

Admisión del Recurso de Apelación parcial y extemporánea respecto al Saldo a Favor sin pago o afianzamiento de deuda tributaria

RTF N° : 11526-4-2009
EXPEDIENTE N°: 8567-2007
INTERESADO: CISOIL S.A.C.
ASUNTO: Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA: Lima
FECHA: Lima, 4 de noviembre de 2009

VISTA la apelación remitida por la Administración e interpuesta por **CISOIL S.A.C.** con RUC N° 20506986967 contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT de 5 de octubre de 2006, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación presentada por la recurrente respecto a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996 emitidas por saldo a favor de Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2004, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807 emitidas por declarar cifras y datos falsos por Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2004, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo al artículo 145° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, el recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada, el cual sólo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos para este recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.

Que según lo dispuesto por los párrafos primero y quinto del artículo 146° del referido Código Tributario, la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, el cual deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil, y adjuntar al escrito, la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante resolución de superintendencia, y que la apelación será admitida vencido el plazo señalado, siempre que acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT de 5 de octubre de 2006 (fojas 2932 a 2949), se declaró infundada la reclamación interpuesta por la recurrente contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-

0014991 a 024-003-0015000 emitidas por Impuesto General a las Ventas de mayo a diciembre de 2004, pago de regularización del Impuesto a la Renta de 2004 y la tasa adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, y contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043803 a 024-002-0043812, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° y el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, y en el numeral 12.2.1 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que con escrito de fecha 2 de marzo de 2007, de fojas 3006 a 3012, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la referida Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 0260150002043/SUNAT de 25 de junio de 2007, de foja 3127, la Administración declaró inadmisibles el citado recurso de apelación, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014991 a 024-003-0014993 y 024-003-0014997 a 024-003-0015000, mediante las cuales se determinó deuda tributaria, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043803 a 024-002-0043805, 024-002-0043808 a 024-002-0043812, que se encuentran vinculadas a las citadas resoluciones de determinación y que contienen importe a pagar, toda vez que dicho recurso fue interpuesto luego de haber vencido el plazo establecido en el artículo 146° del Código Tributario, y debido a que la recurrente no cumplió con presentar el comprobante de pago o carta fianza de la totalidad de la deuda tributaria respecto de dichos valores.

Que asimismo, en el octavo considerando de la citada Resolución de Intendencia N° 0260150002043/SUNAT, la Administración señaló que en el caso de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996, en las que se determinó saldo a favor por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de agosto a octubre de 2004, así como en el caso de las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación a las citadas resoluciones de determinación, al no existir importe a pagar, procedía admitir a trámite la apelación presentada por la recurrente contra la referida Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT –solo en dicho extremo–.

Que mediante Oficio N° 001387-2007-SUNAT/210400 y Hoja de Admisibilidad N° 0260760022283 de fojas 3128 y 3141, la Administración en concordancia con lo señalado por la Resolución de Intendencia N° 0260150002043/SUNAT, elevó a este colegiado la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos, no se

(*) Jurisprudencia de Observancia Obligatoria publicada en el Diario Oficial *El Peruano* el 9 de noviembre de 2009.

aprecia que la recurrente haya presentado recurso de apelación contra la citada Resolución de Intendencia N° 0260150002043/SUNAT.

Que la Administración admitió a trámite el recurso de apelación presentado de forma extemporánea por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT en el extremo referido a las resoluciones de determinación que contenían saldo a favor y a las resoluciones de multa vinculadas a aquéllas, aun cuando la recurrente no acreditó la totalidad del pago de la deuda que impugnó, la que además de los citados valores también estaba conformada por resoluciones de determinación que determinaban deuda tributaria y resoluciones de multas vinculadas a éstas.

Que corresponde dilucidar si procede que la Administración admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor (resoluciones de determinación que establecen saldo a favor y resoluciones de multa vinculadas a aquellas), aun cuando la recurrente no haya acreditado el pago o afianzamiento de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haber sido requerido para tal efecto de acuerdo con lo establecido por el citado artículo 146° del Código Tributario.

