las materias primas o envase a embalaje o suministros 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.

Esto puede darse cuando es fácil reconocer que el producto terminado tiene básicamente la composición de un insumo principal y no de la combinación de varios insumos por lo que resultaría razonable la probabilidad de tomar el insumo principal y no todos ellos. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los demás insumos o materiales que se utilicen para la elaboración o la prestación de servicios, pueden ser de un valor significativo frente al insumo principal, como suele ser el caso del costo de los reactivos químicos o inclusive el envase que sirve de presentación según sean las exigencias del mercado o la práctica del mismo. Esto podría ser el caso de la industria de transformación de la madera en muebles en la que definitivamente esta constituye el insumo principal pero, por ejemplo, en la industria de las bebidas gaseosas, la esencia que le da el sabor y característica que la distingue de las demás, es el insumo principal con una cantidad distinta al volumen total pero cuyo costo es el que sirve de base, en muchos casos, para la determinación o fijación de precios de introducción o permanencia en el mercado.

5. Conclusión

No obstante la eventual utilización desmesurada del método presuntivo por un número no significativo de auditores fiscales, consideramos justificada la inclusión de tales mecanismos en nuestra legislación tributaria, siendo recomendable que en una próxima reforma tributaria se opte por una importante flexibilización respecto de las numerosas presunciones absolutas contempladas en ella, permitiendo que por medio de las modificaciones legislativas correspondientes, tales presunciones adquieran carácter relativo, esto es, que la mayoría de ellas admita prueba en contrario, a fin de no conculcar el derecho de defensa del contribuyente.

Asimismo, no resulta menos digna de comentario la labor que ha venido realizando la última instancia administrativa en materia tributaria, esto es, el desempeño del Tribunal Fiscal en la solución de controversias asociadas con la determinación fiscal sobre base presunta, convalidando dicho procedimiento en las situaciones correspondientes y al mismo tiempo cumpliendo también con desestimar la pretensión de la SUNAT de aplicar presunciones en aquellos casos en los que, teniendo a mano todos los elementos requeridos para proceder a determinar la obligación sobre base cierta no cumple con ello, quedando ratificado una vez más que la determinación sobre base presunta no es más que un procedimiento de excepción. 