



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

EXPEDIENTE Nº : 9115-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lambayeque
FECHA : Lima, 28 de mayo de 2010

VISTA la apelación interpuesta por
contra la Resolución de Intendencia Nº 0750140000753/SUNAT de 28 de mayo de 2008, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002326 a 072-003-0002330, 072-003-0002336, 072-003-0002337 y 072-003-0002339 a 072-003-0002343, giradas por Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2005 y mayo y junio de 2006, Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, pagos a cuenta de dicho impuesto de los meses de marzo a junio de 2006, así como contra las Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002716 a 072-002-0002720, 072-002-0002727, 072-002-0002728, 072-002-0002730 a 072-002-0002733 y 072-002-0002735, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó, entre otros, gastos que corresponden a compras de bienes relacionados a embarcaciones pesqueras que no fueron destinados a la generación y/o mantenimiento de la fuente (incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2005 y mayo a junio de 2006 e Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006), gastos de depreciación de ciertos bienes del activo fijo respecto de los cuales no se acreditó la propiedad y por no haber sido destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada (incidencia en Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006), así como gastos de personal registrados en el Libro de Retenciones por constituir actos de liberalidad (incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006).

Que con relación al reparo por compras que no cumplen con el principio de causalidad, indica que la recurrente no cumplió con acreditar de manera fehaciente que las compras sustentadas en las facturas detalladas en el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 07227070000278 hayan sido destinadas a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, pues si bien respecto de las adquisiciones efectuadas durante el ejercicio 2005 presentó fotocopia simple de ciertas guías de remisión para acreditar el traslado de tales bienes, de la revisión de las mismas se advierte que sustentaron su traslado al domicilio fiscal de la recurrente, ubicado en Chiclayo, mas no presentó documentación que acreditara su traslado de dicho domicilio a Salaverry, Chimbote y Malabrigo, donde se encontraban sus embarcaciones. Respecto de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio 2006 señala que aun cuando las guías de remisión exhibidas consignaban como punto de llegada el muelle del puerto de Chimbote, así como los datos de dos transportistas, de la revisión de la contabilidad de la recurrente no se observa el registro de alguna factura emitida por concepto de flete como tampoco que hayan recibido únicamente mantenimiento cuando estuvieron realizando faenas de pesca en la zona de Chimbote, lo que resulta contradictorio pues lo razonable es que existieran guías de remisión que consignen además como punto de llegada las zonas de Salaverry y Malabrigo; asimismo, agrega que los cuadros presentados y las fotocopias simples de los medios de pago que se utilizaron en las cancelaciones de las operaciones de compra no permiten por sí solos acreditar la vinculación con la generación de renta gravada de los bienes adquiridos.

Que afirma que en cuanto a los reparos al gasto por depreciación la recurrente no presentó documento alguno que acreditara la propiedad de las embarcaciones pesqueras “Virgen de Chapi” y “Virgen de Chapi II” y de los activos denominados “sistema hidráulico” y “motor marino de propulsión marca Caterpillar”;

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

además, asevera que verificó que los activos fijos denominados "motores marinos de propulsión marca comercial Volvo y Caterpillar" no formaron parte de las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II", precisando que éstas utilizaron motores con características distintas a las de aquellos; en tal sentido, no procedía la deducción del gasto por depreciación de tales bienes.

Que arguye que si bien en el Libro de Retenciones Nº 01 se encuentran registrados gastos de personal correspondientes a servicios de pesca, de la verificación de las declaraciones diarias de zarpe de la recurrente, en las que se anotan los apellidos y nombres y el cargo de cada uno de los pescadores que efectuaron faenas de pesca en las embarcaciones "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II", se constató que ninguna de las personas anotadas en dicho libro realizó las faenas de pesca en el mes de diciembre de 2005 y que algunas de ellas tampoco efectuaron tales labores en los meses de mayo y junio del ejercicio 2006, por lo que procedió a reparar su deducción como gasto al constituir actos de liberalidad.

Que asimismo, señala que el reparo realizado a los pagos a cuenta de los meses de marzo a junio de 2006 y que motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002327 a 072-003-0002330, proviene del recálculo del coeficiente aplicable a dichos pagos a cuenta como consecuencia de los reparos realizados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la cual debe ser confirmada al haberse mantenido los reparos antes analizados.

Que la recurrente manifiesta que durante la fiscalización cumplió con presentar la totalidad de la información contable que le fuera solicitada, la cual no ofrece dudas en cuanto a su veracidad.