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones, la primera que señala que no procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor, cuando no se haya acreditado o afianzado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haberse requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, y la segunda interpretación que sostiene que procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor, aun cuando no se haya acreditado o afianzado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haberse requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

Que la segunda de las interpretaciones señaladas en el considerando anterior ha sido adoptada según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-14 de 7 de octubre de 2009, según la cual *“Procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor, aun cuando no se haya acreditado o afianzado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haberse requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953”*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

«De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953⁽¹⁾, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

El artículo 76° del mismo Código señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia

del crédito o de la deuda tributaria. Asimismo, conforme con los artículos 165° y 180° del citado Código, a través de la resolución de multa, la Administración sanciona administrativamente las infracciones tributarias que determina en ejercicio de su facultad sancionadora.

Según lo establecen los artículos 135°, 137° y 145° del referido Código, los deudores tributarios pueden interponer reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa que la Administración les notifique⁽²⁾, procediendo contra la resolución que la declare infundada el recurso de apelación, el que debe ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada, el cual sólo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos para dicho recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.

El artículo 146° del mencionado Código dispone que la apelación debe ser formulada dentro los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó la notificación de la resolución recurrida, y que será admitida vencido dicho plazo siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de aquella actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación⁽³⁾. La norma precisa que el recurso debe ser presentado dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada.

En el presente caso corresponde determinar si procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor⁽⁴⁾, aun cuando el recurrente no haya acreditado el pago o afianzamiento de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, a pesar de haber sido requerido para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° en mención⁽⁵⁾.

La revisión de la legalidad de los actos de la Administración puede llevarse a cabo a pedido de parte por medio de la interposición de los recursos administrativos, que en el ámbito tributario son el de reclamación y el de apelación. Estos suponen una garantía para el administrado permitiéndosele discutir la validez de los actos de la Administración Pública⁽⁶⁾. No obstante ello, también se constituyen en una carga para aquél pues con ellos se difiere el acceso a la justicia teniendo en cuenta que a efecto de acceder a la jurisdicción contencioso administrativa, es necesario agotar la vía administrativa⁽⁷⁾.

Ahora bien, la presentación de los recursos está sometida a un plazo, por lo que una vez agotado éste el acto administrativo adquiere firmeza. Al respecto, indica MORÓN URBINA que en el ámbito de los recursos administrativos, la previsión de plazos para su interposición tiene por finalidad salvaguardar la seguridad jurídica pues los actos administrativos no pueden estar expuestos a ser revisados a causa de un recurso de manera indefinida. En ese sentido, las normas contemplan el ejercicio del derecho a recurrir dentro de plazos específicos⁽⁸⁾.

(1) Publicado el 5 de febrero de 2004.

(2) De acuerdo con el artículo 139° del Código Tributario, los deudores tributarios podrán interponer reclamación en forma conjunta respecto de resoluciones de determinación y resoluciones de multa, siempre que tengan vinculación entre sí.

(3) La referida carta fianza debe otorgarse por un periodo de seis (6) meses y renovarse por periodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

(4) Resoluciones de determinación que establecen saldo a favor y resoluciones de multa por infracciones vinculadas a las primeras, en la medida que éstas se sustentan en aquéllas, esto es, las emitidas al amparo del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

(5) Esta norma prevé que la Administración notificará al apelante para que dentro del término de quince (15) días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite.

(6) Al respecto, véase: PARADA, Ramón. *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, pág. 656.

(7) En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, pág. 544. De acuerdo con el artículo 218.1° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso-administrativo a que se refiere el artículo 148° de la Constitución.

(8) En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan, *op. cit.*, pág. 548.

De acuerdo con las normas establecidas por nuestro Código Tributario, si bien se prevé que los recursos deben ser interpuestos dentro de un plazo determinado, también se otorga la posibilidad de discutir el acto administrativo a pesar de haber concluido dicho plazo, siempre que se cumplan determinados requisitos. En tal sentido, por un lado se otorga una nueva oportunidad al deudor tributario para que se revise la legalidad del acto, y por el otro, se prevé ciertos requisitos especiales dado que se trata de una excepción al cumplimiento del plazo previsto por ley, los que además permiten asegurar que no se interpongan recursos con finalidad dilatoria.

En el caso bajo análisis, se tiene que el artículo 146° del Código Tributario dispone como requisito para admitir la apelación extemporánea, el pago o afianzamiento de "la totalidad de la deuda tributaria apelada".

