



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

**EXPEDIENTE N°** : 18511-2005  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y otros  
**PROCEDENCIA** : Cusco  
**FECHA** : Lima, 20 de julio de 2010

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT, emitida el 5 de agosto de 2005 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 092-003-0000515 a 092-003-0000517 y las Resoluciones de Multa N° 092-002-0000644 a 092-002-0000647, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, Impuesto General a las Ventas de los períodos de mayo y julio del 2002, y por las infracciones tipificadas en los numerales 4 del artículo 175° y 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que los US\$ 15 000,00 entregados a la Municipalidad Provincial de Urubamba corresponden a la contraprestación por la concesión de ruta otorgada a su favor y que dicho pago se efectuó en el marco de una negociación y como una obligación accesoria a cambio de la entrega de la referida concesión, por lo que no constituye un acto de liberalidad o donación, pues, sí existía la obligación de entregar dicho monto a cambio de la concesión.

Que alega haber efectuado gastos en la adquisición de gaseosas, azúcar, café y galletas para su utilización y consumo en las sesiones de directorio, las cuales dada su prolongada duración ameritaban su consumo.

Que señala que es necesario que la empresa cuente con asesores que atiendan los distintos procesos judiciales que mantiene, por lo que se encuentra justificada la contratación de Ramiro Del Castillo Gordillo y Danilo Vilca, quienes además de llevar los procesos judiciales, están a disposición de la empresa para emitir opinión legal sobre distintos aspectos concernientes a ésta, como es el caso del informe presentado por este último, habiéndose presentado además copia del contrato celebrado con el asesor Del Castillo Gordillo el cual sustenta los servicios brindados.

Que indica que durante la fiscalización ha presentado copia del contrato de impacto ambiental, siendo su estudio necesario por requerimientos gubernamentales, pues, no se puede trabajar en una zona arqueológica y área natural protegida, sin realizar un estudio de impacto ambiental, resultando inconcebible desconocer dicho gasto.

Que sostiene haber enviado directamente al gasto la adquisición de un software debido a que para el siguiente ejercicio éste iba a ser modificado, tal como lo determina la Ley del Impuesto a la Renta, donde el contribuyente tiene la opción de enviarlo al gasto o amortizarlo por tratarse de un intangible.

Que agrega que carece de sustento legal el reparo realizado por la Administración, de facturación al gasto derivado de la atribución de utilidades efectuada a las empresas participantes del contrato de asociación en participación, sustentado en la falta de emisión de comprobante de pago, por cuanto, ni la Ley de Comprobantes de Pago ni su Reglamento han establecido la obligación de emitir tal documento por dicho concepto, pues, en este caso no nos encontramos ante una transferencia de bienes que es el supuesto que obliga a la emisión del comprobante de pago.

Que manifiesta que no se le puede desconocer la provisión de cuentas de cobranza dudosa derivadas de un servicio brindado al Ministerio de Relaciones Exteriores, la cual es deducible por corresponder a una



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

deuda incobrable y encontrarse determinado en la cuenta correspondiente, apareciendo su detalle en los anexos a los estados financieros.

Que añade que todos los pagos que realiza por la concesión de ruta que tiene a su favor, son cargados al gasto para efecto del Impuesto a la Renta, así como los gastos vinculados a él, como el caso de los servicios de asesoramiento contratados para la valorización de ruta de la que es concesionaria, efectuada por la empresa Maximixe Consult S.A., la cual se realizó para efecto de la toma de decisiones empresariales, siendo por tanto un gasto válido para efectos tributarios.

Que en cuanto a las multas impuestas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, señala que al no tener fundamento los reparos a los gastos deducidos, carecen igualmente de sustento las sanciones impuestas, las cuales al igual que las resoluciones de determinación que las originan, al estar sustentadas en hechos que vulneran la constitución y las normas tributarias, incurren en la causal de nulidad establecida en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse prescindido del procedimiento legal establecido.

Que la Administración señala que la recurrente a título de liberalidad entregó a la Municipalidad Provincial de Urubamba US\$ 15 000,00 (equivalente a S/. 53 505,00), por lo cual dicho importe no es deducible a efecto de determinar la renta neta.

Que indica que se ha deducido gastos por la adquisición de gaseosas, azúcar, café y galletas, no habiéndose acreditado que los mismos estén destinados a la generación de renta gravada los cuales teniendo en cuenta que la actividad única de la recurrente es el transporte público de pasajeros, no guardan relación de causalidad y tampoco son imprescindibles y necesarias para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

Que en cuanto a los gastos por asesoría legal en procesos judiciales señala que no se han presentado informes o actuados de los expedientes judiciales que acrediten los servicios prestados por los abogados Danilo Vilca y Juan Huallpayunca, mientras que respecto de los abogados Del Castillo Gordillo y Vilca Ochoa se han presentado documentos que versan sobre temas que no pueden ser considerados como gastos necesarios.

Que alega que la recurrente no ha acreditado haber entregado "uniformes" a su personal ni que dicho gasto sea una condición de trabajo, por lo que deviene en gasto ajeno al giro del negocio el desembolso efectuado por la recurrente para la confección de ternos y blusas, señalando además, que no ha acreditado que su personal haya participado en el almuerzo "Aniversario Machupicchu", por lo que no puede reconocerse el gasto bajo los alcances del inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto al gasto incurrido en el estudio de impacto ambiental, refiere que la recurrente exhibió únicamente un contrato privado sin fecha cierta de prestación de servicios, el que no fue acompañado por el informe o el resultado de dicho estudio; manifestando en cuanto al gasto del embarcadero que dada la naturaleza de la construcción del mismo, éste debe formar parte del costo al tratarse de un bien del activo fijo, el cual se recuperará vía depreciación, mientras que el gasto por la adquisición de un software de facturación debe ser deducido a través de su amortización al tratarse de un bien intangible.

Que afirma que se reparó el gasto por la atribución de utilidades efectuada por la recurrente a la empresa TRAMUSA S.A. derivado del contrato de asociación en participación, al no encontrarse sustentado con el comprobante de pago respectivo, según lo establecido en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago; agregando que en el supuesto negado que no existiera obligación de otorgar el comprobante de

(2) 9 0. 2



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

pago, la recurrente tenía la obligación de sustentar la atribución de utilidades en cuanto a su concepto, monto, relación de causalidad y entrega.

Que en cuanto al exceso de atribución de utilidades pagadas a la Empresa de Transporte Turístico Huaynapicchu S.A. por S/. 161 528,79, señala que tal hecho es reconocido por la recurrente, constituyendo un acto de liberalidad no deducible para fines tributarios.

Que respecto a la provisión de cuentas de cobranza dudosa derivada de un servicio brindado al Ministerio de Relaciones Exteriores, indica que incumple con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el inciso f) del artículo 21° de su reglamento, pues la provisión no figuraba en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, además que dicho servicio no correspondía a una transferencia gratuita como sostiene la recurrente.

Que afirma, en cuanto a los gastos derivados del asesoramiento para la valorización de ruta efectuada por la empresa Maximixe Consult S.A., que la recurrente no ha acreditado la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de renta o con el mantenimiento de su fuente, por lo que no corresponde su deducción.

Que manifiesta que la recurrente ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haber determinado incorrectamente su obligación tributaria, no cumpliendo con el mandato impuesto por el artículo 88° del Código Tributario, por lo que carece de asidero la nulidad alegada.

