

CASO PRÁCTICO: DENUNCIA POLICIAL POR PÉRDIDA O EXTRAVÍO DE DOCUMENTOS EN UN PROCESO DE FISCALIZACIÓN

Grupo Empresarial Confecciones S.A.C. es una empresa dedicada a la actividad de confecciones de prendas de vestir. Inició sus operaciones en el 2014 en el Régimen General del Impuesto a la Renta.

En enero 2022 la empresa cambió de domicilio fiscal, por lo cual realizó una mudanza de sus bienes y documentos, sin embargo, extravió sus registros de compras, ventas, libro diario y mayor del periodo 2020.

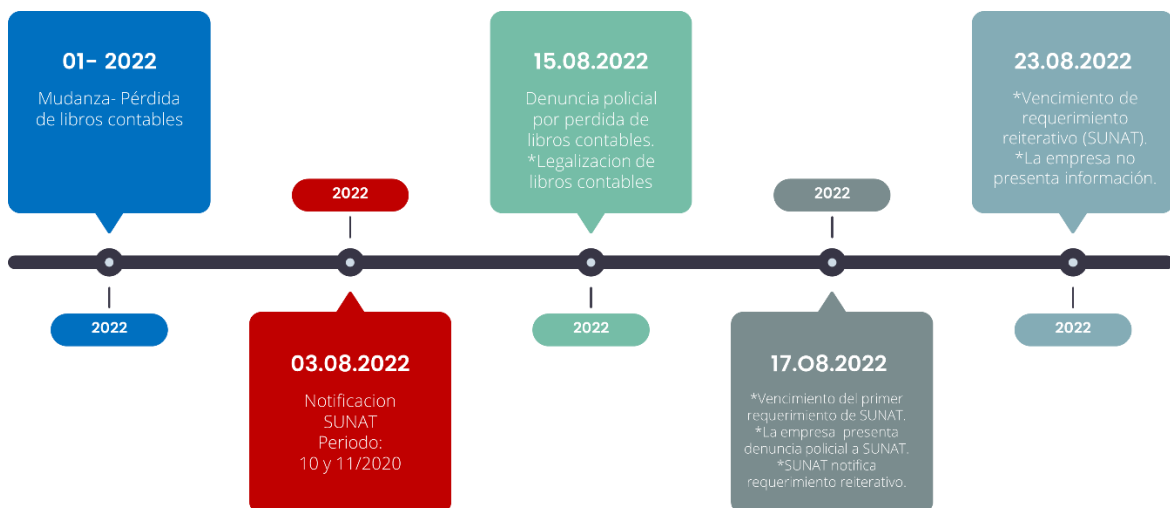
Posteriormente el 03 de agosto 2022, recibe una notificación de la Administración Tributaria (SUNAT), por fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas del periodo octubre y noviembre 2020, siendo el plazo de exhibición de la documentación solicitada el 17 de agosto del 2022.

La empresa al darse cuenta de no contar con la información contable, producto del extravío sucedido en la mudanza, registra una denuncia policial el 15 de agosto 2022 por la pérdida del registro de compras, ventas, libro diario y mayor del año 2020, adicionalmente legaliza en dicha fecha sus libros contables.

El 17 de agosto del 2022, la SUNAT acude al domicilio fiscal, a fin de verificar el cumplimiento del Requerimiento inicial de fiscalización, sin embargo, la empresa no presenta sus libros y registros contables, alegando su pérdida, de acuerdo con la denuncia policial. Asimismo, en dicha fecha presenta comunicación de los hechos a través de mesa de partes virtual.

En fecha 17 de agosto la SUNAT realiza un requerimiento reiterativo de la información, para el día 23 de agosto, sin embargo, la empresa no presenta la información solicitada.

Figura 1
Línea de tiempo de los hechos



Fuente: Elaboración propia

- Adicionalmente, tenemos los siguientes datos:
- Ventas del periodo 2021 son S/ 250,000.00,
- Ventas del periodo 2020: S/ 230,000.00
- Compras del periodo 2020:

MES	BASE IMPONIBLE S/	ICV S/	TOTAL COMPRAS S/
Oct-20	20,100.00	3,618.00	23,718.00
Nov-20	23,200.00	4,176.00	27,376.00

En este contexto, Grupo Empresarial Confecciones S. A. C. consulta sobre las implicancias tributarias y contables sobre lo sucedido.

SOLUCIÓN

1. ANTECEDENTES:

El artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N° 234- 2006/SUNAT prevé que los deudores tributarios (contribuyentes) que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros, documentos y otros antecedentes deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de quince (15) días hábiles establecido en el Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013 (Código Tributario).

