



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

EXPEDIENTE N° : 9937-2009  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2012

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008297 de 29 de mayo de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748 a 012-003-0008787, 012-003-0009405 a 012-003-0009409, 012-003-0009503 a 012-003-0009516, 012-003-0015379 a 012-003-0015390, 012-003-0016360 a 012-003-0016372 y 012-003-0002531 sobre Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 a 2004 y 2006, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2001 a diciembre de 2004 y de enero a diciembre de 2006, tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, e Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003 y enero a diciembre de 2006, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533 a 012-002-0008550, 012-002-0009237 a 012-002-0009250, 012-002-0013846 a 012-002-0013857, 012-002-0009126 a 012-002-0009130, 012-002-0014407 a 012-002-0014410 y 012-02-0008173, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175°, numeral 1 del artículo 177 y numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente señala que la acumulación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación no se encuentra debidamente motivada ni se ajusta a los mecanismos de acumulación previstos en las normas procesales pertinentes, por lo que se ha vulnerado su derecho de defensa al no haberse efectuado un adecuado análisis de fondo sobre los argumentos planteados en sus recursos de reclamación y las garantías de debida motivación.

Que asimismo, indica que no se cumplen los elementos propios de la acumulación, toda vez que no se trata de los mismos valores y fundamentos de hecho y de derecho.

Que invoca la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00728-2008-PHC/TC referida a la motivación aparente y la carencia de justificación externa, y considera que al no existir sustento para la acumulación, ésta transgrede los artículos 116° y 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 84°, 85° y 86° del Código Procesal Civil.

Que el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, establece que la autoridad responsable de la instrucción, por propia iniciativa o a instancia de los administrados, dispone mediante resolución irrecurrible la acumulación de los procedimientos en trámite que guarden conexión.

Que el acápite 6.4.1 del numeral 6.4 del artículo 6° de la referida ley, señala que no precisan motivación las decisiones de mero trámite que impulsan el procedimiento.

Que de lo expuesto se tiene que es la autoridad que resuelve la que determina la pertinencia de la acumulación -tal como se ha establecido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08902-4-2011 y 02505-5-2011-, por lo que no se ha vulnerado lo dispuesto por la Ley del Procedimiento Administrativo General, ni se verifica causal de nulidad alguna, máxime si los expedientes de reclamación materia de acumulación se encontraban en la misma etapa procedimental al ser acumulados.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que asimismo, de acuerdo con las normas citadas, no resulta atendible lo expuesto por la recurrente acerca de que la acumulación dispuesta por la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, ni resulta pertinente la Sentencia del Tribunal Constitucional Nº 00728-2008-PHC/TC.

Que toda vez que el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable a todas las entidades de la Administración Pública, regula expresamente la acumulación de procedimientos, sobre tal aspecto no resultan aplicables los artículos 84º, 85º, 86º y 88º del Código Procesal Civil.

Que respecto de la imposibilidad de ejercitar su derecho de defensa, de los actuados se evidencia que la recurrente ha ejercido tal derecho mediante la interposición de los recursos impugnativos previstos en el Código Tributario, en los cuales ha expuesto las razones por las que considera que los reparos efectuados por la Administración no se encuentran arreglados a ley, en consecuencia, no se evidencia vulneración alguna a tal derecho.

Que en cuanto a la supuesta vulneración del artículo 116<sup>o1</sup> de la Ley del Procedimiento Administrativo General, invocado por la recurrente, éste se refiere al supuesto en que procede que varios administrados presenten conjuntamente un escrito o solicitud, tal como la propia recurrente precisa, y a la evaluación que efectuará la autoridad administrativa respecto de tal solicitud, por lo que no resulta aplicable en el caso de autos.