Que en cuanto a la sanción de multa impuesta por llevar con atraso sus Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances, señala que ésta se encuentra arreglada a ley, por cuanto se determinó durante la fiscalización que tales libros fueron legalizados el 27 de octubre de 2003, conteniendo operaciones desde el mes de enero de 2002, es decir tenían un atraso mayor a los 3 meses que establece el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98-SUNAT.

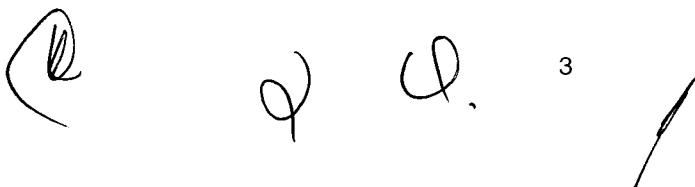
Que de lo actuado se tiene que como resultado de procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 092-003-0000515 a 092-003-0000517 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y por el Impuesto General a las Ventas de los períodos de mayo y julio de 2002, así como las Resoluciones de Multa N° 092-002-0000644 a 092-002-0000647, por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 4 del artículo 175° y 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que previamente a analizar la procedencia de los valores emitidos, corresponde emitir pronunciamiento respecto a la nulidad planteada por la recurrente, quien sostiene que las resoluciones de determinación y de multa, al estar sustentadas en hechos que atentan contra la Constitución y las normas tributarias de cumplimiento obligatorio, incurren en la causal de nulidad establecida en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, sin embargo, no precisa en su recurso cuál o cuáles son los hechos que contravienen ya sea en el fondo o en la forma a la Constitución o las normas tributarias, motivo por el cual corresponde desestimar la nulidad alegada.

Que habiéndose desestimado la nulidad, corresponde establecer si las resoluciones recurridas han sido emitidas con arreglo a ley.

## **Resolución de Determinación N° 092-003-0000515**

Que de lo actuado se tiene que la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, al modificar la determinación efectuada por la recurrente, como consecuencia de los siguientes reparos: i) Aporte voluntario, ii) Gastos ajenos al giro del negocio, gastos no sustentados y gastos que debieron ser activados, iii) Atribución de utilidad sin

 3



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

comprobante de pago que la sustente y otorgada por mayor monto, iv) Provisión de cobranza dudosa y v) Gastos por valorización de ruta.

## i) Aporte voluntario

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 (folio 811), así como del punto 2 al Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00063880 (folio 736) se aprecia que la Administración reparó la deducción como gasto de S/. 53 505,00 (US\$ 15 000,00), importe que corresponde al aporte efectuado por la recurrente a favor de la Municipalidad Provincial de Urubamba, al considerarlo como una liberalidad, sustentando el reparo en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto a la deducción de gastos, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que el inciso d) del artículo 44° de la citada ley, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que el artículo 1361° del Código Civil establece que los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos, presumiéndose que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla.

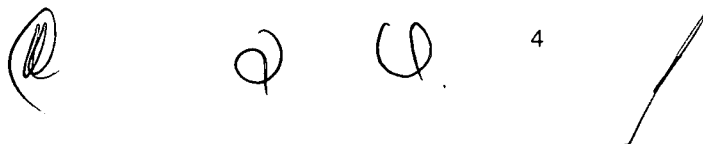
Que obra a folios 246 a 248 el Contrato de Adecuación de Concesión de Ruta celebrado por la recurrente con la Municipalidad Provincial de Urubamba, el 28 de octubre de 2002, mediante el cual se adecúa el referido contrato a los alcances del Reglamento Nacional de Administración de Transportes, aprobado por el Decreto Supremo N° 040-2001-MTC, estableciéndose la vigencia del referido contrato en 10 años y fijándose en el numeral 1 de la cláusula quinta la tasa o derecho de concesión de ruta en US\$ 6 000,00 mensuales.

Que asimismo, se estableció en el numeral 2 de la citada cláusula quinta que: *"LA CONCESIONARIA efectuará un aporte voluntario i extraordinario por única vez, la suma de QUINCE MIL DOLARES AMERICANOS (\$ 15,000.00), a favor de la Municipalidad Provincial de Urubamba, pagaderos en la siguiente forma: El cincuenta por ciento a la suscripción del contrato i el saldo a los treinta días"*.

Que obra en el folio 226 el Comprobante de Pago N° 10910, emitido por la Municipalidad Provincial de Urubamba el 31 de octubre de 2002, por el pago efectuado por la recurrente por la suma de US \$ 7 500,00, por concepto de pago extraordinario por única vez según contrato de adecuación de concesión de ruta de Aguas Calientes a la Ciudadela de Machupicchu, correspondiente al 50% del pago voluntario convenido.

Que se desprende del referido contrato que la suma de US\$ 15 000,00 otorgado por la recurrente en favor de la Municipalidad Provincial de Urubamba, constituye un acto de liberalidad<sup>1</sup>, pues, su otorgamiento fue de carácter voluntario, calidad que no se ve alterada de modo alguno por el hecho de que se haya efectuado tal acto, dentro del marco de un contrato de adecuación de ruta, en el cual se establecía la obligación para ésta de pagar una contraprestación mensual de US\$ 6 000,00 a cambio de la concesión de una ruta de transporte que se le otorgaba.

<sup>1</sup> Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya, según la definición de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, [www.rae.es](http://www.rae.es).





# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

Que a tenor de lo dispuesto en el artículo 1361° del Código Civil, quien alegue que lo expresado en un contrato no corresponde a la voluntad de las partes, debe probar tal situación, consecuentemente la recurrente al negar que el "aporte voluntario" a que se refiere el numeral 2 de la cláusula quinta del contrato referido anteriormente, no es tal sino que fue un pago obligatorio, una contraprestación, debió probar tal alegación, situación que no se ha dado, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado.

## **ii) Gastos ajenos al giro del negocio, gastos no sustentados y gastos que debieron activarse**

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 (folio 811), de lo señalado en la resolución apelada, así como de los puntos 3 y 6 al Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00063880 (folios 733 a 735) se aprecia que la Administración reparó la suma de S/. 45 691,19 por el registro como gastos de diversas adquisiciones de bienes y servicios al considerarlos que constitúan gastos ajenos al giro del negocio, gastos no sustentados y gastos que debieron activarse.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, respecto del principio de causalidad señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que a través de los puntos 3 y 6 del Anexo 1 al Requerimiento N° 00063880 (folios 748 y 750), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la base legal correspondiente los motivos para haber cargado al gasto los importes detallados en los Anexos N° 1.1 y 1.4 (folios 743, 746 y 747), que corresponden a diversos comprobantes de pago de compras que fueron calificados como gastos ajenos al giro del negocio, gastos que no cumplen con el principio de causalidad, desembolsos que debieron activarse y gastos no devengados, por lo que se debía adjuntar contratos, informes de los resultados de los trabajos realizados u otra documentación interna, dejándose constancia en el resultado (folios 732 a 736), que la recurrente cumplió con sustentar las observaciones parcialmente.