Que en cuanto al reparo por gastos que según la Administración no cumplen con el principio de causalidad, afirma que las adquisiciones observadas tienen relación con las actividades de pesca que realiza, los comprobantes de pago que las sustentan contienen operaciones reales y cumplen con los requisitos formales para su emisión de acuerdo a lo previsto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, asimismo dichos documentos se encuentran debidamente registrados y sus pagos han sido anotados en su contabilidad, por lo tanto y en atención a reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal considera que no podía exigírsele mayor diligencia a la que normalmente le corresponde en tales actividades, siendo que en todo caso la Administración debió efectuar cruces de información con sus proveedores a fin de comprobar la veracidad de las operaciones reparadas.

Que sostiene que la Administración sustentó el mencionado reparo en el incumplimiento de requisitos estrictamente formales, correspondientes a la supuesta falta de documentación que demostrara que sus bienes e insumos hayan sido trasladados desde su domicilio fiscal hacia los lugares donde se encontraban sus embarcaciones, lo que queda desvirtuado por el hecho de que tales bienes fueron transportados a esos lugares por el propio representante legal de la empresa, amigos o familiares mediante vehículos propios, siendo que por la cantidad y magnitud de los mismos no se requería de vehículos más grandes.

Que considera que en vista que la Administración no ha señalado de manera clara y precisa cuáles fueron los elementos de juicio utilizados para efectuar el reparo, obviando analizar la documentación que le presentó, la acotación de las deudas que se le imputa adolece de nulidad, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, al haber sido establecidas estas últimas sin seguir el procedimiento legalmente establecido.

Que sobre el reparo al gasto por depreciación de bienes del activo fijo por no ser de su propiedad, refiere que si bien las embarcaciones "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II" pertenecen a terceras personas, éstas tienen relación directa con la actividad de la empresa, por lo que considera que dicho gasto debe ser aceptado, mientras que el gasto por depreciación de los motores marinos de propulsión marca



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

comercial Volvo y Caterpillar no puede ser desconocido por el solo hecho de haber sido registrados en la Capitanía de Puerto.

Que precisa que aun cuando los datos de las personas que aparecen en el registro de zarpe difieren de las que realmente efectúan las labores de pesca en las embarcaciones, ello no es motivo para desconocer la totalidad de la información consignada en el Libro de Retenciones.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de los períodos de noviembre de 2005 a julio de 2006 e Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, iniciada con Cartas Nº 070071111200-01 SUNAT, 070071112490-01 SUNAT y 070071112500-01 SUNAT y Requerimientos Nº 0722070000235, 0721070000144 y 0721070000143 (fojas 980 a 982, 985, 1517 a 1522 y 2119 a 2123), notificados el 13 de abril y 10 de mayo de 2007 (fojas 983, 986, 1521, 1523, 2122 y 2124), la Administración realizó diversos reparos, emitiendo, entre otras, las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002326 a 072-003-0002330, 072-003-0002336, 072-003-0002337 y 072-003-0002339 a 072-003-0002343, respecto de las cuales la recurrente impugnó los siguientes reparos: i) Gastos relativos a la adquisición de bienes relacionados a embarcaciones pesqueras que no fueron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada (con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, así como en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2005 y mayo a junio de 2006); ii) Gastos de depreciación de bienes del activo fijo cuya propiedad no fue acreditada (con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006); iii) Gastos de depreciación de bienes del activo fijo que no han sido destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada (con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006); iv) Gastos de personal registrados en el Libro de Retenciones (con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006), y v) El cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a junio de 2006; asimismo, la Administración giró las Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002716 a 072-002-0002720, 072-002-0002727, 072-002-0002728, 072-002-0002730 a 072-002-0002733 y 072-002-0002735, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, las que también han sido controvertidas por la recurrente.

Que en tan sentido, la materia de grado consiste en establecer la procedencia de los reparos y de la determinación de la comisión de la infracción antes anotados.

Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002326, 072-003-0002336, 072-003-0002337 y 072-003-0002339 a 072-003-0002343.

Reparo al gasto y al crédito fiscal por la compra de bienes relacionados a embarcaciones pesqueras que no fueron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada

Que el inciso a) del artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 950, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

[Firma] *[Firma]* *[Firma]* 3



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003, 08318-3-2004 y 06983-5-2006, entre otras, de conformidad con el citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de dicha renta y el mantenimiento de su fuente, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa mientras que para otra no.

Que mediante Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0722070000278 (foja 965), notificado el 14 de mayo de 2007 (foja 966), se solicitó a la recurrente que presentara diversa documentación a fin que acreditara la adquisición, traslado y utilización o consumo de los repuestos y materiales de mantenimiento para sus embarcaciones pesqueras, detallados en los Anexos Nº 02 y 03 del citado requerimiento (fojas 950 a 957), correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2005, así como de marzo a junio de 2006; asimismo, que sustentara que dichas adquisiciones fueron destinadas a la generación de renta o mantenimiento de su fuente, y que exhibiera copia de los medios de pago utilizados para cancelar las facturas de compras detalladas en los Anexos Nº 02 y 03 del requerimiento en mención.