## **EJERCICIOS 2000, 2002 y 2004**

Que mediante Carta Nº 050011169600-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0122050000979, de fojas 309 a 311 y 313, notificados a la recurrente el 4 de noviembre de 2005, la Administración le inició una fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, entre otros, como resultado de lo cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación Nº 012-003-0008748, de fojas 7126 a 7135, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por los siguientes reparos: i) Intereses devengados por contratos de mutuo, ii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, y iii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera.
- Resolución de Determinación Nº 012-003-0008762, de fojas 7092 a 7100, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por los siguientes reparos: i) Intereses devengados por contratos de mutuo, ii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, y iii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008763 a 012-003-0008774, de fojas 7077 a 7091, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 por modificación del coeficiente y por haberse determinado ingresos omitidos en la base imponible del pago a cuenta de diciembre de 2002.
- Resolución de Determinación Nº 012-003-0008775, de fojas 7069 a 7076, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por los siguientes reparos: i) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, y ii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera.

<sup>1</sup> Artículo 116.- Acumulación de solicitudes.

116.1 En caso de ser varios los administrados interesados en obtener un mismo acto administrativo sin intereses incompatibles, pueden comparecer conjuntamente por medio de un solo escrito, conformando un único expediente.

116.2 Pueden acumularse en un solo escrito más de una petición siempre que se trate de asuntos conexos que permitan tramitarse y resolverse conjuntamente, pero no planteamientos subsidiarios o alternativos.

116.3 Si a criterio de la autoridad administrativa no existiera conexión o existiera incompatibilidad entre las peticiones planteadas en un escrito, se les emplazará para que presente peticiones por separado, bajo apercibimiento de proceder de oficio a sustanciarlas individualmente si fueren separables, o en su defecto disponer el abandono del procedimiento.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008776 a 012-003-0008787, de fojas 7054 a 7068, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004 por modificación del coeficiente.
- Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533, 012-002-0008536 a 012-002-0008550, de fojas 7136 a 7165, 7170 y 7171, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

## **Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748, 012-003-0008762 y 012-003-0008775**

Que conforme se ha señalado, dichos valores corresponden al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, por los siguientes reparos:

1. Intereses devengados por contratos de mutuo (ejercicios 2000 y 2002).
2. Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional (ejercicios 2000, 2002 y 2004).
3. Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera (ejercicios 2000, 2002 y 2004).

### **1. INTERESES DEVENGADOS POR CONTRATOS DE MUTUO**

Que la recurrente indica que cumplió con presentar los contratos de mutuo celebrados con Corporación Falbex S.A. en los que consta que cobraron una tasa.

Que la Administración señala que si bien la recurrente reconoció que estableció una tasa de interés por concepto de los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A. según los contratos de mutuo, estos no fueron contabilizados ni declarados como ingresos, y debieron haber sido reconocidos como ingresos del ejercicio, aun cuando sean menores a los señalados en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante Requerimiento N° 0122050000979, notificado el 4 de noviembre de 2005, de fojas 309 a 311, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara y/o exhibiera el detalle de préstamos recibidos o entregados, cronograma de pagos o cobro, importe de los intereses pagados o percibidos, y documentación sustentatoria, según correspondiera, así como los comprobantes de pago emitidos por el cobro de intereses por préstamos otorgados a terceros, y sus libros contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de foja 308, al que adjuntó copias de los contratos de mutuo suscritos, copia de las Facturas N° 003-0008395 y 003-0011642 emitidas por concepto de intereses por préstamos concedidos en los ejercicios 2000 y 2001, así como copias de su Libro Mayor Auxiliar y un detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, entre otros, de los ejercicios 2000 y 2002, de fojas 91 a 307.

Que en los Anexos 1, 2 y 6 al resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 81, 85, 88 y 89, el auditor señaló que de acuerdo con los contratos de mutuo suscritos por la recurrente con Corporación Falbex S.A., corresponde realizar el reconocimiento de los ingresos por los intereses pactados en los ejercicios 2000 y 2002, y ser considerados para efecto de la determinación de los pagos a cuenta.

Que asimismo, en el Informe General de Fiscalización, de fojas 314 a 317, el auditor de la Administración señaló que analizó la cuenta por Cobrar a Terceros y todos los movimientos contables de la empresa, a través de la información presentada en archivos informáticos y constatada con los libros de contabilidad y que los procedimientos tomados fueron en base a lo consignado por el

3



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

contribuyente en sus libros contables (Libros Diario y Mayor), para lo cual se verificaron los cargos y abonos en función a los códigos auxiliares por cada uno de los receptores de dinero, en base a lo cual se procedió a determinar los intereses devengados de los contratos de mutuo.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, y las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que respecto del ejercicio 2000, de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 27 de diciembre de 1999, de foja 301, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2000 y que ambas partes acordaron que los préstamos se cancelarían con los servicios de confección prestados por Corporación Falbex S.A., sustentados con las facturas correspondientes.