Asimismo, el numeral 1 del artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, indica que los deudores tributarios, tendrán un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

Por otro lado, a través de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 2708-8-2020, la cual constituye precedente de observancia obligatoria, se ha dispuesto el siguiente criterio: **“La denuncia policial por pérdida o extravío de documentos presentada luego del inicio de la fiscalización no constituye prueba fehaciente para acreditar tal hecho. Por lo tanto, dicha denuncia no justifica el incumplimiento del sujeto fiscalizado de presentar y/o exhibir la documentación requerida en la fiscalización”**.

Adicionalmente, se ha establecido similar criterio en reiterada jurisprudencia, tales como, Resoluciones Nros 03172-5-2018, 03910-3-2018, 06661-9-2018, 09867-4-2018, 08044-1-2019, 08595-10- 2019, 03526-2-2019 y 01000-8-2019.

En el presente caso, la denuncia policial (15 de agosto del 2022) fue presentada con posterioridad a la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización tributaria (03 de agosto del 2022), por lo que la denuncia policial no constituye prueba fehaciente de la pérdida alegada; por tanto, no tiene efecto el plazo sesenta (60) días calendario que establece la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, sin perjuicio que el contribuyente tenga el deber de rehacer sus libros y/o registros contables.

Figura 2

Acciones para considerar por pérdida de libros, y/o registros contables



Fuente: Elaboración propia

2. IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS

2.1. EFECTOS EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – IGV

El artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99 (Ley del IGV), establece que, para ejercer el derecho al crédito fiscal, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

- Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción.
- Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT.
- Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Asimismo, de conformidad con el artículo 2° de la Ley N° 292151, señala:

“Los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado”.

El contribuyente comunicó a la SUNAT el extravío de su Registro de Compras, no obstante, no obtuvo ningún plazo para rehacer dicho registro, toda vez que la denuncia policial presentada con posterioridad al inicio de la fiscalización no constituye prueba fehaciente del hecho (RTF N° 2708-8-2020).

En consecuencia, el contribuyente no proporcionó el Registro de Compras que sustente el crédito fiscal de las operaciones declaradas en el PDT 621 de los meses de octubre y noviembre 2020, por tanto, no cumple con lo establecido en las normas previamente desglosadas, lo que conlleva a la pérdida del crédito fiscal y su respectiva multa.

Veamos en principio el efecto en el IGV por la pérdida del crédito fiscal correspondiente. Posteriormente veremos el efecto y cálculo de la multa por dicha pérdida.

2.1.1 Pérdida del Crédito fiscal por los periodos de octubre y noviembre 2020.

El importe del crédito fiscal declarado en el PDT 621, es como sigue:

MES	BASE IMPONIBLE S/	IGV S/	TOTAL COMPRAS S/
Oct-20	20,100.00	3,618.00	23,718.00
Nov-20	23,200.00	4,176.00	27,376.00

Por lo tanto, la pérdida del crédito fiscal asciende a S/ 7,794 soles, tal como se detalla en cuadro adjunto:

¹ Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

MES	BASE IMPONIBLE S/	IGV S/	TOTAL COMPRAS S/
Oct-20	20,100.00	3,618.00	23,718.00
Nov-20	23,200.00	4,176.00	27,376.00
		7,794.00	

Para efectos del cálculo de intereses se calcula la fecha de pago al 25.08.2020.

Se considera la fecha de vencimiento de las obligaciones mensuales del 2020, de acuerdo con el cronograma de vencimientos SUNAT del RUC terminal 0.

Además, se considera el cambio de la tasa del interés para efectos de actualizar las deudas tributarias (según lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario), de acuerdo a la Resolución de Superintendencia 044-2021/SUNAT, la cual entra en vigencia el 01 de abril del 2021.

Cálculo de Intereses con TIM 1.0%						
MES	IGV	DESDE	HASTA	DIAS	TASA	INTERÉS
Oct-20	3,618.00	14/11/2020	31/03/2021	138	1.00%	166.43
Nov-20	4,176.00	16/12/2020	31/03/2021	106	1.00%	147.55

Cálculo de Intereses con TIM 0.9%						
MES	IGV	DESDE	HASTA	DIAS	TASA	INTERÉS
Oct-20	3,618.00	1/04/2021	25/08/2022	512	0.90%	555.72
Nov-20	4,176.00	1/04/2021	25/08/2022	512	0.90%	641.43
INTERÉS OCTUBRE 2020						722.15
INTERÉS NOVIEMBRE 2020						788.98

Total IGV por pagar actualizado al 25.08.2022:

IGV TOTAL POR PAGAR			
MES	IGV S/	INTERÉS S/	TOTAL S/
Oct-20	3,618.00	722	4,340.00
Nov-20	4,176.00	789	4,965.00
TOTAL	7,794.00	1,511.00	9,305.00

2.1.2. Formulario de pago para la regularización del IGV actualizado a la fecha de pago

Se podrá utilizar la guía de pago varios o el formulario virtual 1662. El pago realiza por mes indicando el código del tributo 1011 IGV.

a. Pago del IGV por el período de octubre 2020:

Formulario virtual N° 1662 – Pago de Tributos ★

- Registre los datos del tributo declarado o pago previo que desee realizar:
- Las Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación deben ser pagadas por la opción: Pago de valores.

Periodo	007 10/2020
Tributo	600 1011 IGV - OPER. INT. - CTA. PROPIA
Monto a Pagar	651 4,340

← Anterior
+ Otro formulario
Pagador ahora

b. Pago del IGV por el período de noviembre 2020:

Formulario virtual N° 1662 – Pago de Tributos ★

- Registre los datos del tributo declarado o pago previo que desee realizar:
- Las Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación deben ser pagadas por la opción: Pago de valores.

Periodo	007 11/2020
Tributo	600 1011 IGV - OPER. INT. - CTA. PROPIA
Monto a Pagar	651 4,965

← Anterior
+ Otro formulario
Pagador ahora

2.2. INFRACCIONES Y SANCIONES

2.1.1. Multa por la pérdida del crédito fiscal, según lo establecido en el artículo 178 numeral 1 del Código Tributario

La pérdida del crédito fiscal obligará al contribuyente a rectificar las declaraciones juradas mensuales de los periodos observados, lo que a su vez tipificará la multa típica en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

El numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, tipifica la infracción por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria. La sanción equivale al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Para efectos de la determinación de la multa, se puede aplicar rebajas de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT.

Dicha Resolución señala gradualidades (rebajas) de la multa siempre que el contribuyente subsane y realice el pago del tributo y multa, dentro de los plazos establecidos que le corresponda en determinada etapa.

- Subsanción voluntaria: rebaja del 95%
- Subsanción inducida etapa de fiscalización: rebajas entre el 70% al 95%

- Etapa de cobranza rebaja del 60%
- Etapa de reclamación, rebaja del 40%

En el caso materia de análisis, la multa es por considerar un crédito fiscal indebido, cuya sanción equivale al 50% del crédito considerado.

Para efectos de la gradualidad, se aplicaría en este caso el 95% de rebaja, considerando que el contribuyente subsana la infracción con fecha posterior a la notificación del primer requerimiento que inicia la fiscalización, hasta la fecha (ósea antes) que vence el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Cálculo de la multa numeral 1 artículo 178° del Código Tributario y sus intereses:

En el caso materia de análisis, la multa es por considerar un crédito fiscal indebido, cuya sanción equivale al 50% del crédito considerado.

Para efectos del cálculo se considera la rebaja del 95%

MES	IGV (REPARO) S/	MULTA 50% DEL IGV (CREDITO FISCAL) S/	MULTA CON LA REBAJA DEL 95% S/
Oct-20	3,618.00	1,809.00	90.45
Nov-20	4,176.00	2,088.00	104.40
	MULTA	3,897.00	194.85

Además, la multa deberá ser pagada incluido sus intereses actualizados con la TIM. Para efectos del caso, se calcula la fecha de pago al 25.08.2020.

Cálculo de intereses con TIM 1.0%						
MES	Multa con rebaja del 95% S/	VENCIMIENTO	HASTA	DIAS	TASA	INTERÉS
Oct-20	90.45	13/11/2020	31/03/2021	138	1%	4.16
Nov-20	104.40	15/12/2020	31/03/2021	106	1%	3.69

Cálculo de intereses con TIM 0.9%						
MES	Multa con rebaja del 95% S/	VENCIMIENTO	HASTA	DIAS	TASA	INTERÉS
Oct-20	90.45	1/04/2021	25/08/2022	511	0.90%	13.87
Nov-20	104.40	1/04/2021	25/08/2022	511	0.90%	16.01
INTERÉS OCTUBRE 2020						18.03
INTERÉS NOVIEMBRE 2020						19.70

Finalmente, este sería el monto por pagar actualizado al 25.08.2022 por concepto de la multa tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el crédito fiscal tomado indebidamente.