Que en respuesta la recurrente presentó el Escrito Nº 06917 de 21 de mayo de 2007 (foja 926), en el que señaló que las compras realizadas fueron destinadas al mantenimiento de sus embarcaciones pesqueras, porque de acuerdo a la capacidad de la bodega que tiene cada una de ellas, su uso siempre ocasiona desperfectos en los motores, cascos, hidráulicos, redes, accesorios y otros; asimismo, indicó que cumplió con utilizar los medios de pago para cancelar las facturadas observadas.

Que sobre el particular, se advierte de autos que durante la fiscalización, respecto de las anotadas operaciones de compra, la recurrente, a efecto de sustentar la adquisición, traslado y utilización o consumo de los bienes antes referidos, presentó a la Administración facturas de compra, guías de remisión, medios de pago y cuadros en los que indicaba la persona que realizó la compra, la persona que vendió, la persona que recibió la factura y la modalidad de pago.

Que según el Comprobante de Información Registrada (foja 2293), la recurrente es una persona jurídica cuya actividad principal es la pesca, explotación y criadero de peces –ello conforme al Formulario 2119 presentado el 7 de setiembre de 2000, en el que declaró dicha información–, y durante la fiscalización la Administración ha verificado que aquella se dedica a la extracción y venta de anchoveta, en tal sentido y dado que las adquisiciones reparadas están referidas a repuestos y materiales que sirven para el mantenimiento de embarcaciones dedicadas a dicha actividad pesquera –cuya realidad no ha sido reparada por la Administración, la que señala que se ha acreditado el traslado de tales repuestos y materiales adquiridos hacia el domicilio fiscal de la recurrente– resulta razonable que hubieran sido destinados a la generación de renta de la empresa recurrente, por lo que no cabe afirmar que éstos hayan sido asignados a un fin distinto, no siendo suficiente para ello aseverar la supuesta falta de acreditación (total o parcial) del traslado de tales bienes del domicilio fiscal de la recurrente a los lugares donde se encontraban sus embarcaciones pesqueras.

Que en tal sentido, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto los reparos al gasto y al crédito fiscal por las adquisiciones antes anotadas, correspondientes al Impuesto General a las Ventas de los meses de noviembre y diciembre de 2005, y marzo a junio de 2006, así como al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006.

Que estando a lo expuesto carece de objeto pronunciarse sobre los demás aspectos formulados por la recurrente en cuanto al presente reparo.

 4



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

Reparo al gasto por depreciación por no haber sido acreditada la propiedad de determinados bienes del activo fijo

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta antes anotada, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo deducible según el inciso f) de dicho artículo, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de conformidad con el artículo 38° de la referida ley el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, y las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Que el artículo 41° de la anotada ley señala que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos Nº 125-98-EF, 194-99-EF y 037-2000-EF, establece que en el caso de maquinaria y equipo adquiridos a partir del 1 de enero de 1991 y otros bienes del activo fijo, el porcentaje anual de depreciación es hasta un máximo de 10%. La misma norma dispone también que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla señalada en dicha norma para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por la contribuyente, que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas¹, y que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que según el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo Nº 086-2004-EF (publicado el 4 de julio de 2004), constituye ganancia o ingreso para una empresa la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor, debiendo en estos casos el adquirente considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

Que como se advierte de las normas glosadas para la determinación de la renta neta gravada son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del

¹ Según el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" de Guillermo Cabanellas (Tomo VII, 1989, Vigésima Primera Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires - Argentina, página 293), la palabra utilizar significa "Aprovechar algo" en tanto que utilizarse consiste en "Emplearse con determinada finalidad, por lo que a efecto de ser deducible dicho gasto los bienes del activo fijo deben ser empleados o aprovechados para la generación de rentas gravadas.



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes máximos establecidos legalmente.

Que con relación al presente reparo mediante el Anexo Nº 01 de los Requerimientos Nº 0722070000286 y 0722070000287 (fojas 1509 y 2113), notificados el 18 de mayo de 2007 (foja 1512 y 2113), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la propiedad de los bienes del activo fijo sobre los cuales se efectuó el cálculo de la depreciación de los ejercicios 2005 y 2006 contabilizados en su Libro Diario (fojas 1343 a 1361 y 1805 a 1815). Al respecto, le indicó que la adquisición de los bienes del activo fijo debía estar sustentada con facturas de compra, contratos de compraventa, escrituras públicas, inscripción en Registros Públicos, o cualquier otro documento que probara la propiedad de los bienes del activo fijo de acuerdo a las normas tributarias. Asimismo, le solicitó que presentara un cuadro detallado donde indicara la descripción de los bienes del activo fijo, número del documento que demostrara la propiedad del bien, el importe de su costo, la tasa de depreciación anual, el mes y año en que fueron destinados a la generación de la renta gravada y la depreciación del ejercicio acumulada por cada tipo de bien.