De una lectura conjunta de los artículos 136^{α(9)}, 137^{α(10)} y 146° del citado Código, se entiende como deuda tributaria apelada a aquella contenida en actos administrativos –como pueden ser resoluciones de determinación y de multa– que han sido objeto de reclamación y posterior apelación⁽¹¹⁾, pues por efecto de su impugnación no se pierde la identidad entre la deuda tributaria y el acto que la establece originalmente, en este caso, el valor emitido por la Administración mediante el cual se determina deuda o saldo a favor.

En tal entendido, debe interpretarse que cuando el referido artículo 146° prevé que para admitir a trámite la apelación formulada en forma extemporánea se debe acreditar el pago o afianzamiento de la totalidad de la deuda tributaria apelada, alude a la deuda contenida en los valores que establecen deuda y no a aquellos relativos a la determinación de saldo a favor, como es el caso de las resoluciones de determinación que lo establecen⁽¹²⁾, pues respecto de éstas no cabría requerir el pago de deuda alguna, así como de las resoluciones de multa giradas por infracciones vinculadas a ellas, en la medida que se sustentan en estas últimas⁽¹³⁾.

Por lo tanto, si la resolución apelada extemporáneamente está referida tanto a valores que establecen deuda tributaria como a valores que determinan saldo a favor del contribuyente, y el recurrente no acredita el pago o afianzamiento de la totalidad [de la] deuda apelada de acuerdo con lo que se entiende por esta última según lo antes precisado, procederá admitir la apelación en el extremo de aquellos valores relativos a la determinación de saldo a favor.

Esta interpretación además es coherente con el principio de proporcionalidad, según el cual, entre diversas medidas que impliquen la afectación de los derechos fundamentales de los administrados debe optarse por la que resulte menos limitativa para éstos⁽¹⁴⁾, como es el acceso a la justicia, siendo que en el caso en particular lo menos restrictivo para el derecho del recurrente será admitir a trámite parcialmente el recurso de apelación, lo que no impedirá que se siga la cobranza de la deuda determinada que habría quedado firme»

Que es preciso indicar que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, siendo que, a la fecha existe dualidad de criterio al respecto según lo establecido en las Resoluciones de este Tribunal N° 4759-4-2008 y 2640-3-2008, procede que la presente resolución se emita con el carácter de observación obligatoria y que se disponga su publicación en el Diario Oficial El Peruano, en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, que establece que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que debe prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria, en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Que ahora bien, de acuerdo al criterio antes expuesto, en el caso de autos procede que la Administración admita a trámite y eleve a esta instancia, la apelación formulada de forma extemporánea por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación presentada por la recurrente contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996 en las que se determinó saldo a favor por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de agosto a octubre

de 2004, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807 emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, relacionados a aquéllas.

Que en tal sentido, corresponde emitir pronunciamiento respecto a la apelación presentada por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT, en el extremo referido a los citados valores.

Que de fojas 3044 a 3050, se aprecia que la Resolución de Determinación N° 024-003-0014994 ha sido emitida por el Impuesto General a las Ventas de agosto de 2004, y determina un saldo a favor de (S/. 100.00), como consecuencia de los reparos al crédito fiscal efectuados en los meses de mayo a julio de 2004; la Resolución de Determinación N° 024-003-0014995 ha sido emitida por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2004, y determina un saldo a favor ascendente a (S/. 29,134.00), como consecuencia de los reparos al crédito fiscal efectuados en dicho periodo por operaciones no reales, respecto de las facturas emitidas a la recurrente por su proveedor Carlos Eduardo Blas Zavaleta, detalladas en el Anexo N° 2 de la misma resolución de determinación (foja 3046), y la

(9) El primer párrafo del artículo 136° del Código Tributario dispone que "Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago".

(10) El primer párrafo del numeral 3) del artículo 137° del Código Tributario establece: "Pago o carta fianza: Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 (seis) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de 6 (seis) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración".

(11) También constituye deuda tributaria apelada aquella contenida en valores materia de apelaciones de puro derecho formuladas al amparo del artículo 151° del Código Tributario.

(12) Cabe anotar que este Tribunal en la Resolución N° 5840-3-2004 de 13 de agosto de 2004 ha establecido que corresponde admitir a trámite el recurso de apelación formulado extemporáneamente contra una resolución que no determina monto a pagar (resolución de determinación que determinó un menor saldo a favor del Impuesto a la Renta), pues al no existir deuda tributaria que regularizar, el único requisito para que dicho recurso sea admitido a trámite es que sea presentado dentro del plazo de seis meses a que alude el artículo 146° del Código Tributario.