Que en la cláusula cuarta del contrato en mención, las partes acordaron que si al 31 de diciembre de 2000 existiera una parte de los préstamos que no hubiera sido compensada con las facturas giradas por Corporación Falbex S.A., se establecería el saldo deudor que dicha empresa se comprometía a cancelar a la recurrente, sin intereses, en un plazo de 6 meses que vencería el 30 de junio de 2001.

Que asimismo, del Addendum al Contrato de Mutuo y Compensación de fecha 1 de julio de 2001, de fojas 300 y 1355, se advierte que las partes acordaron ampliar la cláusula cuarta del contrato en el siguiente sentido que si al 31 de diciembre de 2000 existiera una parte de los préstamos que no hubiera sido compensada con las facturas giradas por Corporación Falbex S.A., se establecería el saldo deudor que dicha empresa se comprometía a cancelar a la recurrente en un plazo de 6 meses, precisando que el saldo deudor al 30 de junio de 2001 devengaría intereses por un total de S/.61,789.00, importe que Corporación Falbex S.A. se obligaba a cancelar a la recurrente hasta la fecha de cancelación de los préstamos.

Que mediante un Segundo Addendum al Contrato de Mutuo y Compensación de fecha 31 de julio de 2001, de fojas 298 y 299, se advierte que las partes acordaron aclarar los alcances del contrato suscrito en el sentido que el saldo deudor a cargo de Corporación Falbex S.A. venció el 31 de diciembre de 2000, fecha en que dicha empresa debió efectuar el pago y que el plazo de 6 meses que venció el 30 de junio de 2001 fue exclusivamente para el pago de los intereses y no del capital, por lo que se modificó la cláusula cuarta en el sentido que por el periodo 2000 el saldo deudor a cargo de Corporación Falbex S.A. devengó un interés ascendente a S/.61,789.37, que debía cancelarse a partir del 1 de julio de 2001.

Que adicionalmente, a foja 295 obra copia de la Factura N° 003-0008395 emitida por la recurrente el 31 de julio de 2001 a nombre de Corporación Falbex S.A., por concepto de "intereses por préstamos concedidos en el periodo 2000", por un valor de venta de S/.61,789.37.

Que respecto del ejercicio 2002, de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 30 de diciembre de 2001, de foja 296, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2002 y que ambas partes acordaron que dichos préstamos generarían un interés del 2% anual a rebatir, calculado respecto del saldo pendiente al 30 de diciembre de 2002.

Que de lo expuesto se aprecia que al haberse efectuado préstamos durante los ejercicios 2000 y 2002, y haberse pactado un interés por tales préstamos, los intereses se devengaron en los referidos ejercicios, y en tal sentido correspondía que la recurrente reconociera como ingresos los intereses devengados correspondientes a los préstamos otorgados en base a los contratos de mutuo antes

4



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

referidos, ascendentes a S/.61.789.00 -en el caso del ejercicio 2000-, y a S/.240,590.00<sup>2</sup> -en el caso del ejercicio 2002-, lo que no hizo.

Que en el caso del ejercicio 2000, si bien la recurrente emitió la factura correspondiente a los intereses devengados en el ejercicio 2000 en julio de 2001, ello no enerva que los ingresos debieron reconocerse en el ejercicio 2000, toda vez que de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta, los ingresos de tercera categoría se reconocen cuando se devengan, por lo que el reparo por S/.61,789.00 efectuado por la Administración en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008748, de foja 7133, se encuentra arreglado a ley y procede confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que en el caso del ejercicio 2002, dado que el 25 de setiembre de 2002 la recurrente contabilizó como ingresos por intereses devengados del ejercicio 2002 el importe de S/.56,485.00 consignado en la Factura Nº 003-0011642 -según se verifica del Anexo 02 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008762 de foja 7095 y de la copia del anotado comprobante de foja 294-, únicamente correspondía reparar la diferencia no reconocida como ingreso en el ejercicio 2002, la que asciende a S/.184,105.00 (S/.240,590.00 - S/.56,485.00 = S/.184,105.00), importe que coincide con el reparo efectuado por la Administración en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008762, de foja 7098, por lo que procede confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que los contratos de mutuo celebrados acreditan que cobró intereses, no enerva lo expuesto en los considerandos anteriores, toda vez que no es materia de controversia la existencia de intereses, sino que estos no hayan sido reconocidos como ingresos de los ejercicios en que se devengaron.