Que en respuesta a estos requerimientos la recurrente presentó el Escrito Nº 7135 de 24 de mayo de 2007 (fojas 1399 y 1855), al cual adjuntó dos informes de valuación de ciertas embarcaciones pesqueras, facturas de compra de algunos activos fijos y un cuadro donde detalla la composición de su activo fijo; dicho cuadro contiene la fecha y número de factura, RUC y datos del proveedor, descripción del activo fijo y su respectivo costo, sin embargo, según la Administración, no detalla la depreciación utilizada, el mes ni el año en que fueron destinados a la generación de renta gravada ni tampoco detalla la depreciación del ejercicio ni la acumulada por cada tipo de bien (fojas 1370 a 1399 y 1826 a 1855).

Que conforme al ítem 1 del Anexo Nº 01 de los resultados de los Requerimientos Nº 0722070000287 y 0722070000286 (fojas 1501 a 1503 y 2102 a 2104), por los ejercicios 2005 y 2006 la Administración concluyó que la recurrente no acreditó la propiedad de los bienes denominados "sistema hidráulico" y "motor marino de propulsión marca Caterpillar", detallados por la recurrente en el cuadro que adjuntó a su Escrito Nº 7135, así como de las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II", registradas en el Libro de Activos Fijos, por lo que procedió a reparar el gasto por concepto de depreciación de dichos bienes por los ejercicios 2005 y 2006, de conformidad con el Anexo Nº 02 de los resultados de dichos requerimientos (fojas 1498 y 2099).

Que se aprecia de autos que si bien durante la fiscalización la recurrente adjuntó fotocopia de las facturas de compras para acreditar la propiedad de ciertos bienes de su activo fijo (fojas 1370 a 1384 y 1826 a 1840), no adjuntó documentación alguna respecto de los activos fijos denominados "sistema hidráulico" y "motor marino de propulsión marca Caterpillar", supuestamente adquiridos a los proveedores Hidrateco, mediante Factura Nº 001-0007515 de 8 de mayo de 2001, con un costo de S/. 10 677,96, y Ferreyros S.A.A., mediante Factura Nº 020-0002246 de 31 de mayo de 2001, por S/. 239 333,62, por lo que no ha probado la propiedad sobre dichos bienes.

Que por otro lado, a fin de acreditar la propiedad de las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II" como parte de su activo fijo, la recurrente presentó en la etapa de fiscalización dos informes de valuación de 5 de setiembre de 2000 correspondientes a las mismas (fojas 1385 a 1397 y 1841 a 1853); no obstante, de acuerdo con la información obtenida de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (fojas 1401 a 1411 y 1857 a 1870) en el caso de la embarcación pesquera "Virgen de Chapi" con Matrícula Nº PL-022068-CM se advierte que desde el 7 de enero de 2005 hasta el 8 de mayo de 2007 (fecha en la que se obtuvo la información) sus propietarios fueron los esposos

así como los esposos

en tanto que en el caso de la

embarcación pesquera "Virgen de Chapi II" con Matrícula Nº PL-17923-CM se observa que desde el 13



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

de febrero de 1998 hasta el 3 de agosto de 2006 sus propietarios han sido los esposos
así como los esposos
fecha esta última en que es transferida a la sociedad
conyugal conformada por quienes son propietarios a la
fecha de obtenida la información (8 de mayo de 2007); en consecuencia, se determina que la recurrente
no ha sido ni es propietaria de las mencionadas embarcaciones.

Que en el escrito de apelación la recurrente reconoce que las embarcaciones antes mencionadas pertenecen a otras personas pero afirma que aquéllas se encuentran directamente relacionadas a su empresa y que le habrían cedido dichas naves (foja 2315), en tal sentido y dado que ésta no presentó ninguna documentación que sustentara la transferencia en propiedad realizada por las referidas personas hacia ella, no se ha acreditado de autos, bajo ningún título, la adquisición de los bienes denominados "sistema hidráulico", "motor marino de propulsión marca Caterpillar" y las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II" por parte de la recurrente; en consecuencia, los mismos no forman parte de la relación de activos fijos sobre los cuales se pueda calcular la depreciación, de conformidad con el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Reparo al gasto por depreciación de bienes del activo fijo que no han sido destinados a la generación de renta y/o mantenimiento de su fuente