Que según se aprecia del punto 3 y del Anexo 1.1. al Resultado del Requerimiento N° 00063880 la Administración reparó la adquisición de diversos bienes sustentados en facturas y boletas de venta, señalando que los consumos de café, azúcar, galletas y gaseosas no guardaban relación de causalidad y no eran necesarios e imprescindibles para la generación de renta, observación que corresponde a los siguientes comprobantes:



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.	Concepto
28/08/2002	001-0743	Comercial Mafisan S.R.L.	9.75	Vasos
04/04/2002	001-1792	Felicita Sota de Fernández	12.00	Consumo
25/04/2002	001-7614	Flores Sotomayor Carmen	10.00	Café, pasteles
05/02/2002	001-11340	Huarca Ramos Julia C.	27.37	Gaseosas y galletas
07/02/2002	001-13118	Huarca Ramos Julia C.	4.00	Gaseosas
07/02/2002	001-13220	Huarca Ramos Julia C.	4.00	Gaseosas
09/03/2002	001-13400	Huarca Ramos Julia C.	3.00	Galletas
26/03/2002	001-13561	Huarca Ramos Julia C.	4.00	Gaseosas
30/03/2002	001-11597	Huarca Ramos Julia C.	14.40	Gaseosas
05/04/2002	001-13632	Huarca Ramos Julia C.	4.00	Gaseosas
21/06/2002	001-13934	Huarca Ramos Julia C.	3.50	Gaseosas
08/03/2002	001-0304	Huisa Melo Juan Carlos	7.00	Gaseosas y galletas
14/03/2002	001-0313	Huisa Melo Juan Carlos	3.00	Galletas
14/03/2002	001-0316	Huisa Melo Juan Carlos	10.00	Gaseosas y galletas
19/03/2002	001-0317	Huisa Melo Juan Carlos	3.50	Gaseosas
19/03/2002	001-0323	Huisa Melo Juan Carlos	10.00	Gaseosas y galletas
26/03/2002	001-0331	Huisa Melo Juan Carlos	4.00	Gaseosas
27/03/2002	001-0332	Huisa Melo Juan Carlos	3.00	Galletas
28/03/2002	001-0334	Huisa Melo Juan Carlos	4.00	Gaseosas
03/04/2002	001-0345	Huisa Melo Juan Carlos	1.50	Galleta soda
08/04/2002	001-0355	Huisa Melo Juan Carlos	4.00	Gaseosas
09/04/2002	001-0356	Huisa Melo Juan Carlos	14.00	Gaseosas
18/04/2002	001-0369	Huisa Melo Juan Carlos	10.00	Azúcar
19/04/2002	001-0371	Huisa Melo Juan Carlos	9.00	Gaseosas y galletas
22/04/2002	001-0378	Huisa Melo Juan Carlos	4.00	Gaseosas
26/04/2002	001-0383	Huisa Melo Juan Carlos	4.00	Gaseosas
16/03/2002	001-0621	Juan Quispe Mancilla	18.00	Gaseosas
23/03/2002	001-0626	Juan Quispe Mancilla	8.00	Gaseosas
30/04/2002	001-38329	Paulina Velazco Berrios	10.00	Caja de galletas
04/07/2002	002-1012	Rincón Sanoni Rosa Luz	33.89	Consumo
14/02/2002	001-8089	Súper Market El Chinito S.R.L.	61.44	Azúcar, Jabón varios
			<b>S/.</b>	<b>318.35</b>

Que en relación a las referidas adquisiciones, la recurrente durante la fiscalización ha señalado que correspondían a productos consumidos en las reuniones de Directorio, sesiones que muchas veces eran prolongadas (folio 723); respecto a lo cual cabe indicar que según el documento de folio 817 emitido por la Oficina Registral Cusco, la recurrente cuenta con el órgano colegiado antes señalado, por lo que resulta razonable, en atención a la naturaleza de los bienes adquiridos, así como a la cuantía de los mismos, su consumo en tales reuniones, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que se reparó la adquisición de diversos bienes y servicios sustentada en facturas y boletas de venta, respecto a los cuales la recurrente señala que las adquisiciones se hicieron a favor de su personal, por bienes que fueron entregados a sus trabajadores y como gastos recreativos, observaciones que corresponden a:

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.	Concepto
14/10/2002	001-0313	Auccacusi Cusi huaman Martin	1,328.00	Vestuario de personal
19/10/2002	001-0320	Auccacusi Cusi huaman Martin	402.00	Impermeables
01/12/2002	001-0863	Béjar Morales Ismaela	222.00	6 mandiles
29/04/2002	001-0082	Béjar Pérez Florencio	43.22	Cocido de camisas
29/04/2002	001-3191	Carrión de Salazar Mercedes	945.00	Confección de Ternos y Blusas
22/10/2002	001-7537	Cuzmar Cuzmar Jorge	240.90	Telas Cardif
29/10/2002	001-7550	Cuzmar Cuzmar Jorge	487.20	Telas Barrington
04/10/2002	001-0334	Inv. Tur. El Santuario de Machu Pichu	1,598.00	Atención de almuerzo - Aniversario Machupichu



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

Que si bien los referidos gastos, por su naturaleza y en atención al giro del negocio de la recurrente, podrían ser deducibles, ésta no presentó documentación fehaciente que demostrara que los bienes adquiridos fueran entregados a sus trabajadores, en consecuencia, al no encontrarse acreditada la vinculación de los gastos materia de análisis, corresponde mantener el reparo.

Que en cuanto al gasto deducido por atención de un almuerzo con motivo del aniversario de Machupicchu, el que según la recurrente corresponde a gastos de recreación del personal, cabe indicar que dichos gastos de conformidad con lo dispuesto en el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta resultarían deducibles, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, sin embargo, de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 109-3-2000, entre otras, dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no sólo con los comprobantes de pago, sino también con otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos, supuesto que no se cumple en el caso de autos en la que la recurrente sólo exhibió la factura reparada, por lo que al no haber presentado las pruebas correspondientes, procede confirmar el reparo.

Que según se aprecia del punto 3 al Resultado del Requerimiento N° 00063880 la Administración reparó los gastos registrados por diversos servicios recibidos, señalando que no se presentó la documentación sustentatoria o que los documentos presentados no son significativos y que no permitían determinar efectivamente los servicios prestados ni la relación de causalidad con la generación de renta, observaciones que corresponden a:

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.	Concepto
28/08/2002	001-0316	Vilca Ochoa Luis Danilo	1,400.00	Asesoría Externa
30/08/2002	001-0319	Vilca Ochoa Luis Danilo	1,400.00	Asesoría Externa
30/11/2002	001-0331	Vilca Ochoa Luis Danilo	1,400.00	Asesoría Externa
30/12/2002	001-0339	Vilca Ochoa Luis Danilo	1,136.36	Demanda de indemnización
30/12/2002	001-0338	Vilca Ochoa Luis Danilo	1,400.00	Asesoría Externa
05/11/2002	002-0108	Del Castillo Gordillo Ramiro	1,400.00	Asesoría Externa
19/12/2002	002-0116	Del Castillo Gordillo Ramiro	1,400.00	Asesoría Externa
25/12/2002	002-0117	Del Castillo Gordillo Ramiro	1,400.00	Asesoría Externa
07/06/2002	001-072	Chávez Huamán Wilfredo	4,128.00	Estudio de Impacto ambiental
01/07/2002	001-074	Chávez Huamán Wilfredo	2,784.00	Estudio de Impacto ambiental
20/07/2002	001-075	Chávez Huamán Wilfredo	7,040.00	Estudio de Impacto ambiental
01/12/2002	001-0012	Flores Salazar Julio	2,137.00	Levantamiento de información estadística
31/12/2002	001-0013	Flores Salazar Julio	2,138.00	Levantamiento de información estadística
08/02/2002	001-14680	Antonieta Ocampo De La Haza	150.00	Acta de presencia de entrega de Bienes
09/09/2002	001-0053	René Vilca Ochoa	400.00	Servicios
23/02/2002	001-0045	Huaypallunca Huarhua Juan	200.00	Proceso penal

Que en cuanto a los gastos sustentados con los recibos de honorarios emitidos por Luis Danilo Vilca Ochoa y Ramiro del Castillo Gordillo, la recurrente señala que corresponden a gastos por asesoría necesarios para la empresa, habiendo presentado durante la fiscalización la documentación sustentatoria.