(13) Esto es, las emitidas al amparo del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

(14) BARNES define al principio de proporcionalidad (también denominado "prohibición de exceso") como aquel, "en virtud del cual la intervención pública ha de ser 'susceptible' de alcanzar la finalidad perseguida, 'necesaria' o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir, por ser el medio más suave y moderado de entre todos los posibles – ley del mínimo intervencionismo) y 'proporcional' en sentido estricto, es decir, 'ponderada' o equilibrada por derivarse de aquellas más beneficiosas o ventajosas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes, valores o bienes en conflicto, en particular, sobre los derechos y libertades. En suma, pues, la acción estatal –en cualquiera de sus formas de expresión posibles (acto administrativo, norma, resolución judicial)– debe ser útil, necesaria y proporcionada". En este sentido, véase: BARNES, Javier. "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario". EN: Revista de la Administración Pública, N° 135, Setiembre – Diciembre, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, Madrid, pág. 500.

En nuestro ordenamiento, el Tribunal Constitucional ha señalado que la razonabilidad es un parámetro indispensable para analizar la actuación de los poderes públicos, sobre todo cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales, para lo cual corresponde utilizar tres principios que lo integran, esto es, la idoneidad o adecuación, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto. Al respecto, sostiene el citado Tribunal que "de acuerdo con el principio de idoneidad o adecuación, toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo, suponiendo dos cosas: primero, la legitimidad constitucional del objetivo y, segundo, la idoneidad de la medida sub examine. El principio de necesidad significa que, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Requiere analizar, de un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo, y, de otro, el menor grado en que éste intervenga en el derecho fundamental. Por último, de acuerdo con el principio de proporcionalidad strictu sensu, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de ésta debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental, comparándose dos intensidades o grados: el de la realización del fin de la medida examinada y el de la afectación del derecho fundamental". En tal sentido, véase la sentencia recaída en los Expedientes acumulados N° 0050-2004-AI/TC, 0051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC y 009-2005-PI/TC de 3 de junio de 2005 (fundamento N° 109).

Resolución de Determinación N° 024-003-0014996 ha sido emitida por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2004, y determina un saldo a favor ascendente a (S/. 66,181.00), como consecuencia del reparo al crédito fiscal efectuado en dicho periodo debido a que la recurrente no acreditó el uso de medios de pagos bancarios en la cancelación de la Factura N° 001-1694 emitida por su proveedor ARB Importaciones S.A.C.

Que asimismo de fojas 3065 y 3066, se observa que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807, han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación a los reparos efectuados mediante las citadas Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014995 y 024-003-0014996.

Que al respecto, la recurrente en su recurso de apelación de fojas 3006 a 3012, señala que existe diversa jurisprudencia de este Tribunal en la que se ha sostenido que la carga de la prueba sobre las operaciones no fehacientes corresponde a la Administración, y que el hecho que ésta no haya ubicado al vendedor o que existan diversas circunstancias imputables a éste, no puede perjudicar al comprador, para lo cual cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-1997, 2071-4-1996, 0032-4-1997 y 238-2-1998.

Que por su parte, la Administración sostiene que desconoció el crédito fiscal correspondiente a la Factura N° 001-001694 emitida por ARB Importaciones S.A.C a la recurrente en el mes de octubre del 2004, por un importe total de S/. 7,122.95, debido a que no se acreditó la utilización de medios de pagos bancarios en la cancelación de dicha factura, sustentándose en los artículos 3° a 5° y 8° de la Ley N° 28194.

Que agrega que reparó el crédito fiscal del mes de setiembre de 2004, correspondiente a las facturas emitidas a la recurrente por Carlos Eduardo Blas Zavaleta, debido a que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no presentó documento alguno, ni la información requerida por el auditor que acredite la realidad de las operaciones, por lo que en aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, confirmó tales reparos.

Que agrega que, como resultado del cruce de información que realizó con el supuesto proveedor, obtuvo como resultado que éste no domicilia en el domicilio fiscal que declaró, es no habido, no posee licencia de funcionamiento, no solicitó la autorización del Libro de Planillas, y según sus sistemas declaró un importe mínimo por pagar.