## **2. INTERESES PRESUNTOS POR PRÉSTAMOS A TERCEROS EN MONEDA NACIONAL; E INTERESES PRESUNTOS POR PRÉSTAMOS A TERCEROS EN MONEDA EXTRANJERA**

Que dado que los argumentos expuestos por la recurrente y la Administración respecto de los reparos por intereses presuntos a terceros en moneda nacional y extranjera han sido planteados en forma conjunta, se efectuará el análisis de su procedencia de la misma forma, con excepción del análisis respecto del cálculo de los intereses presuntos correspondientes a los préstamos en moneda nacional y extranjera, las que se analizarán por separado.

Que la recurrente señala que la Administración no ha desvirtuado los argumentos expuestos en la etapa de reclamación, en el sentido que la aplicación de la presunción del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera su derecho de defensa, por cuanto se le ha solicitado documentación con la que es imposible contar.

Que agrega que pese a la particularidad de los contratos de mutuo celebrados con Corporación Falbex S.A., la Administración no ha detallado el cálculo matemático que le ha permitido determinar en qué nivel los intereses resultaban ser menores a los señalados en las normas aplicables.

Que refiere que según los contratos de mutuo exhibidos, los préstamos eran cancelados mediante la prestación de servicios, cuyo costo era facturado por Corporación Falbex S.A. y compensado contra los préstamos otorgados por la empresa, y cada 31 de diciembre se realizaba la liquidación del estado de los préstamos para efectuar el cálculo de intereses respectivo.

Que indica que a pesar que su documentación contable permite verificar la existencia de los préstamos y los cobros de intereses, ello no ha sido considerado para desvirtuar la presunción del artículo 26° de la

<sup>2</sup> El importe de S/.240,590.00 corresponde al 2% de S/.12'029,509.00, que es la sumatoria de los saldos de préstamos al 31 de diciembre de 2002 en moneda nacional (S/.5'637,425.00) y moneda extranjera (US\$1'817,482.00 x T.C. 3.517 = S/.6'392,084.00), y se obtienen de los saldos de préstamos consignados por la propia recurrente en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, de fojas 91 a 293.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Ley del Impuesto a la Renta, sino que se ha desconocido la validez de los pactos contenidos en los contratos de mutuo, e incluso deja de lado los resultados de la fiscalización del ejercicio 2001.

Que considera que la interpretación del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta debe ser acorde a las disposiciones constitucionales y al pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el fundamento 156 de la Sentencia recaída respecto de los Expedientes N° 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-AI/TC, 007-2005-PI/TC y 009-2005-PI/TC, en tanto que las resoluciones de determinación impugnadas, han infringido las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que alega que al interpretar el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta de acuerdo con el método de la ratio legis y acorde con la doctrina, se concluye que la razón lógica de la norma es aplicar la presunción de intereses en la medida que el contribuyente no logre acreditar el cobro de un interés por los mutuos otorgados a terceros, supuesto que no se verifica en su caso, dado que durante la fiscalización ha acreditado el cobro de una tasa de interés, e incluso que ha llevado un procedimiento concursal contra el deudor para la cobranza de las obligaciones pendientes y que logró que la autoridad concursal reconociera los créditos otorgados a Corporación Falbex S.A.

Que afirma que la línea de interpretación propuesta coincide con los pronunciamientos emitidos mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 827-3-2001 y 05664-5-2002 según las cuales no procede exigir al acreedor los libros contables del deudor puesto que son propiedad de aquél, y debe valorarse el resto de elementos probatorios presentados.