Que obra en autos el contrato de locación de servicios por asesoría externa de 12 de agosto de 2002, celebrado entre la recurrente y Ramiro del Castillo Gordillo, de profesión abogado, vigente de agosto de 2002 hasta agosto de 2003 (folios 683 a 684), mediante el cual el profesional antes referido se obliga a prestar su servicios de asesoramiento y asistencia legal en el trámite de los procesos civiles, penales, laborales y administrativos en los que la recurrente sea parte, obrando en el folio 682 la carta de 29 de agosto de 2002 remitida a la recurrente por el abogado antes referido, mediante la cual da cuenta, a través de la relación adjunta del estado de 19 procesos judiciales en los cuales la recurrente es parte





# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

(folios 679 a 682). Asimismo, obra copias de diversos informes legales sobre contratos y pagos de beneficios sociales emitidos por el abogado Luis Danilo Vilca Ochoa a la recurrente (folios 675 a 678).

Que de lo señalado anteriormente se tiene que existen elementos que permiten evidenciar la prestación de servicios legales por parte de los profesionales antes referidos a favor de la recurrente, los cuales están vinculados a su actividad, por lo que corresponde su deducción, más aún si se tiene en cuenta que la recurrente no cuenta con abogados en su planilla<sup>2</sup>, por lo que resulta razonable que haya tenido que contratar los servicios de dichos profesionales para la asistencia legal que le era requerida, consecuentemente, corresponde levantar el reparo en tal extremo.

Que respecto a los gastos por estudios de impacto ambiental, cuya deducción está sustentada en los recibos por honorarios emitidos por Wilfredo Chávez Huamán, la recurrente sostiene que el estudio es un gasto necesario por cuanto no se puede trabajar en una zona arqueológica y área natural protegida, sin realizar un estudio de impacto ambiental, siendo que por su parte la Administración en el punto 3 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00063880 deja constancia que la contribuyente no sustentó dicho gasto por cuanto sólo presentó copia del contrato y no los informes o resultados del estudio (folio 734).

Que a folios 665 y 666 obra el contrato de prestación de servicios de estudio de impacto ambiental, celebrado por la recurrente con Wilfredo Chávez Huamán, a través del cual éste se obliga a realizar el estudio de impacto ambiental de la carretera Aguas Calientes Santuario Histórico de Machupicchu, estableciéndose en la cláusula cuarta la obligación de entregar un informe preliminar y los estudios definitivos, sin embargo, pese a haber sido requerida para ello no obran en el expediente tales documentos, por lo que no se puede establecer la vinculación del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, como establece el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que respecto al reparo a los gastos por los servicios prestados por Julio Flores Salazar, Antonieta Ocampo de la Haza, René Vilca Ochoa y Juan Huaypallunca Huarhua, tal como se deja constancia en el punto 3 al Resultado del Requerimiento 3611 N° 00063880, la recurrente no presentó documentación sustentatoria de dichos gastos, no permitiéndose determinar la relación causal con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente (folios 734 y 735), por lo que corresponde que se mantenga el reparo.

Que la Administración reparó los gastos que se detallan a continuación, señalando que debían registrarse como costo, al constituir activos fijos, y en el caso del software, un intangible.

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.	Concepto
20/11/2002	001-0127	Moisés Huallpamayta Maras	1,255.45	Software de facturación
03/01/2002	001-0053	León Panvera Alejandro	540.00	Ampliación parqueo de buses
02/01/2002	001-0078	Salón Huamán Eusebio	540.00	Ampliación parqueo de buses
19/12/2002	001-0003	Olarte Enciso Laura Luz	500.00	Proyecto de embarcadero de pasajeros
19/12/2002	001-0001	Olarte Enciso Laura Luz	700.00	Proyecto de embarcadero de pasajeros

Que respecto al gasto sustentado en el recibo por honorarios emitido por Moisés Huallpamayta Maras, por la elaboración de un software de facturación, observado por la Administración por corresponder a un activo, específicamente a un bien intangible sujeto a amortización, cabe indicar que tal calidad (intangible) no se encuentra acreditada en autos<sup>3</sup>, por lo que carece de sustento el reparo formulado.

<sup>2</sup> Según cédula que obra en el folio 427.

<sup>3</sup> Tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 9518-2-2004 los activos intangibles tienen los siguientes requisitos:

a) Carecen de sustancia física,





# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

Que aún en el caso que el bien materia de reparo califique como intangible, debe indicarse que el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares, siendo que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, agregando que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 25° del reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44° de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la Ley, 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como los programas de instrucciones para computadoras (software), 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años, y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que con relación a las normas precitadas, este Tribunal mediante la Resolución N° 03430-5-2006, ha establecido que a diferencia de los bienes tangibles, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles en principio no se permite su deducción, no obstante se establecen excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que en la misma resolución, este Tribunal respecto de adquisiciones de intangibles de duración limitada - como es el caso de programas de computadoras (software)- señala que: "la regulación del Impuesto a la Renta prevé que el contribuyente pueda optar en el caso de cesiones definitivas por deducir su precio como gasto en un solo ejercicio o amortizarlo, en tal sentido la deducción efectuada por la recurrente como gasto se encuentra arreglada a las normas precitadas, por lo que carece de sustento el reparo efectuado por la Administración, debiendo dejarse sin efecto el mismo.

Que respecto a los desembolsos vinculados al embarcadero de pasajeros y a la ampliación del parqueo de buses, debe indicarse que el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, y el artículo 23° de su reglamento establece que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de  $\frac{1}{4}$  de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, y que ésto no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

- 
- b) Son identificables,
  - c) Se tiene control sobre ellos, y
  - d) Contribuyen a generar ingresos futuros.

 9



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 (modificada en 1993), los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro, que además señala dicha NIC, que los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, mientras que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01217-5-2002 y 9259-5-2001, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del período, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del período en que se llevan a cabo.

Que en ese sentido, se ha dejado establecido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 03595-4-2003, 01217-5-2002, 09259-5-2001 y 147-2-2001, que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que de autos se aprecia que la recurrente construyó un embarcadero de pasajeros, obrando a folios 527 a 533 los planos, especificaciones técnicas y presupuestos para la realización de la obra, siendo que los recibos emitidos por Laura Luz Olarte Enciso corresponden al pago por la realización de los expedientes técnicos del citado proyecto (folios 663 y 664), asimismo se aprecia que el desembolso a favor de Alejandro León Panvera y Eusebio Salón Huamán están relacionados a la ampliación del parqueadero de buses ya existente.