Que como se ha señalado precedentemente, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en las citadas Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996, así como las infracciones acotadas mediante las referidas Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807:

1. Resolución de Determinación N° 024-003-0014994

Conforme a lo antes señalado el citado valor obrante a foja 3050, determina un saldo a favor ascendente a S/.100.00 por concepto del Impuesto General a las Ventas del mes de agosto de 2004, como consecuencia de la determinación que efectuó la Administración del referido impuesto por los periodos, de mayo a julio de 2004, en los cuales efectuó reparos que dieron origen a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014991 a 024-003-0014993 (fojas 3051 a 3059).

Al respecto, y conforme a lo expuesto precedentemente, mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT de 5 de octubre de 2006 (fojas 2932 a 2949), se declaró infundada la reclamación interpuesta contra las citadas Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014991 a 024-003-0014993, entre otras, y si bien la recurrente apeló dicha resolución, mediante la Resolución de Intendencia N° 0260150002043/SUNAT de 25 de junio de 2007, de foja 3127, la Administración declaró inadmisibles el citado recurso de apelación respecto a los citados valores, resolución esta última que no ha sido impugnada por la recurrente, por lo que las citadas Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014991 a 024-003-0014993 han quedado firmes.

En tal sentido, teniendo en cuenta que la determinación del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas del mes de agosto de 2004 contenido en la Resolución de Determinación N° 024-003-0014994, materia de grado, es consecuencia de la determinación que efectuó la Administración del citado impuesto por los periodos de mayo a julio de

2004, mediante las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014991 a 024-003-0014993, las que han quedado firmes, corresponde mantener el saldo a favor determinado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 024-003-0014994 y confirmar la apelada en tal extremo.

2. Resolución de Determinación N° 024-003-0014995

Según se verifica de fojas 3046 a 3048, la Resolución de Determinación N° 024-003-0014995 fue emitida por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2004 por el reparo al crédito fiscal por las Facturas N° 001-000006 a 001-000009 emitidas por Carlos Eduardo Blas Zavaleta, al considerar que corresponden a operaciones no reales.

Al respecto, de acuerdo al artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, y el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Agrega el citado artículo que para tales efectos se considera como operación no real, las siguientes situaciones: a) aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción, y; b) aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

Asimismo, el citado artículo indica que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1) la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2) la retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

Este Tribunal mediante la Resolución N° 01759-5-2003 ha establecido que una operación es no real o inexistente cuando se presenta alguna de las siguientes situaciones: 1) una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación; 2) ambas partes no participaron en la operación; 3) el objeto materia de ventas es inexistente o distinto, y 4) la combinación de tales situaciones.

De lo expuesto se concluye que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado.

Según se aprecia de autos (foja 2414), la Administración a través de la información obtenida de las declaraciones de operaciones con terceros (DAOT), correspondientes al ejercicio 2004, detectó diferencias entre las compras declaradas por la recurrente y las ventas declaradas, entre otros, por su proveedor Carlos Eduardo Blas Zavaleta.

Mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 022202050003192 notificado el 30 de setiembre de 2005 (fojas 2367 a 2372), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara con documentación fehaciente la realización de las operaciones con el proveedor Carlos Eduardo Blas Zavaleta anotadas en el Anexo N° 4 del citado requerimiento (foja 2387), en el que se detallan las Facturas N° 001-000006 a 001-000009, correspondientes al mes de setiembre de 2004, por compras de aceite de pescado.

En tal sentido, en dicho requerimiento la Administración solicitó a la recurrente que presente: a) documentos que sustenten la cancelación de los comprobantes de pago (recibos, cheques, letras, depósitos en cuentas bancarias, etc.); b) órdenes de compra emitidas al proveedor en la que conste el requerimiento de los productos comprados; c) cotizaciones, proformas, presupuestos y demás documentación emitida por el proveedor mediante los cuales ofrece sus productos; d) guías de remisión que sustenten el traslado de los productos comprados, las cuales deben estar relacionadas con cada una de las facturas de compra emitidas, y donde se debe señalar el punto de origen y de destino, nombre, apellidos y documentos de identidad del transportista, placa de vehículo, así como los nombres, apellidos, firma y documento de identidad de

la persona que recibió los productos comprados; e) comprobantes de pago emitidos por el transportista por el servicio de transporte o traslado de las mercaderías adquiridas; f) documentos de ingreso y salidas de los productos de sus almacenes en los que se evidencie el ingreso por compras y la salida de las mercaderías vendidas a clientes; g) dirección del lugar de almacenamiento y acreditar la propiedad o posesión del mismo; h) contratos de suministro, de compraventa o de abastecimiento y por pago de comisiones suscrito con su proveedor, en la que acredite como cierta la fecha de suscripción.