Que aduce que la obligación de exhibir la contabilidad del deudor es relativa, porque según los numerales 3 y 4 del artículo 62° del Código Tributario, la Administración debe realizar las gestiones para acceder a dichos libros, pues está en mejor aptitud de tener acceso a tales pruebas en caso que el contribuyente no pueda proporcionarlas, interpretación que considera acorde con el derecho al debido proceso, contenido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, en tanto que una interpretación en contrario sería inconstitucional porque limitaría su actuación probatoria, y máxime si en la actualidad no tiene acceso a los libros contables del deudor, la que supone que debido al proceso concursal en el que se encuentra inmersa Corporación Falbex S.A., está en poder de INDECOPI.

Que destaca que en la fiscalización realizada en diciembre de 2002, el auditor consignó en el Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 00091982 que no se calcularon intereses presuntos por los préstamos efectuados a Corporación Falbex S.A. debido a que se sustentó con los libros contables del deudor que únicamente se habían cobrado los intereses estipulados en el contrato que figuraban en la Factura N° 003-0008395, lo que debe ser tomado en cuenta conjuntamente con el documento de "reconocimiento de obligaciones" que sirvió de base para el procedimiento concursal, pues tales obligaciones estuvieron debidamente descargadas en los registros contables del deudor, como lo indica la cláusula tercera del citado reconocimiento.

Que menciona que al presentar sus recursos de reclamación, adjuntó las resoluciones de la autoridad administrativa concursal que reconocen a su favor los diversos créditos que mantiene pendientes de pago Corporación Falbex S.A., y en las que se valora el documento denominado "reconocimiento de obligaciones" suscrito por la empresa y Corporación Falbex S.A., en la que ésta última reconoce todas las obligaciones pendientes de pago con la empresa, las que incluyen los intereses pendientes de pago por concepto del contrato de mutuo, en base al cual se inició el procedimiento concursal en el que se reconocieron los créditos a su favor, y en cuya cláusula tercera se precisa que las obligaciones vencidas tienen su debido sustento en la documentación contable y financiera que se encuentra en los registros contables y declaraciones de naturaleza tributaria.

Que la Administración señala que resulta de aplicación la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, al haberse verificado que en los ejercicios 2000, 2002 y 2004, la recurrente otorgó diversos préstamos en moneda nacional y extranjera, y pactó un interés menor al establecido en



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

la norma, no habiendo la recurrente exhibido la documentación relativa a Corporación Falbex S.A. en la que se acredite efectivamente el pago acordado en los contratos, ni que ésta haya registrado como adeudo el interés pactado por la recurrente, y agrega que no se admite como prueba el documento denominado "reconocimiento de obligaciones" por constituir un medio probatorio extemporáneo, que no fue presentado en la etapa de fiscalización.

Que mediante Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 309 a 311, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara y/o exhibiera el detalle de préstamos recibidos o entregados, cronograma de pagos o cobro, importe de los intereses pagados o percibidos, y documentación sustentatoria, según correspondiera, así como los comprobantes de pago emitidos por el cobro de intereses por préstamos otorgados a terceros, y sus libros contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de foja 308, al que adjuntó copias de los contratos de mutuo suscritos y de su Libro Mayor Auxiliar, así como un detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 91 a 293.

Que en los Anexos 1 a 3 y 6 a 9 del resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 78 a 81 y 84 a 89, el auditor señaló que en base a la documentación presentada por la recurrente se estableció la existencia de préstamos en moneda nacional y moneda extranjera otorgados a favor de Corporación Falbex S.A., efectuó el cálculo de los intereses correspondientes a los préstamos en moneda nacional efectuados en los ejercicios 2000, 2002 y 2004, y determinó que era aplicable la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar los intereses presuntos calculados respecto de los préstamos en moneda nacional y extranjera.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aún cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que el referido artículo agrega que cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida el acreedor, y que en todo caso, se considerará interés, la diferencia entre la cantidad que recibe el deudor y la mayor suma que devuelva, en tanto no se acredite lo contrario.