Que los conceptos a que se refieren los comprobantes de pago observados, no estuvieron destinados al mantenimiento y reparación del lugar donde se desarrolla parte de la actividad de la recurrente, sino que se trata de servicios vinculados a una nueva construcción y a una ampliación, la que atendiendo a su naturaleza agregan valor a las construcciones ya existentes, mejorando las condiciones en que se desarrolla la actividad económica de la recurrente.

Que por tanto, dado que la deducción de las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente como gasto, no está permitida de acuerdo con el inciso e) del artículo 44° de Ley del Impuesto a la Renta, procede confirmar el reparo efectuado.

   10 



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

Que respecto de las demás adquisiciones observadas por la Administración, referidas en el punto 3 al Resultado del Requerimiento N° 00063880, detalladas en el Anexo 1.1. al resultado del citado requerimiento (folios 730 y 731), la recurrente en su escrito presentado en respuesta al citado requerimiento, reconoce los reparos afirmando que no guardan relación con su actividad y en otro caso por no haber devengado en el ejercicio 2002 (folios 710, 712, 720 y 722), los cuales corresponden a las siguientes adquisiciones:

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.	Concepto
08/03/2002	102-8132954	Baluarto Medina Víctor G.	800.00	Contrato de gestión Hotelera
05/04/2002	001-0627	Chávez Alfaro Félix	500.00	Concesión ruta, problemática ex hotel
20/06/2002	001-637	Chávez Alfaro Félix	300.00	Convocatoria y saludo Cuzco
29/11/2002	001-088848	Estaciones de Servicio Zegarra	34.73	Diesel 2
29/11/2002	001-088849	Estaciones de Servicio Zegarra	38.70	Diesel 2
07/01/2002	002-1784	Fuentes Tumpe Marina	48.00	Hospedaje maquinista
08/01/2002	001-0026	Gonzales de Palomino Valentina	24.00	4 caldos de gallina
23/02/2002	002-0294	Héctor Curi Ccoya	150.00	Difusión problema Beneficencia Pública
26/12/2002	001-0021	Justina Uscamayta Aranibar	60.00	Bordado de logo huayna
03/12/2002	003-18866	Montalvo Montalvo Felicitas	36.39	Gasolina
03/06/2002	001-0949	Montesinos Ccajuana Alejandro	45.00	Hospedaje
03/12/2002	005-03851	Morocho Baca Toribia	46.32	Gasolina
21/02/2002	155-10930	Perú Rail S.A.	100.00	10 Bolsas de azúcar
20/02/2002	001-0243	Pozo Inka Pablo	200.00	Difusión problema Beneficencia Pública
28/11/2002	041-00671	Prisma Color E.I.R.L.	36.66	Revelado de fotos
25/05/2002	001-0417	Valenzuela Andagua José	200.00	Publicidad por la Beneficencia Pública
25/10/2002	003-8498	Distribuidora de Publicaciones Cuzco	671.55	Suscripción año 2003

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que, si bien reconoció los reparos anteriormente señalados, solo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, y no para efectos del Impuesto General a las Ventas, cabe indicar que la recurrente no acredita que por dichas operaciones se hayan efectuado reparos en la determinación del Impuesto General a las Ventas, siendo que de las Resoluciones de Determinación N° 092-003-0000516 y 092-003-0000517, emitidas por dicho impuesto, se aprecia que fueron emitidas por reparos al crédito fiscal provenientes de facturas distintas a las señaladas por la recurrente.

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 (folio 811), así como del punto 6 al Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-63880 (folio 733), se aprecia que la Administración también reparó la suma de S/. 3 366,36, por concepto de gastos no sustentados, correspondiente a los siguientes comprobantes:

Fecha	Documento	Proveedor	Importe S/.
11/01/2002	001-055	Hugo B. Díaz Villalobos	150.00
24/01/2002	001-056	Hugo B. Díaz Villalobos	80.00
03/04/2002	002-074	Del Castillo Gordillo Ramiro	1,136.36
08/04/2002	001-010	Paliza Farfán José Luis	1,000.00
12/06/2002	001-015	Paliza Farfán José Luis	1,000.00
			3,366.36

Que en el presente caso la Administración, mediante el punto 6 al Requerimiento N° 00063880 (folio 748), solicitó a la recurrente sustentar con la documentación respectiva, tales como contratos, informes de los resultados de los trabajos realizados u otra documentación interna, los gastos que se detallan en el Anexo 1.4, siendo que en respuesta a lo requerido por la Administración, mediante escrito de 16 de agosto de 2004 (folios 716 a 725), la recurrente señaló con relación a los servicios prestados por Ramiro del Castillo Gordillo que cumplía con adjuntar el informe y el contrato del mismo, no efectuando descargo alguno respecto a los servicios prestados por las demás personas.



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

Que la Administración en el punto 6 del Anexo 1 de los Resultados del Requerimiento N° 00063880 (folio 733) señala que respecto a los servicios prestados por Ramiro Del Castillo Gordillo la documentación presentada no sustenta la relación de causalidad y con relación a los otros proveedores que no presenta documentación alguna.

Que al respecto cabe señalar que el contrato de locación de servicios por asesoría firmada con Ramiro Del Castillo Gordillo, corresponde a agosto de 2002 hasta agosto de 2003 y el informe presentado es del 29 de agosto de 2002, fecha distinta a la emisión del recibo por honorarios, por el cual se solicitó el sustento, por lo que al no presentar la documentación sustentatoria de los servicios recibidos por los proveedores señalados anteriormente, no se puede establecer la vinculación del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, por lo que corresponde mantener el reparo.

### **iii) Atribución de utilidad sin comprobante de pago que la sustente y otorgada por mayor monto**

Que de autos se aprecia que la Administración efectuó reparos a los gastos por la atribución de utilidades efectuada por la recurrente proveniente de los contratos de asociación en participación celebrado con la Empresa Municipal de Transportes Turísticos Machupicchu S.A. (TRAMUSA, S.A.) por no encontrarse sustentada en comprobante de pago, por el importe de S/. 339 338,70, y el celebrado con la Empresa de Transportes Turísticos Wayna Picchu S.A. por la suma de S/. 161 528,79, al corresponder a la entrega de un monto mayor al convenido, sustentando los reparos en el artículo 37° y el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de manera previa cabe señalar al respecto, que mediante el artículo 2° de la Ley N° 27034<sup>4</sup>, se incorporó el inciso k) al artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de considerar como sujetos de dicho impuesto a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que asimismo, mediante el artículo 3° de la citada Ley N° 27034, se modificó el último párrafo del referido artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de indicar que en el caso de sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Que de acuerdo con el artículo 29° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas se consideraran de las partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de las mismas, aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, aprobada por la Ley N° 26887, por el contrato de asociación en participación una persona denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante a cambio de determinada contribución. Además el artículo 441° de la citada ley señala que son características de dicho contrato que el asociante actúe en nombre propio y la asociación en participación no tenga razón social, ni denominación, que la gestión del negocio o empresa corresponda única y exclusivamente al asociante y que no exista relación jurídica entre los terceros y los asociados.

<sup>4</sup> Publicada el 30 de diciembre de 1998 en el Diario Oficial "El Peruano".



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

Que de las normas citadas fluye que al no tener los contratos de asociación en participación una contabilidad distinta a la de las partes que lo integran, toda vez que el negocio que es materia de contrato es de cargo del asociante, no califican como sujetos del Impuesto a la Renta, y corresponde al asociante la determinación del Impuesto a la Renta, criterio concordante con el establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03199-3-2005.