Asimismo, la Administración le solicitó a la recurrente que precise por escrito: a) nombre y apellidos de las personas que representaron a cada uno de los contribuyentes en las transacciones comerciales, y que indique además las circunstancias y el lugar en el cual tomó contacto con su proveedor; b) La dirección del lugar o local comercial adonde acudió para realizar la compra; c) el producto adquirido y cuál fue su destino documentariamente, d) en el caso que se haya tenido que recoger los productos de los locales del proveedor señale el nombre y apellidos de la persona que realizó el recojo de los productos e indicar el lugar o local donde fueron entregados; e) nombre y apellidos de la persona que efectuó el pago de los comprobantes de pago demostrando la relación laboral que tiene con la empresa mediante la planilla [de] remuneraciones, y nombres, apellidos y documento de identidad de la persona que firma la cancelación de los comprobantes de pago; f) forma en que se efectuó el pago de cada una de las facturas.

En respuesta al precitado requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 2195 a 2197, respecto a las Facturas N° 001-000006 a 001-000009 emitidas por Carlos Eduardo Blas Zavaleta, señaló lo siguiente: a) que adjunta las copias legalizadas de las guías de remisión; b) que presenta la Factura N° 002-00997 emitida por el transportista, Aceites El Cisne Internacional S.A.C., por el servicio de transporte de los bienes que adquirió mediante las Facturas N° 001-000006 a 001-000008, y que los bienes que adquirió mediante la Factura N° 001-000009 fueron transportados por el Sr. Ricardo Gómez Oré, quien no emitió el respectivo comprobante de pago por dicho servicio; c) que presenta los Tickets de Balanza N° 003094, 000267, 000296 y 000294, emitidos el primero por Ransa y los demás por EMTRANSDEMUND S.A.C., correspondiente al pesaje de los bienes que adquirió; d) que las Facturas N° 001-000006 a 001-000009 tienen su correspondiente guía de remisión que sustenta el traslado de la mercadería; y e) que las operaciones fueron realizadas directamente con su proveedor y que de parte de su empresa lo representó el Sr. Carlos Cisneros Aramburú con DNI N° 32768903.

En el citado escrito la recurrente, también precisó que si bien el punto de partida consignado en las guías de remisión que presentó no coincide con el domicilio fiscal de su proveedor, ello se debe a que su proveedor le comunicaba de qué empresas debía recoger la mercadería y le emitía la correspondiente guía de remisión.

Sobre el particular, mediante el numeral V del punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 022202050003192 (fojas 2355 y 2356), la Administración mantuvo la observación relativa a las anotadas Facturas N° 001-000006 a 001-000009, al considerar, entre otros, que las direcciones consignadas como punto de partida en las guías de remisión presentadas no coinciden con el domicilio fiscal declarado por el supuesto proveedor Carlos Eduardo Blas Zavaleta, sito en Mz. Ñ Lote 3, 2da etapa Urb. Miraflores, distrito de Castilla, provincia y departamento de Piura.

Obran a fojas 1942, 1939, 1934 y 190, copias de las Facturas N° 001-000006, 001-000007, 001-000008 y 001-000009 emitidas por Carlos Eduardo Blas Zavaleta el 14 de setiembre de 2004, por la venta de 33.410, 20.130, 7.340 y 18.130 TM de aceite crudo de pescado, respectivamente.

A efecto de sustentar las operaciones materia de autos, la recurrente ha presentado, entre otros, copias de las Guías de Remisión Remitente N° 001-000006, 0001-000007, 001-000008 y 001-000009, emitidas por Carlos Eduardo Blas Zavaleta (fojas 1941, 1939, 1933 y 1929), la Guía de Remisión Transportista N° 006-00450 y la Factura N° 002-000997 emitidas por Aceites El Cisne Internacional S.A.C. (fojas 1936 y 1935), y los tickets de balanza electrónica N° 3094, 0000267, 0000296 y 0000294 (fojas 1940, 1937, 1932 y 1928).