Que con relación al presente reparo la Administración mediante Anexo Nº 01 a los Requerimientos Nº 0722070000286 y 0722070000287 (fojas 1509 y 2113), notificados el 18 de mayo de 2007 (foja 1512 y 2113), solicitó a la recurrente que acreditara la propiedad de los bienes del activo fijo sobre los cuales se efectuó el cálculo de la depreciación de los ejercicios 2005 y 2006 contabilizados en su Libro Diario (fojas 1343 a 1361 y 1805 a 1815). Al respecto, le indicó que la adquisición de los bienes del activo fijo debía estar sustentada con facturas de compra, contratos de compraventa, escrituras públicas, inscripción en Registros Públicos, o cualquier otro documento que acreditara la propiedad de los bienes del activo fijo de acuerdo a las normas tributarias. Asimismo, le solicitó que presentara un cuadro detallado donde indicara que la descripción de los bienes del activo fijo, número del documento que probara la propiedad del bien, el importe de su costo, la tasa de depreciación anual, el mes y año en que fueron destinados a la generación de la renta gravada y la depreciación del ejercicio acumulada por cada tipo de bien.

Que en respuesta a los requerimientos antes anotados, la recurrente presentó el Escrito Nº 7135 de 24 de mayo de 2007 (fojas 1399 y 1855), al cual adjuntó dos informes de valuación de embarcaciones pesqueras, facturas de compra de algunos activos fijos y un cuadro donde detalla la composición de su activo fijo; dicho cuadro contiene la fecha y número de factura, RUC y datos del proveedor, descripción del activo fijo y su respectivo costo, sin embargo, según la Administración, no detalla la depreciación utilizada, el mes ni el año en que fueron destinados a la generación de renta gravada ni tampoco especifica la depreciación del ejercicio ni la acumulada por cada tipo de bien (fojas 1370 a 1399 y 1826 a 1855).

Que según el ítem 1 del Anexo Nº 01 de los resultados de los Requerimientos Nº 0722070000287 y 0722070000286 (fojas 1501 a 1503 y 2102 a 2104), por los ejercicios 2005 y 2006 la Administración concluyó que los bienes del activo fijo denominados "motor marino de propulsión marca comercial Volvo" y "motor marino de propulsión marca Caterpillar" –este último es un motor distinto al que fue objeto de reparo en el acápite anterior– sustentados con Facturas Nº 002-10578 y 020-3173 (fojas 1375, 1379, 1831 y 1835), no fueron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, por lo que procedió a reparar el gasto por concepto de depreciación de los ejercicios 2005 y 2006, de conformidad con el Anexo Nº 03 de dichos requerimientos (fojas 1497 y 2098).

[Firma manuscrita] 7



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

Que de autos se aprecia que la recurrente adquirió el 23 de julio de 2002 un motor marino marca Volvo, modelo TAMD163A, número de serie 42545/1101058997, con Factura Nº 002-0010578 del proveedor Volvo Perú S.A., y el 30 de junio de 2004 un motor marino de propulsión marca Caterpillar, modelo 3406, número de serie 4TB08492, con Factura Nº 020-0003173 de la empresa Ferreyros S.A.A..

Que la Administración reparó el gasto por depreciación de dichos bienes porque de acuerdo con los informes de valuación de las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II" de 5 de setiembre de 2000 y 24 de setiembre de 2000 (fojas 1388, 1395, 1844 y 1851), los certificados de matrícula de naves y artefactos navales de 27 de diciembre de 2004 y 9 de enero de 2004 correspondientes a dichas naves (fojas 1123, 1124 1641 y 1642), así como las fichas de registros públicos que corresponden a las mismas (fojas 1406, 1411, 1870 y 1864), los motores utilizados por éstas son distintos a los motores que figuran en las facturas observadas, sin embargo, debe indicarse que tales documentos demuestran únicamente la valorización de dichas naves, su identificación ante la Autoridad Marítima del Perú, así como su inscripción en registros públicos a una fecha determinada, mas no acreditan que estos últimos motores sean distintos a los utilizados en los ejercicios reparados, siendo preciso mencionar adicionalmente que los mismos fueron adquiridos por la recurrente el 23 de julio de 2002 y 30 de junio de 2004 mediante Facturas Nº 002-0010578 y 020-0003173 –antes de los ejercicios 2005 y 2006 objeto de reparo–, que se trata de motores marinos que por sus particulares características son destinados a embarcaciones pesqueras y que según se advierte de autos la empresa recurrente realizó operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta durante los ejercicios acotados (2005 y 2006), lo que no es objetado por la Administración.

Que a efecto de verificar el verdadero destino de los motores antes referidos durante los ejercicios reparados, corresponde revocar la apelada debiendo la Administración realizar el cruce de información con el personal que prestó servicio a la recurrente durante tales años, constatando si fueron utilizados a un fin distinto a la generación de renta de la empresa recurrente; asimismo, verificar si la empresa recurrente arrendó dichos motores y si contaba con otras embarcaciones a las anteriormente señaladas y, de ser el caso, efectuar las inspecciones que sean necesarias, así como, de corresponder, establecer al gasto por depreciación relativos a dichos activos fijos por los ejercicios acotados.