Que según el artículo en mención, las presunciones contenidas en éste, no operarán en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedan de 1UIT o 30 UIT, cuando se trate de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico; así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo. Tampoco operarán en los casos de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas, y en los préstamos de dinero otorgados bajo el sistema de reajuste de capital.

Que el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que a la referida presunción de intereses se aplicarán las siguientes normas: a) Sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones

7



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia; c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas; y e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando éste exceda de 1 UIT o de 30 UIT, según sea el caso.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 1648° del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que según lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06834-10-2012, 05692-2-2012, 0791-4-2006 y 06965-4-2005, la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que sólo admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor.

Que según el Plan Contable General Revisado, la Cuenta 16 - Cuentas por cobrar diversas, es una cuenta del activo que agrupa las cuentas divisionarias que representan las acreencias de la empresa por operaciones conexas distintas a las de venta en razón de su actividad, tales como la Divisionaria 1601 -según el Plan de Cuentas utilizado por la recurrente de foja 1162-, que representa las acreencias provenientes de préstamos otorgados por la empresa.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05692-2-2012, 10569-4-2009, 13688-2-2008, 02218-5-2003 y 00926-1-2010, si bien todo préstamo devenga un interés presunto, salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver.

Que tal como se ha señalado en los considerandos precedentes, la Administración reparó intereses presuntos sustentándose en lo dispuesto en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 15° de su reglamento, por lo que procede determinar si correspondía aplicar a la recurrente dicha presunción.

Que al respecto, según se ha consignado en los Anexos 1 a 3 y 6 a 9 del resultado del Requerimiento Nº 0122050000979, de fojas 78 a 81 y 84 a 89, la Administración señaló que de la verificación de la documentación contable presentada por la recurrente observó que se habían efectuado préstamos en los ejercicios 2000, 2002 y 2004 según el detalle consignado en los referidos anexos, por lo que de conformidad con el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, tales préstamos devengaron un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) en el caso de los préstamos otorgados en moneda nacional, y un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior, en el caso de los préstamos otorgados en moneda extranjera.

Que en este punto, es preciso destacar que si bien durante la fiscalización, la recurrente presentó una relación de facturas por servicios prestados por Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2000, documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. ante INDECOPI, una lista de préstamos efectuados entre enero de 2002 y noviembre de 2003, de fojas 1741





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

a 1794 y 1803, así como un cuadro resumen de los montos de los préstamos realizados a Corporación Falbex S.A. en moneda nacional y extranjera entre mayo y diciembre de 2000, de fojas 1856 a 1872, la mencionada relación de facturas y la documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. no acreditan las fechas ni los importes de los desembolsos que habría efectuado la recurrente, en tanto que la lista de préstamos y el cuadro resumen de los montos de préstamos no hacen referencia a libro contable alguno, no indican la cuenta contable donde se habrían registrado los supuestos desembolsos, ni el asiento y/o glosa respectiva, por lo que a efecto del presente análisis no serán considerados.

Que en el caso del ejercicio 2000, de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 27 de diciembre de 1999, de foja 301, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos<sup>3</sup> a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2000 y que ambas partes acordaron que los préstamos se cancelarían con los servicios de confección prestados por Corporación Falbex S.A., sustentados con las facturas correspondientes, y en la cláusula cuarta las partes acordaron que si al 31 de diciembre de 2000 existiera una parte de los préstamos que no hubiera sido compensada con las facturas giradas por Corporación Falbex S.A., se establecería el saldo deudor que dicha empresa se comprometía a cancelar a la recurrente, sin intereses, en un plazo de 6 meses que vencería el 30 de junio de 2001.

Que asimismo, del Addendum al Contrato de Mutuo y Compensación de fecha 1 de julio de 2001, de fojas 300 y 1355, se advierte que las partes acordaron ampliar la cláusula cuarta del contrato en el siguiente sentido que si al 31 de diciembre de 2000 existiera una parte de los préstamos que no hubiera sido compensada con las facturas giradas por Corporación Falbex S.A., se establecería el saldo deudor que dicha empresa se comprometía a cancelar a la recurrente en un plazo de 6 meses, precisando que el saldo deudor al 30 de junio de 2001 devengaría intereses por un total de S/.61,789.00, importe que Corporación Falbex S.A. se obligaba a cancelar a la recurrente hasta la fecha de cancelación de los préstamos.