Al respecto cabe señalar que las guías de Remisión Remitente N° 001-000006, 0001-000007, 001-000008 y 001-000009 de Carlos

Eduardo Blas Zavaleta (fojas 1941, 1939, 1933 y 1929), si bien señalan el número de las facturas materia de reparo con las que estarían relacionadas, consignan como fecha de inicio de traslado el 11 de setiembre de 2004 ó 13 de setiembre de 2004, cuando las citadas facturas habrían sido emitidas recién el 14 de setiembre de dicho año, lo que resulta inconsistente, asimismo, figura en ellas como dirección de punto de partida Av. Brazil Kennedy Mz. M Lte. 6 Villa María –no consignándose información adicional–, el que no concuerda con el domicilio fiscal del supuesto proveedor ubicado en Urbanización Miraflores Mz. Ñ Lote 03, 2da. Etapa Castilla, Piura, siendo que, además este no tiene declarados establecimientos anexos según se verifica de su comprobante de información registrada que obra a fojas 534 y 533, por lo que tales elementos evidencian inconsistencias que restan fehaciencia a dichos documentos, por lo que no podría afirmarse que el supuesto proveedor que figura en los comprobantes de pago materia de reparo haya sido quien transfiriera los anotados bienes a la recurrente.

De otro lado, si bien la recurrente indicó que el proveedor le señalaba el lugar para el recojo de la mercadería adquirida lo que refirió era usual en la comercialización de aceite de pescado, ésta no ha presentado documentación alguna que acredite la citada modalidad en que habría realizado sus operaciones de compra, por lo que su alegato carece de sustento.

En cuanto a la Guía de Remisión Transportista N° 006-00450 (fojas 1936) de Aceites El Cisne Internacional S.A.C. emitida por el traslado de 20.13 TM de aceite de pescado, y que estaría vinculada a la Factura N° 001-00007, cabe señalar que ésta presenta las mismas inconsistencias antes detalladas, es decir, ha sido emitida el 11 de setiembre de 2004 cuando la referida factura fue emitida el 14 de setiembre de 2004 y señala como punto de partida un domicilio distinto al domicilio fiscal del proveedor, por lo [que] no sustenta la transferencia de los citados bienes del aludido proveedor a la recurrente.

De igual manera, si bien obra en autos (foja 1935) la Factura N° 002-000997 emitida por Aceites El Cisne Internacional S.A.C. por la prestación de servicios de transporte de aceite crudo de pescado a la recurrente, tal comprobante es de fecha 12 de setiembre de 2005, es decir, un año después a la emisión de las facturas materia de reparo, por lo que no podría constituir un elemento que acredite que los bienes fueron adquiridos del supuesto proveedor antes mencionado.

En lo que respecta a los tickets de balanza electrónica N° 3094, 0000267, 0000296 y 0000294 exhibidos por la recurrente (fojas 1940, 1937, 1932, 1928), es de destacar que sólo permiten constatar el peso de bienes y no acreditan de modo alguno que éstos hubieran sido adquiridos del proveedor Carlos Blas Zavaleta.

Asimismo, cabe señalar que según se verifica de autos a fojas 595 a 667, la Administración no pudo realizar un cruce de información con el proveedor Carlos Eduardo Blas Zavaleta, por cuanto éste no pudo ser ubicado en su domicilio fiscal.

En virtud de lo antes expuesto, de la evaluación conjunta de la documentación presentada, no puede concluirse en el presente caso que el emisor de los comprobantes de pago materia de reparo sea quien haya realizado realmente las operaciones observadas, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1 del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, éstas constituyen operaciones no reales, en tal sentido, al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

3. Resolución de Determinación N° 024-003-0014996

Según se aprecia de la Resolución de Determinación N° 024-003-0014996 (fojas 3044 y 3045) dicho valor ha sido emitido por el Impuesto General a las Ventas de octubre de 2004, por reparo al crédito fiscal consignado en la Factura N° 001-0001694 emitida por ARB Importaciones S.A.C., debido a que la recurrente no exhibió los medios de pago con los que canceló dicho comprobante de pago.

El artículo 3° de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, vigente para el periodo de autos, dispone que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5° aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dicho montos.