Reparo por gastos de personal registrados en el Libro de Retenciones

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que según el inciso d) del artículo 44º de la misma ley 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 de acuerdo con el literal e) del artículo 34º de la citada ley, son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que el inciso j) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, disponía que las retribuciones pagadas con motivo del trabajo prestado en forma independiente a que se refieren los incisos e) y f) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta y sus correspondientes retenciones, serán consignadas en

 8



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

un libro denominado "Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta", el que servirá para sustentar tales gastos.

Que de conformidad con el artículo 14º de la Ley del Sistema Portuario, Ley Nº 27943² y el artículo 63º y siguientes así como los Anexos 11 a 14 del Reglamento de Recepción y Despacho de Naves en los Puertos de la República del Perú (REDENAVES)³, Decreto Supremo Nº 014-2005-MTC, las Declaraciones de Zarpe son aquellas que deben ser tramitadas ante la autoridad portuaria antes que las naves pesqueras zarpen de puerto –las que contienen el número de registro de matrícula de cada uno de los tripulantes que habrían abordado las mismas–, siendo un documento fidedigno para acreditar aquella tripulación que ha prestado servicio de pesca en embarcaciones pesqueras.

Que en el presente caso, la Administración, mediante Anexo Nº 01 (item 2) de los Requerimientos Nº 0722070000287 y 0722070000286, por los ejercicios 2005 y 2006, señaló que efectuada la revisión del Libro de Retenciones Nº 01 de la recurrente se pudo apreciar que en los períodos de noviembre y diciembre de 2005, así como de mayo y junio de 2006, se detectó el registro de gastos de personal por concepto de servicios prestados por pesca.

Que sin embargo, de la verificación efectuada a las Declaraciones Diarias de Zarpe de las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II" correspondientes al período de noviembre de 2005, exhibidas por la recurrente, la Administración corroboró que ninguna de las personas registradas en dicho libro por el anotado mes realizaron faenas de pesca en las mencionadas embarcaciones, en tanto que por el período de diciembre de 2005 la recurrente no presentó las declaraciones de zarpe solicitadas mediante Requerimiento Nº 072207000235 (foja 979), reiterado mediante Requerimiento Nº 0722070000253 (foja 970), a excepción de dos declaraciones de zarpe de 1 de diciembre de 2005, cuya información tampoco coincide con la relación de trabajadores pesqueros que aparecen registrados en el Libro de Retenciones del mes de diciembre de 2005.

² Los numerales 14.1 y 14.2 del Artículo 14º de la Ley del Sistema Portuario, Ley Nº 27943, indican:

"14.1 La Autoridad Portuaria Nacional y las Autoridades Portuarias Regionales fomentan y afianzan la libre y leal competencia en la ejecución y prestación de actividades y servicios portuarios. Asimismo, facilita el cumplimiento de la legislación laboral a cargo del Ministerio de Trabajo, y protege a los trabajadores ante cualquier decisión empresarial que viole sus derechos.

14.2 Las personas que realicen actividades y/o servicios portuarios, están obligados a hacerlo en las condiciones y bajo las responsabilidades que establezca el Reglamento, acordes con la legislación y las convenciones aplicables al trabajo de los puertos. Deben hacer pública la lista de precios de los servicios portuarios en la forma que determine el Reglamento y suministrar al Estado información estadística de las mismas y de su ejecución, sin perjuicio de respetar la confidencialidad y los derechos constitucionales de dichas personas en el ejercicio de sus actividades económicas (...)."

³ Los artículos 63º y 64º del Reglamento de Recepción y Despacho de Naves en los Puertos de la República del Perú (REDENAVES), Decreto Supremo Nº 014-2005-MTC, señalan:

"Artículo 63.- Las embarcaciones pesqueras de bandera nacional que se dedican a la extracción de productos hidrobiológicos en el dominio marítimo, podrán obtener una autorización de zarpe trimestral detallada en el anexo 11 y 12 del presente reglamento debiendo presentar en las oficinas de la Autoridad Portuaria competente los requisitos establecidos para tal fin.

Artículo 64.- Los formatos a ser usados para la declaración de salida o arribo de las naves pesqueras se denominan "Declaración de zarpe y arribo de embarcaciones de pesca", como se detalla en los anexos 13 y 14 del presente reglamento.

Cuando tengan que efectuar el arribo / zarpe de puerto deberán presentar en la oficina de la Autoridad Portuaria competente la declaración de arribo y/o zarpe correspondiente.