MULTA POR PAGAR			
MES	Multa con rebaja del 95% S/	INTERÉS	TOTAL
Oct-20	90.45	18.03	108.48
Nov-20	104.40	19.70	124.10
TOTAL	194.85	37.73	232.58

Formulario de pago

Se podrá utilizar la guía de pago varios o el formulario virtual 1662. El pago deberá ser por cada mes, cuyo código de la multa es 6091 cifras o datos falsos, asociado al código 1011 IGV.

a. Pago de la multa por el artículo 178.1 del Código Tributario correspondiente al período de octubre 2020:

Formulario virtual N° 1662 – Pago de Multas

- Registre los datos de la multa que desee pagar.
- Las Resoluciones de Multa deben ser pagadas por la opción: Pago de valores.

Periodo	007	10/2020
Multa	600	6091 CIFR./DAT.FALS.DET.DEUDA TRIB.
Tributo Asociado	608	1011 IGV - OPER. INT. - CTA. PROPIA
Monto a Pagar	651	108

[Anterior](#)
[+ Otro formulario](#)
[Pagar ahora](#)

b. Pago de la multa por el artículo 178.1 del Código Tributario correspondiente al período de noviembre 2020:

Formulario virtual N° 1662 – Pago de Multas

- Registre los datos de la multa que desee pagar.
- Las Resoluciones de Multa deben ser pagadas por la opción: Pago de valores.

Periodo	007	11/2020
Multa	600	6091 CIFR./DAT.FALS.DET.DEUDA TRIB.
Tributo Asociado	608	1011 IGV - OPER. INT. - CTA. PROPIA
Monto a Pagar	651	124

[Anterior](#)
[+ Otro formulario](#)
[Pagar ahora](#)

2.2.2. Multa por no exhibir libros y registros contables, según lo establecido en el artículo 177 numeral 1 del Código Tributario

Cálculo de la multa numeral 1 artículo 177° del Código Tributario y sus intereses:

A efectos de realizar el cálculo de la multa, revisemos el artículo 180° del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

-Los Ingresos netos están referidos al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables comprendidos en un ejercicio gravable. Para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda.

- La UIT es la vigente a la fecha en que se cometió la infracción.

En ese sentido, tenemos los siguientes datos:

Ingresos netos 2021	S/ 250,000
Tasa	0.60%
UIT 2022	S/ 4,600
Fecha de infracción	17/08/2022

Cálculo del monto de la multa (según lo establecido en el Código Tributario):

Como ya hemos precisado, la multa se calcula en base al 0.6% de los ingresos netos del ejercicio anterior a cometida la infracción, monto que no puede ser menor al 10% de la UIT vigente al momento de cometida la misma, con un límite máximo de 25 UIT.

Mínimo	10% de la UIT (10% * 4,600)	S/ 460
Máximo	25 UIT (25 * 4600)	S/ 115,000
Multa	0.60% * S/ 250,000	S/ 1,500

En este caso en particular no se podrá aplicar gradualidad alguna, en vista que no se regulariza la infracción (no se rehacen ni exhiben los libros y registros contables solicitados)

Actualización de la multa con los intereses a la fecha de regularización:

Para efectos del cálculo de los intereses, consideramos la tasa de interés moratoria (TIM) de acuerdo con lo establecido por SUNAT. Desde el 01.04.2020 hasta el 31.03.2021 la TIM es de 1% y a partir del 01.04.2021 es 0. Para efectos del cálculo de los intereses, consideramos la tasa de interés moratoria (TIM) de acuerdo con lo establecido por SUNAT. Desde el 01.04.2020 hasta el 31.03.2021 la TIM es de 1%² y a partir del 01.04.2021 es 0.9%³.

TIM	0.90%					
Fecha de pago	25/08/2022					
CÁLCULO DE INTERESES						
MULTA S/	DESDE	HASTA	DIAS	TIM	INTERESES S/	MONTO DE LA MULTA ACTUALIZADA S/
1,500.00	17/08/2022	25/08/2022	8	0.90%	3.6	1,503.60

La multa por no presentar los registros y libros contables es de S/1,504, incluido intereses, asimismo es preciso mencionar que el contribuyente no realizó la subsanación de la infracción dentro del procedimiento de fiscalización por lo que no corresponde rebaja de la multa.

Formulario de pago

Se podrá utilizar la guía de pago varios o el formulario virtual 1662. El código de la multa es 6075 por no exhibir registros y otros documentos que la Administración Tributaria solicite.

² Resolución de Superintendencia N°066-2020/SUNAT

³ Resolución Superintendencia N°044-2021/SUNAT

Formulario virtual N° 1662 – Pago de Multas
★

- Registre los datos de la multa que desee pagar.
- Las Resoluciones de Multa deben ser pagadas por la opción: Pago de valores.