Que mediante un Segundo Addendum al Contrato de Mutuo y Compensación de fecha 31 de julio de 2001, de fojas 298 y 299, se advierte que las partes acordaron aclarar los alcances del contrato suscrito en el sentido que el saldo deudor a cargo de Corporación Falbex S.A. venció el 31 de diciembre de 2000, fecha en que dicha empresa debió efectuar el pago y que el plazo de 6 meses que venció el 30 de junio de 2001 fue exclusivamente para el pago de los intereses y no del capital, por lo que se modificó la cláusula cuarta en el sentido que por el periodo 2000 el saldo deudor a cargo de Corporación Falbex S.A. devengó un interés ascendente a S/.61,789.37, que debía cancelarse a partir del 1 de julio de 2001.

Que en el caso del ejercicio 2002, de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 30 de diciembre de 2001, de foja 296, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos<sup>4</sup> a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2002 y que ambas partes acordaron que dichos préstamos generarían un interés del 2% anual a rebatir calculado respecto del saldo pendiente al 30 de diciembre de 2002.

Que de lo expuesto se verifica la obligación de devolver los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A., y en el caso del ejercicio 2004, si bien la recurrente no celebró contrato de mutuo alguno, dado que existía un saldo pendiente de devolución por concepto de los préstamos en moneda nacional y moneda extranjera otorgados en los ejercicios anteriores, estos devengaron intereses en el ejercicio 2004.

<sup>3</sup> Si bien en el contrato de mutuo no se precisa la moneda en que se efectuarían los préstamos a Corporación Falbex S.A., de la revisión de las copias de los Libros Diario y Mayor Auxiliar y del detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, presentados por la recurrente, se verifica que los préstamos fueron otorgados tanto en moneda nacional como en moneda extranjera.

<sup>4</sup> Ver nota 3.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en tal sentido, procede determinar si resulta aplicable la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, y de ser el caso, los intereses presuntos correspondientes.

## **2.1 Préstamos otorgados en moneda nacional - Ejercicios 2000, 2002 y 2004**

Que sobre el particular, cabe indicar que mediante Directiva N° 010-2000/SUNAT, se precisó el procedimiento de cálculo de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional a que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual se recogió la fórmula utilizada por la Superintendencia de Banca y Seguros establecida en el Oficio N° 4610-2000, que dispone que a fin de hallar la TAMN de un mes debe dividirse el factor acumulado del último día del mes a calcular entre el factor acumulado del último día del mes anterior y restarle uno.

Que de la revisión de los Anexos N° 02, 06 y 08 del resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 79, 81 y 85, se verifica que para calcular la TAMN mensual de enero a diciembre de 2000, enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2004, la Administración aplicó la Directiva N° 010-2000/SUNAT, en función de la cual se obtiene como TAMN mensual de enero a diciembre de 2000 los porcentajes de 2.43%, 2.28%, 2.44%, 2.30%, 2.34%, 2.29%, 2.32%, 2.29%, 2.07%, 2.13%, 2.02% y 2.05%, respectivamente; como TAMN mensual de enero a diciembre de 2002 los porcentajes de 1.81%, 1.60%, 1.63%, 1.52%, 1.57%, 1.52%, 1.58%, 1.55%, 1.56%, 1.64%, 1.66% y 1.63%; y como TAMN mensual de enero a diciembre de 2004 los porcentajes de 1.85%, 1.76%, 1.91%, 1.82%, 1.90%, 1.88%, 1.94%, 1.95%, 1.88%, 1.94%, 1.85% y 1.97%.

Que al aplicar los anotados porcentajes mensuales a los importes de los préstamos efectuados por la recurrente a Corporación Falbex S.A.<sup>5</sup>, se verifica que durante los ejercicios 2000, 2002 y 2004 estos devengaron intereses presuntos ascendentes a S/.548,347.00, S/.970,969.00 y S/.1'508,873.00, importes que coinciden con los considerados por la Administración en los Anexos N° 02, 06 y 08 del resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 79, 81 y 85.