En el Anexo 13 del referido reglamento que aprobó el Formato de la Declaración Diaria de Zarpe para naves pesqueras, se consigna como texto de dicha declaración, entre otros, lo siguiente: (...) En la fecha declaramos el zarpe del puerto de la siguiente nave...Nombre de la Nave...Nº de Matrícula...(...) Zona de Pesca...Tiempo aproximado de la operación...Día y hora de zarpe...(...)Declaro bajo juramento que las condiciones en que zarpa la nave incluyendo su tripulación son las mismas que figuran en la autorización de zarpe trimestral para naves pesqueras Nº...vigente hasta...y rol de tripulación Nº ...vigente hasta...Rol de Tripulación...Nombre...Matrícula....Cargo a bordo...(..)".

[Firmas manuscritas] 9



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

Que respecto del ejercicio 2006 la Administración indicó que determinadas personas registradas en el Libro de Retenciones por los períodos mayo y junio de 2006, no han realizado faenas de pesca en dichas embarcaciones pesqueras, conforme se puede apreciar de las Declaraciones Diarias de Zarpe correspondiente a dicho ejercicio.


Que en respuesta a los requerimientos antes anotados la recurrente presentó el Escrito Nº 7135 (foja 1399 y 1855), en el que señaló que *“los trabajadores registrados en sus zarpes de embarque de permisos de pesca”*, son los que verdaderamente trabajan en las embarcaciones pesqueras y que lamentablemente ha cometido un error al registrar trabajadores de las embarcaciones pesqueras de su hermano.

Que sobre el particular, la Administración consideró que la recurrente ha incurrido en actos de liberalidad al efectuarse desembolsos de dinero a favor de personas que no trabajaron en su empresa por los meses de noviembre de 2005, mayo y junio de 2006, y por el mes de diciembre de 2005 no ha sustentado la causalidad del gasto, procediendo a reparar los gastos registrados en el Libro de Retenciones por dichos meses, sustentando el reparo en el primer párrafo del artículo 37º y el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que debe indicarse que al contrastar el detalle del gasto de personal registrado en el Libro de Retenciones por los meses de noviembre y diciembre de 2005, así como mayo y junio de 2006, que ha sido reparado por la Administración y que se encuentra detallado en los Anexos Nº 02 y 03 de los Requerimientos Nº 0722070000287 y 0722070000286 (fojas 1505, 1506, 2106 y 2107), con las Declaraciones Diarias de Zarpe de las embarcaciones pesqueras “Virgen de Chapi” y “Virgen de Chapi 2”, se corrobora que las personas consignadas como trabajadores en el mencionado libro por el mes de noviembre de 2005 (fojas 1127 a 1179, 1182 a 1235 y 1248) no son las que efectivamente laboraron en las embarcaciones de la empresa, como tampoco parte de las personas que están anotadas en el mismo libro por los meses de mayo y junio de 2006 (fojas 1645 a 1670, 1687 a 1710, 1725 y 1726), en consecuencia se desvirtúa la efectiva prestación de servicios de las referidas personas por dichos meses (fojas 1331, 1789 y 1799).

Que asimismo, respecto del gasto de personal consignado en el Libro de Retenciones por el mes de diciembre de 2005, dado que la recurrente no cumplió con presentar sus Declaraciones Diarias de Zarpe correspondientes a dicho mes, que acrediten que las personas registradas en dicho Libro le prestaron efectivamente servicios de pesca, a excepción de dos declaraciones de zarpe de 1 de diciembre de 2005 cuya información tampoco coincide con la relación de los trabajadores pesqueros que aparecen registrados en el Libro de Retenciones del mes de diciembre de 2005, no se encuentra acreditada la causalidad del gasto correspondiente al pago de trabajadores que figura en el Anexo Nº 03 del Requerimiento Nº 0722070000287 por dicho período (fojas 1505).

Que finalmente, en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que se está desconociendo completamente la información consignada en el Libro de Retenciones y que no es posible que sus embarcaciones realicen labores sin contar con personal a bordo, cabe señalar que según se advierte de los Anexos Nº 02 y 03 de los Requerimientos Nº 0722070000287 y 0722070000286 (fojas 1505, 1506, 2106 y 2107), por los meses de mayo y junio de 2006 sólo se está reparando el 36% de los pagos al personal que habría prestado servicios de pesca registrado y por los meses de noviembre y diciembre el 100% debido a que, como se ha explicado, se ha desvirtuado que dicho personal haya prestado servicios en sus embarcaciones en forma efectiva, no habiendo presentado la recurrente algún medio probatorio adicional que acredite en forma fehaciente lo contrario.



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

Que por lo expuesto, no se ha acreditado que los gastos de personal observados hayan sido destinados a la generación de la renta ni al mantenimiento de su fuente, correspondiendo mantener el presente reparo y confirmar en este extremo la resolución apelada.

Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002716, 072-002-0002727, 072-002-0002728, 072-002-0002730 a 072-002-0002733 y 072-002-0002735

Que las Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002716, 072-002-0002727, 072-002-0002728, 072-002-0002730 a 072-002-0002733 y 072-002-0002735 (fojas 2215, 2220, 2222, 2224, 2226, 2230, 2232 y 2244) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, que dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, dicha infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, de conformidad con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades que perciban renta de tercera categoría.

Que teniendo en consideración que las citadas resoluciones de multa han sido emitidas sobre la base de los reparos al crédito fiscal de los meses de noviembre y diciembre de 2005 y mayo y junio de 2006, así como al gasto de los ejercicios 2005 y 2006, antes analizados, y siendo que algunos de estos reparos han sido confirmados y otros dejados sin efecto, corresponde revocar la apelada a efecto que la Administración reliquide el monto de la sanción aplicable en atención a lo expuesto por la presente resolución.

Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002327 a 072-003-0002330

Que las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002327 a 072-003-0002330 (fojas 2185, 2188, 2190, 2192 y 2193) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a junio de 2006, debido a la modificación del coeficiente a que se refiere el sistema de cálculo previsto en el inciso a) del artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, como consecuencia de los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; sin embargo, considerando que en la presente resolución este Tribunal ha confirmado algunos reparos y ha revocado otros, corresponde revocar la apelada a fin que la Administración proceda nuevamente a establecer el coeficiente aplicable para la liquidación de dichos pagos a cuenta.

Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002717 a 072-002-0002720

Que las Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002717 a 072-002-0002720 (fojas 2235, 2238, 2240 y 2242) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario. Que teniendo en consideración que las citadas resoluciones de multa se encuentran vinculadas a las Resoluciones de Determinación Nº 072-003-0002327 a 072-003-0002330, referidas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a junio de 2006, corresponde resolver en el mismo sentido.

Con los vocales Barrantes Takata a quien se llamó para completar sala, Ezeta Carpio y con su voto discrepante en parte e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0750140000753/SUNAT de 28 de mayo de 2008, en cuanto a los reparos al gasto de depreciación de bienes del activo fijo por no haber sido destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, al gasto y crédito fiscal por la compra de bienes relacionados a embarcaciones pesqueras que no fueron destinados a la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, Resoluciones de Multa Nº 072-002-0002716 a 072-002-0002720, 072-002-0002727, 072-002-0002728, 072-002-0002730 a 072-002-0002733 y 072-002-0002735, así como con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo a junio de 2006, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** respecto de los demás reparos impugnados.

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


MOREANO VALDIVIA
VOCAL


BARRANTES TAKATA
VOCAL


Moreno de la Cruz
Secretario Relator
MV/MC/RM/mpe.



Tribunal Fiscal

Nº 05695-5-2010

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL EZETA CARPIO

De acuerdo con el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Dicho artículo contempla entre los gastos deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes (inciso f).

Al respecto, el artículo 38º de la misma ley dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. Agrega la norma que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Asimismo, cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

El artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF fija las tasas de depreciación de los bienes de activo fijo, y señala en su inciso c) que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

En el presente caso, en lo que concierne al reparo al gasto por depreciación de bienes del activo fijo que no han sido destinados a la generación de renta gravada, mi voto es porque se confirme la apelada, pues es en la recurrente en quien recae la carga de la prueba con relación a la deducibilidad de la depreciación de sus bienes de activo fijo, a fin de determinar que éstos han sido utilizados para la realización de actividades generadoras de rentas gravadas, siendo que en este caso, si bien la recurrente, al ser requerida acerca de la utilización de los motores adquiridos en sus actividades económicas (motor marino marca Volvo, modelo TAM163A, número de serie 42545/110105899, con Factura Nº 002-0010578, adquirido el 23 de julio de 2002 al proveedor Volvo Perú S.A., y motor marino de propulsión marca Caterpillar, modelo 3406, número de serie 4TB08492, adquirido con Factura Nº 020-0003173 a la empresa Ferreyros S.A.A. el 30 de junio de 2004), manifestó que habían sido utilizados en las embarcaciones pesqueras "Virgen de Chapi" y "Virgen de Chapi II", la Administración verificó que, según los certificados de matrícula de naves y artefactos navales correspondientes a dichas naves así como las fichas de Registros Públicos que corresponden a las mismas, los motores utilizados por éstas son distintos a los motores que figuran en las facturas observadas; es decir, la recurrente no acreditó que tales motores hayan sido utilizados en la generación de sus rentas gravadas con el Impuesto a la Renta.

En lo demás que contiene la resolución, manifiesto mi conformidad con el voto en mayoría.

**EZETA CARPIO
VOCAL**

**Moreno de la Cruz
Secretario Relator
EC/MC/mpe.**