Que asimismo este Tribunal en la Resolución N° 00732-5-2002 ha establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurridos, de acuerdo con lo establecido por el precitado inciso k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, deduciendo como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.

Que en el caso de autos, la Administración no discute la naturaleza económica del contrato de asociación en participación celebrado con las citadas empresas, ni el carácter de deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de la participación en el resultado del negocio (atribución de la utilidad), siendo que en el presente reparo sólo corresponde analizar si el gasto deducido se encuentra debidamente sustentado.

Que durante la fiscalización, mediante el punto 1 al Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00063883 (folio 522) la Administración comunicó a la recurrente que había registrado como gastos en la subcuenta 638 Servicio de contrato y colaboración empresarial, las atribuciones de utilidades a las empresas Entratur Waynapicchu S.A. por la suma de S/. 608 627,59 y TRAMUSA S.A. por S/. 339 338,70, habiendo cumplido con exhibir la factura correspondiente a las atribuciones efectuadas a la primera de las nombradas, mas no así a la última, por lo que los gastos registrados por la atribución a TRAMUSA S.A., no resultaban deducibles al no encontrarse sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que le solicitó el sustento respectivo.

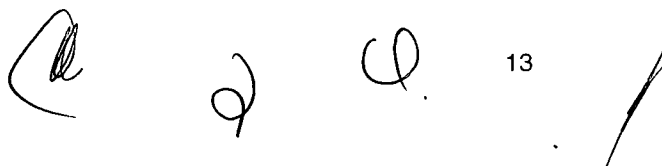
Que en respuesta a la observación efectuada por la Administración, la recurrente en el escrito de 8 de setiembre de 2004 (folios 496 a 503), señala que respecto a la atribución de utilidades efectuada a la empresa TRAMUSA S.A. por la suma de S/. 339 338,70, no se le había otorgado comprobantes de pago, porque no era necesario hacerlo y que bastaba con el documento de atribución de utilidades que se giraba a la empresa antes referida, no obstante se le había exigido el comprobante de pago e iba a ser regularizado.

Que la Administración en el punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00063883 (folio 509) consignó, entre otros, que la recurrente no sustentó conforme lo establece el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto por concepto de atribución de utilidades correspondiente a la empresa TRAMUSA S.A., procediéndose a reparar el monto de S/. 339 338,70.

Que como se ha indicado, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que por su parte el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta precitada, preceptúa que no son deducibles a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 611-1-2001 y 8534-5-2001, entre otras, el requisito de sustentar el gasto mediante comprobantes de pago para efecto del Impuesto a la Renta sólo se aplica cuando exista la obligación de emitirlos; lo que se corrobora por el hecho que la propia Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37° prevé la deducción de conceptos que





# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

no dan lugar a la obligación de emitir comprobantes de pago, como la depreciación, las provisiones de cobranza dudosa, la provisión para beneficios sociales, las remuneraciones, entre otros.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT<sup>5</sup>, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Que el artículo 2° del anotado reglamento establece que sólo se consideran comprobantes de pago los que él detalla, entre los que se encuentran las facturas y las boletas de venta, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el citado reglamento.

Que según el artículo 6° del mismo reglamento están obligados a emitir comprobantes de pago, entre otros: 1. Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso: a) Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad y b) Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.

Que del contrato de asociación en participación celebrado por la recurrente y la Empresa Municipal de Transportes Turísticos Machupicchu S.A. TRAMUSA S.A. (folios 316 a 328) se aprecia que el objeto del contrato fue la explotación comercial de la concesión de la ruta de transporte urbano "Aguas Calientes – Machupicchu" cuyo titular era la recurrente (asociante) y para lo cual la asociada contribuiría con el uso de 6 vehículos a cambio de una participación en la utilidad que pudiera generar el negocio<sup>6</sup>.

Que este Tribunal en la Resolución N° 00732-5-2002, ha establecido que la participación en el negocio entregada por el asociante al asociado en el contrato de asociación en participación solo puede ser deducida como gasto siempre que se hubiera emitido el comprobante de pago por concepto de la participación, conforme el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en este sentido, atendiendo a las normas citadas y a lo establecido por este Tribunal, la participación en las utilidades atribuida por la recurrente a la empresa TRAMUSA S.A. por el importe de S/. 339 338,70, no resulta deducible, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que respecto al exceso de atribución de utilidades a favor de la empresa asociada Empresa de Transportes Turísticos Wayna Picchu S.A. por la suma de S/. 161 528,79, establecida por la Administración durante la fiscalización en base al contrato firmado (folios 239 a 305 y 514 a 517), cabe señalar que dicha situación es reconocida por la recurrente (folios 503 y 509), por lo que al no corresponder dicho importe a la participación en el resultado del negocio (atribución de la utilidad), este no puede ser deducido como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente, situación que no puede ser desvirtuada por el hecho que la empresa asociada haya cumplido con tributar sobre el total de ingresos percibidos por dicho concepto, por lo que al estar arreglado a ley el reparo efectuado corresponde mantenerlo.

## **iv) Provisión de cobranza dudosa**

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515, así como del punto 2 al Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00063883 se aprecia que la Administración reparó la provisión de cuentas de cobranza dudosa por la suma de S/. 2 229,85, por cuanto dicha provisión no se encontraba

<sup>5</sup> Publicada el 24 de enero de 1999.

<sup>6</sup> El aporte de la asociada era el uso de seis vehículos.

*[Firmas manuscritas]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 07527-3-2010

discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, sustentándose en el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21º de su reglamento (folios 509 y 811).

Que conforme con lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley, tal como los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que conforme al inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa se requiere que: i) Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; ii) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada y iii) Que la provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que se estime de cobranza dudosa.

Que de las normas glosadas se tiene que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos, tales como su registro, el cual permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio gravable.

Que sobre este particular el Tribunal Fiscal ha considerado que se cumple con el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando ésta figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas.

Que en el caso resuelto por la Resolución Nº 01317-1-2005 de 1 de marzo de 2005, en el Libro de Inventarios y Balances se consignaba en forma global el importe de la provisión para cuentas de cobranza dudosa, pero en hoja legalizada anexa al referido libro se había consignado el detalle de las acreencias que conforman las referidas provisiones, como son la identificación del cliente, el número del documento que tendría la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión, que permitan la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de aquéllas, así como de la proporcionalidad de la deducción, que es la razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión.

Que conforme con el criterio contenido en la Resolución Nº 04321-5-2005, aún cuando la provisión no figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, dicho requisito se cumple con el detalle que se ha efectuado en el Libro Diario legalizado en el que se indica el número de documento que contiene la deuda que tiene la condición de cobranza dudosa, el vencimiento, la identificación del cliente y el importe de la provisión, datos que permiten a la Administración la verificación y el seguimiento de la condición de incobrabilidad de las cuentas y su proporcionalidad.

Que este Tribunal ha rechazado la discriminación de la provisión efectuada en hojas sueltas anexas no legalizadas, tal como lo señaló en la Resolución Nº 590-4-2002, toda vez que dicha omisión le restaba fehaciencia al documento exhibido y a la información que contenía.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 07527-3-2010

Que en el caso de autos, la recurrente exhibió el Libro de Inventarios y Balances, en donde no se encontraba discriminada la provisión materia de reparo, por lo cual mediante el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento Nº 00063883, se le solicitó sustentar dicha observación, en respuesta a lo cual la recurrente señaló que la discriminación de dicha cuenta la efectuó en las notas y anexos a sus estados financieros (folios 496 a 503).