Periodo	007 08/2022
Multa	600 6075 NO EXHIBIR REGIS. U OTROS DOC.
Monto a Pagar	651 1,504 ⓘ

3. TRATAMIENTO CONTABLE

A continuación, veremos la implicancia contable, para lo cual detallamos los siguientes asientos contables:

3.1 REGISTRO DEL IGV Y SU RESPECTIVO PAGO, POR LA PÉRDIDA DEL CRÉDITO FISCAL

.-----X-----	DEBE	HABER
64 GASTOS POR TRIBUTOS	9,305.00	
641 Gobierno nacional		
6411 IGV	7,794.00	
645 Gastos en deuda tributaria		
6451 Intereses	1,511.00	
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		9,305.00
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4699 Otras cuentas por pagar		
25/08 Por el registro del IGV no aceptado como crédito fiscal.		
.-----X-----	DEBE	HABER
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	9,305.00	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4699 Otras cuentas por pagar		
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO		9,305.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
25/08 Por el pago de del IGV no aceptado como crédito fiscal.		

4. OTRAS CONSIDERACIONES

Consideraciones adicionales para tomar en cuenta:

4.1 PERDIDA DE LIBROS Y/O REGISTROS CONTABLES ELECTRÓNICOS

De acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, en caso de pérdida de libros contables, los contribuyentes tienen un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer sus libros. Este plazo es igual si el contribuyente lleva los libros de forma física o de forma electrónica, sin embargo, este plazo no surte efecto cuando la SUNAT ha iniciado un procedimiento de fiscalización.

4.2 INFRACCION POR ATRASO DE LIBROS CONTABLES

- En el caso presentado, el contribuyente lleva sus libros contables del 2020 en formatos físicos, sin embargo, al haberlos extraviado, legaliza sus libros el día 15 de agosto del 2022 con la finalidad de rehacerlos.

Los libros contables deben ser llevados con un atraso máximo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT; por ejemplo, el Registro de Ventas físico tiene un plazo máximo de atraso de 10 días hábiles.

Nótese que, en el caso planteado, la legalización del Registro de Ventas del mes de octubre debió realizarse hasta el 13 de noviembre del 2020; sin embargo, tiene fecha de legalización 15 de agosto del 2022, por lo que se configuraría infracción por llevar libros contables con atraso, tipificada en numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario. La sanción corresponde al 0.3%⁴ de los Ingresos Netos, cuyo importe se encuentra sujeto a gradualidad, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Es preciso mencionar que esta infracción no fue tipificada dentro del proceso de fiscalización, toda vez que el contribuyente no presentó los nuevos libros contables legalizados.

- El contribuyente está obligado a llevar sus libros contables del 2020 de forma física, sin embargo, tiene la opción de rehacer sus libros contables de forma electrónica, es decir declarar los registros contables a través del programa de libros electrónicos (PLE) o a través del Sistema de Libros Electrónicos Portal (SLE-Portal).

La Resolución de Superintendencia N° 269-2019/SUNAT establece los plazos máximos de atraso de los Registros de Compras y Ventas electrónicos del 2020; los demás libros electrónicos se encuentran comprendidos en la Resolución de Superintendencia 234-2006/SUNAT; por ejemplo, en el Registro de Ventas electrónico el plazo máximo de atraso es el 12 de noviembre, cronograma Tipo A, vencimiento RUC terminal 0.

Nótese que, en este caso, si el contribuyente presenta su Registros de Ventas del 2020, también se configuraría infracción por llevar libros electrónicos con atraso, tipificada en el numeral 10 del artículo 175° del Código Tributario, cuya sanción corresponde al 0.6%⁵ de los ingresos netos. La multa se calcula por periodo, sin embargo, se encuentra sujeto a gradualidad, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 226-2019/SUNAT y a la facultad discrecional RSANTI N° 000016-2020-SUNAT.

4.3 BASE PRESUNTA

La falta de exhibición o presentación de documentos y/o libros o registros contables requeridos expresamente por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización, habilita uno de los supuestos para la determinación sobre base presunta.

⁴ El importe de la sanción no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

⁵ El importe de la sanción no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Respecto a ello, el numeral 3 del Artículo 64° del Código Tributario, establece como supuesto para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, cuando:

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

En ese sentido resulta importante que los contribuyentes evalúen el costo beneficio de rehacer sus libros y/o registros antes del inicio de un procedimiento de fiscalización, en cumplimiento con los deberes y obligaciones establecidos por el Código Tributario.