El artículo 4° de la citada ley, señala que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de cinco mil nuevos soles (S/ 5,000.00) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500.00), precisando en el artículo 5° que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° son: a) depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Por su parte, el artículo 8° de la precitada norma, establece que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, precisando que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

Al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 02 al Requerimiento N° 0222050003192 de fojas 2380 a 2384 y 2392, la Administración le solicitó a la recurrente que acredite la cancelación, entre otras, de la Factura N° 001-0001694 emitidas por ARB Importaciones S.A.C. por el importe total de US\$ 2,150.00 (equivalente a S/. 7,122.95), mediante la utilización de Medios de Pago, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 4° a 8° de la Ley N° 28194.

En respuesta al citado requerimiento, la recurrente en el escrito de foja 2205, señaló que la Factura N° 001-0001694 se canceló mediante depósito en cuenta corriente el 12 de octubre de 2004, lo que acredita con la carta emitida por su proveedor, quien certifica la forma en que se realizó el referido pago (foja 2163).

En los Anexos N°s. 01 y 02 al Resultado del citado Requerimiento N° 0222050003192 de fojas 2362 y 2350, la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó con medio de pago alguno la cancelación de la Factura N° 001-0001694.

De la revisión de la Factura N° 001-0001694 de foja 2164, se aprecia que ésta fue emitida por ARB Importaciones S.A.C., por "un Kit de reparación de motor 123", por la suma de US\$ 2,150.00 (equivalente a S/. 7,122.95), es decir dicho comprobante de pago fue emitido por un importe mayor a los consignados en el citado artículo 4° de Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a cancelarla utilizando los medios de pago previstos por los artículos 3° a 5° de la citada Ley N° 28194, a efecto de poder utilizar el crédito fiscal contenido en la citada factura.

No obstante, de autos se constata que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago bancarios en la cancelación de la citada Factura N° 001-0001694, y si bien afirma que pagó dicho comprobante de pago mediante depósito en la cuenta corriente de su proveedor, no acredita su dicho con la correspondiente constancia de depósito emitida por el banco en el que habría realizado la transacción, por lo que corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en dicho extremo.

En cuanto a la carta emitida por ARB Importaciones S.A.C. de foja 2163, en la que dicho proveedor afirma que la recurrente le pagó la citada factura mediante depósito en su cuenta, cabe indicar que dicho documento no acredita por sí solo la utilización del "depósito en cuenta" como medio de pago bancario, toda vez que no se adjunta la constancia de depósito respectiva ni el estado de cuenta corriente en el que figure dicho pago.

4. Resoluciones de Multa

La Resolución de Multa N° 024-002-0043806 (foja 3066), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y guarda relación con el reparo por operaciones no reales formulado al Impuesto General a las Ventas del período de setiembre del año 2004, respecto del cual se ha confirmado la apelada, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la mencionada sanción.

De otro lado, la Resolución de Multa N° 024-002-0043807 (foja

3065), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y guarda relación con el reparo formulado al Impuesto General a las Ventas del período de octubre del año 2004, el cual ha sido mantenido por esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en tal extremo.

Que con relación a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-1997, 2071-4-1996, 0032-4-1997 y 238-2-1998 invocadas por la recurrente, éstas no resultan aplicables al corresponder la primera al cuestionamiento de los medios empleados para llevar a cabo la prestación o acción convenida en un contrato de servicios; la segunda y tercera a observaciones vinculadas a la validez de los números de RUC consignados en comprobantes de pago, y la última relativa a la falta de pago del débito fiscal de cargo del proveedor, supuestos distintos al reparo materia de autos.

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Guarniz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

RESUELVE:

1. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente Resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Procede que la Administración Tributaria admita a trámite la apelación formulada extemporáneamente contra una resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación y de multa que establecieron deuda tributaria y saldo a favor del contribuyente, en el extremo de aquellos valores relativos al saldo a favor, aun cuando no se haya acreditado o afianzado el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada, no obstante haberse requerido, para tal efecto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953".

2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140017757/SUNAT de 5 de octubre de 2006, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0014994 a 024-003-0014996 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0043806 y 024-002-0043807.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
Vocal Presidente

MÁRQUEZ PACHECO
Vocal

GUARNIZ CABELL
Vocal

MORENO DE LA CRUZ
Secretario Relator

Suplemento Electrónico de la Revista **ANÁLISIS TRIBUTARIO**.

Mayores alcances de la Revista pueden ser revisados en www.aele.com, solicitados a la siguiente dirección electrónica: info@aele.com o al teléfono 610-4100.