Que de la observación de la Nota 4 al Balance General al 31 de diciembre de 2002 y del Anexo al mismo (folios 493 a 494), documentos en los cuales se detalla la discriminación de la provisión materia de reparo, se aprecia que corresponden a hojas simples sin legalización alguna, consecuentemente al no figurar dicha provisión en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances o en documentación anexa legalizada no corresponde su deducción.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente, en el sentido que el concepto provisionado corresponde a un servicio gratuito y por tanto incobrable, se debe indicar que tal aseveración carece de asidero, pues, según se observa de la Factura Nº 009-0003483 (folio 495), que origina el importe de la provisión, la misma corresponde a un servicio valorizado en US \$ 549,15, no apreciándose del comprobante que corresponda a un servicio gratuito, consecuentemente, corresponde confirmar el reparo materia de pronunciamiento, así como la apelada en este extremo.

## **v) Gastos de valorización de concesión de ruta**

Que del Anexo al valor girado, así como del punto 4 al Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00063883, se aprecia que la Administración reparó del gasto por la valorización de concesión de ruta por el importe de S/. 24 938,00, al no acreditarse la relación de causalidad, sustentándose en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 508 y 811).

Que mediante el punto 4 al Anexo 1 al Requerimiento Nº 00063883, la Administración solicitó a la recurrente sustentar la necesidad de los gastos incurridos por la valorización de la concesión de ruta sustentados en las Facturas Nº 001-1248 y 001-1319, emitidas por la empresa Maximixe Consult S.A. (folios 513 y 520), debiendo señalarse su relación de causalidad de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente mediante escrito de 8 de setiembre de 2004 señaló que los gastos cuya sustentación se le solicitó no constituyen activos de la empresa motivo, por el cual no se registró como tal, sino que se dedujo como gasto (folio 501), dejándose constancia en los Resultados del Requerimiento Nº 00063883 que no se presentó el informe final de la valorización y que no se conoce la finalidad de la valorización de la concesión, por lo que no se acreditó la relación de causalidad del citado gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente (folio 508).

Que si bien la recurrente presentó copias de las facturas reparadas (folios 589 y 590), así como copia del contrato suscrito con la empresa Maximixe Consult S.A. para la valorización de la concesión de ruta (folios 656 y 657), no presentó el resultado de dicho servicio, el cual debía sustentarse en el informe de la valorización, conforme se estableció en la cláusula segunda del referido contrato.

Que en sus recursos, tanto de reclamación como de apelación, la recurrente reitera los argumentos esgrimidos durante la fiscalización respecto al tratamiento dado a las erogaciones reparadas, como gasto y no como activo, sin embargo, tal situación no es materia de reparo, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, lo cual no ha sido acreditado en autos, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

## Resoluciones de Determinación N° 092-003-0000516 y 092-003-0000517

Que se emiten las resoluciones antes referidas por el Impuesto General a las Ventas de mayo y julio de 2002 derivados de reparos al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio por S/. 2 162,00 y S/. 2 236,00 respectivamente.

Que de acuerdo al Anexo de los valores girados (folio 814), así como del punto 3 del Anexo 1 al Requerimiento N° 00063880 y punto 4 al Anexo 1 al Requerimiento N° 00063883, el reparo al crédito fiscal corresponde a los siguientes comprobantes:

Fecha	Facturas N°	Proveedor	Valor	I.G.V.	Concepto
18/04/2002	001-1248	Maximixe Consult S.A.	12 008,50	2 161,53	Valorización de concesión
16/07/2002	001-1319	Maximixe Consult S.A.	12 390,00	2 230,20	Valorización de concesión
04/07/2002	002-1012	Rincón Sanoni Rosa Luz	33,89	6,11	Consumo

Que el artículo 18° del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el crédito fiscal está constituido por dicho tributo consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios, entre otros, y que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que: i) sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y, ii) se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que respecto al reparo al crédito fiscal contenido en las Facturas N° 001-1248 y 001-1319, emitidas por la empresa Maximixe Consult S.A. por concepto de valorización de ruta, cabe señalar que su deducción como gasto fue reparado para la determinación del Impuesto a la Renta, al no encontrarse acreditada su relación de causalidad, por el cual se ha emitido pronunciamiento en los considerandos anteriores, confirmado su procedencia, por lo que corresponde emitir igual pronunciamiento, manteniéndose el reparo al no ser deducible como gasto de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a la Factura N° 002-1012 emitida por Rosa Luz Rincón Sanoni, cabe señalar que también fue materia de reparo para la determinación del Impuesto a la Renta, no obstante dicho reparo ha sido dejado sin efecto al corresponder a consumos realizados en las reuniones de directorio, por lo que igualmente corresponde levantar el reparo al crédito fiscal en este extremo.

## Resolución de Multa N° 092-002-0000644

Que conforme se aprecia de autos, la Resolución de Multa N° 092-002-0000644 fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, fijándose una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según texto vigente antes del Decreto Legislativo N° 953<sup>7</sup>, señalaba que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos

<sup>7</sup> El Decreto Legislativo N° 953 entró en vigencia el 6 de febrero de 2004.



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, según texto vigente antes del indicado decreto legislativo, señalaba que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Ley N° 27335, aplicable al caso bajo análisis, a la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario le correspondía una multa equivalente al 50% del tributo omitido, y a la contemplada por el numeral 2 del citado artículo 178° le correspondía una multa ascendente al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente. Debe agregarse que conforme lo señalado en la Nota 7 de dicha Tabla, para el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el "tributo omitido" sería la diferencia entre el "tributo resultante" del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como "tributo resultante" de dicho período o ejercicio, y en caso que no se hubiese declarado el tributo resultante, el "tributo omitido" sería el obtenido de la verificación o fiscalización.

Que según el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04084-2-2003, durante la vigencia de la Tabla aprobada por la Ley N° 27335, el "tributo resultante" se establecía luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores, así como las compensaciones, por lo que para efecto de determinarse el monto de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el tributo omitido sería la diferencia entre el tributo resultante declarado y aquél rectificado u obtenido por fiscalización, luego de aplicar los saldos a favor de períodos anteriores y los pagos a cuenta, entre otras compensaciones.

Que asimismo, según lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01109-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 23 de marzo de 2003, cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración, dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

Que el artículo 165° del Código Tributario, señala que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otras sanciones y el artículo 171° del citado código dispone que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave.

Que conforme se aprecia de autos, la Administración ha establecido el monto de la multa de S/. 84 739,00 considerando un tributo omitido S/. 169 477,00 (folio 810), importe que resulta de la diferencia entre el Impuesto a la Renta según la declaración rectificatoria de 29 de setiembre de 2004, ascendente a S/. 115 425,00 (folios 852 a 855) y el establecido mediante la resolución de determinación por S/. 284 902,00 (folio 811), sin haber tomado en cuenta el importe de los pagos a cuenta efectuados, conforme al criterio anteriormente citado, tal como se aprecia del siguiente cuadro:



# Tribunal Fiscal

N° 07527-3-2010

IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2002		
CASILLA	DECLARACIÓN JURADA S/.	RESOLUCION DE DETERMINACION S/.
Impuesto a la Renta del Ejercicio	115 425,00	284 902,00
Saldo a Favor del Ejercicio Anterior	0,00	0,00
Pagos a Cuenta Mensuales	233 184,00	233 185,00
Tributo a Pagar / Saldo a Favor	(117 759,00)	51 716,00

Que según la información del cuadro anterior, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 la recurrente en su declaración determinó indebidamente un saldo a favor ascendente a S/. 117 759,00, toda vez que mediante la resolución de determinación se estableció un tributo a pagar de S/. 51 716,00, por lo que en este caso se advierte la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171° precitado, debiendo aplicarse la sanción más grave. No obstante, al ser el saldo aumentado indebidamente mayor al tributo omitido, resultaba aplicable la sanción correspondiente a la infracción prevista por el numeral 2 y no la del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que teniendo en consideración que la Resolución de Multa N° 092-002-0000645 ha sido emitida considerando que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, corresponde dejar sin efecto la citada resolución de multa y revocar la apelada en este extremo.

## Resoluciones de Multa N° 092-002-0000646 y 092-002-0000647

Que las citadas resoluciones de multa han sido giradas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, cuya sanción ha sido calculada en base al tributo omitido establecido en las Resoluciones de Determinación N° 092-003-0000516 y 092-003-0000517, respecto a las cuales en la presente resolución se ha confirmado su procedencia por los reparos a crédito fiscal por las Facturas N° 001-1248 y 001-1319, emitidas por la empresa Maxime Consult S.A. y se ha levantado por la Factura N° 002-1012 emitida por Rosa Luz Rincón Sanoni, por lo que corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido, debiendo la Administración proceder a reliquidar el importe de la multa girada por el mes de julio de 2002.

## Resolución de Multa N° 092-002-0000645

Que la Resolución de Multa N° 092-002-0000645 fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario, específicamente por llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes el Libro Mayor, Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances.

Que el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario, según el cual constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación. A partir del 6 de febrero de 2004, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953, la referida infracción fue tipificada por el numeral 5 del mencionado artículo.

Que el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, aplicable al caso de autos, establecía los plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios podían llevar libros de contabilidad u otros registros, señalando en su numeral 7, el plazo de 3 meses para el Libro Diario, Mayor e Inventarios Y Balances, contándose dicho plazo desde el primer día del mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que de acuerdo con los artículos 112° y 113° de la Ley del Notariado, Decreto Ley N° 26002, aplicable al presente caso, el Notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la legalización notarial en una constancia puesta en la primera foja útil del



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

libro o primera hoja suelta, de donde se infiere que la legalización se realiza antes de la utilización del libro u hoja suelta, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 05768-1-2004.

Que asimismo, el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT<sup>8</sup> dispone que los libros y registros contables, así como los libros de actas, deben legalizarse antes de su uso.

Que mediante el punto 1 del Anexo 1 al Requerimiento 00063880 (folio 751), se comunicó a la recurrente que de la revisión de sus libros y registros contables se había detectado que el Libro Mayor, el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances, había sido legalizado el 27 de octubre de 2003, registrando operaciones correspondiente al mes de enero de 2002, habiendo incurrido en la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario.

Que de lo expuesto, dado que la legalización tuvo que haberse producido en la primera hoja útil del registro mencionado y antes de su uso, es decir, cuando aún se encontraba en blanco, se encuentra acreditado que a la fecha de su legalización, 27 de octubre de 2003, la recurrente no tenía anotadas las operaciones correspondientes a meses anteriores, y en consecuencia, los libros señalados fueron llevados con un atraso mayor al permitido, configurándose así la infracción que se le imputa.

Que del valor girado se aprecia que la recurrente ha sido sancionada con una multa equivalente al 40% de la UIT, más los intereses respectivos, habiéndose fijado como fecha de comisión de la infracción el 3 de mayo de 2002 (folio 809).

Que al respecto debe señalarse que de acuerdo con el artículo 181° del Código Tributario, las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere su artículo 33°, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración la detectó.

Que sobre este aspecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08665-3-2001 estableció que la comisión de la infracción correspondiente al numeral 4 del artículo 175° del Código Tributario, se configura cuando es detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables, lo que en el caso de autos ocurrió en la fecha de notificación del Requerimiento 00063880, es decir, el 2 de agosto de 2004, por lo que a partir de la indicada fecha deben computarse los intereses moratorios respectivos.

Que es preciso señalar que al 2 de agosto de 2004, fecha de comisión de la infracción, resultaba aplicable el numeral 5 del artículo 175° del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, cuyo texto es idéntico al señalado por el numeral 4 del mencionado artículo.

Que por otra parte, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, publicada el 31 de marzo de 2007, señala que el régimen se aplicará a las infracciones comprendidas en su ámbito de aplicación cometidas o detectadas a partir de su fecha de entrada en vigencia, así como a las cometidas o detectadas con anterioridad a dicha fecha, siempre que el infractor cumpla con subsanarlas de conformidad con ésta y no se hubiera acogido a un Régimen de Gradualidad anterior, no generándose derecho alguno a devolución o compensación.

Que el Anexo II de la citada resolución de superintendencia, en lo referente a las infracciones contempladas en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y el pago, consistiendo la primera en poner al día los libros y registros que fueron detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes, pudiendo ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de

<sup>8</sup> Vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.



# *Tribunal Fiscal*

N° 07527-3-2010

fiscalización en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja de 90% si va acompañada del pago y de 80%, en caso éste no se produzca.

Que si bien la infracción fue cometida con anterioridad a la vigencia del reglamento antes citado, al no ser aplicable el Régimen de Gradualidad vigente a la fecha de comisión de la infracción<sup>9</sup> para el caso de la subsanación voluntaria y por ello no haberse producido el acogimiento a éste, y al haber cumplido la recurrente con subsanar la infracción de acuerdo a los términos previstos por el Anexo II mencionado en el considerando anterior, procede la aplicación de la rebaja del 80%.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la Resolución de Multa N° 092-002-0000645, considerando la aplicación del Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, así como el nuevo cálculo de intereses.


Que finalmente cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 10 de marzo de 2010, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0047-2010-EF/TF que obra en autos.

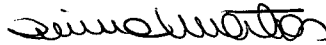
Con los vocales Casalino Mannarelli, Huertas Lizarzaburu y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

## **RESUELVE:**


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT de 5 de agosto de 2005, en el extremo referido a los reparos a los gastos por los consumos en las reuniones de directorio, gastos sustentados con recibos por honorarios emitidos por Luis Vilca Ochoa, Ramiro del Castillo Gordillo<sup>10</sup> y Moisés Huallpamayta Maras, el reparo al crédito fiscal de la Factura N° 002-1012 emitida por Rosa Luz Rincón Sanoni, por la sanción impuesta mediante la Resolución de Multa N° 092-002-0000644, y por la aplicación del régimen de gradualidad y cálculo de intereses contenido en la Resolución de Multa N° 092-002-0000645, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
**CASALINO MANNARELLI**  
VOCAL PRESIDENTA

  
**HUERTAS LIZARZABURU**  
VOCAL

  
**QUEUÑA DIAZ**  
VOCAL

  
**Huerta Llanos**  
Secretario Relator  
QD/HLL/FB/gfo.

<sup>9</sup> Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT.

<sup>10</sup> Con excepción del Recibo N° 002-074 de 3 de abril de 2002.