### **2.1.1 Ejercicio 2000**

Que el importe de intereses presuntos devengado en el ejercicio 2000, según la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), equivale a S/.548,347.00, monto que resulta superior a los intereses pactados por la recurrente que ascienden a S/.61,789.00.

Que en tal sentido, correspondía a la recurrente presentar la prueba en contrario -consistente en la contabilidad del deudor- a efecto de desvirtuar la aplicación de la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, por lo que resulta aplicable la anotada presunción y procede reparar los intereses presuntos devengados por los préstamos efectuados en el ejercicio 2000.

Que en cuanto al cálculo de los intereses presuntos aplicables, dado que la Administración reparó de forma independiente el importe de S/.61,789.00 que corresponde a los intereses devengados según contrato de mutuo, únicamente debe considerarse como intereses presuntos devengados del ejercicio 2000 el importe de S/.486,558.00, que corresponde a la diferencia de S/.548,347.00 menos S/.61,789.00, tal como ha reparado la Administración en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008748, de foja 7133, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

<sup>5</sup> Según los montos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 91 a 293, presentado por la propia recurrente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

## **2.1.2 Ejercicio 2002**

Que los intereses presuntos devengados en el ejercicio 2002, de acuerdo con la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), ascienden a S/.970,969.00<sup>6</sup>, monto que resulta superior a los intereses pactados por la recurrente que equivalen a S/.240,590.00<sup>7</sup>.

Que por lo tanto, a efecto de desvirtuar la aplicación de la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debía presentar la prueba en contrario -consistente en la contabilidad del deudor- lo que no hizo, por lo que resulta aplicable la anotada presunción y procede reparar los intereses presuntos devengados por los préstamos efectuados en el ejercicio 2002.

Que en cuanto al cálculo de los intereses presuntos, cabe indicar que del importe de S/.970,969.00 corresponde deducir los intereses devengados del contrato de mutuo celebrado en el ejercicio 2002, que ascienden a S/.240,590.00, por lo que únicamente procede reparar la diferencia equivalente a S/.730,379.00, tal como ha considerado la Administración al emitir la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, de foja 7098, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **2.1.3 Ejercicio 2004**

Que los intereses presuntos devengados en el ejercicio 2004, de acuerdo con la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), equivalen a S/.1'508,873.00.

Que dado que los intereses calculados en este ejercicio se encuentran vinculados al reparo por el mismo concepto efectuado respecto del ejercicio 2003, y que la procedencia de dicho reparo ha sido establecida en esta instancia -tal como se desarrolla en los siguientes considerandos de la presente resolución-, procede acotar los intereses presuntos devengados de acuerdo con el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al cálculo de los intereses presuntos, dado que la recurrente no reconoció ingreso alguno por concepto de intereses en el ejercicio 2004, correspondía reparar íntegramente el monto de S/.1'508,873.00, tal como ha procedido la Administración, según se verifica de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008775, de foja 7074, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **2.2 Préstamos otorgados en moneda extranjera**

Que de la revisión de los Anexos N° 03, 07 y 09 del resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 78, 80 y 84, se verifica que para calcular los intereses presuntos de enero a diciembre de 2000, enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2004, la Administración ha aplicado correctamente la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres (LIBOR) del último semestre calendario del año anterior, es decir, de los años 1999, 2001 y 2003, conforme lo establecido por el citado artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>6</sup> Cabe precisar que los intereses presuntos han sido calculados considerando como referencia los saldos por devolver establecidos por la propia recurrente en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, de fojas 91 a 293, por lo que el cálculo de los intereses no se ve enervado por el hecho que se haya declarado la nulidad del reparo efectuado por el mismo concepto respecto del ejercicio 2001, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749.

<sup>7</sup> Importe cuya procedencia se ha determinado en esta instancia, al analizar el reparo por concepto de intereses devengados según contrato de mutuo del ejercicio 2002.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

## **2.2.1 Ejercicios 2000 y 2002**

Que al aplicar las respectivas tasas promedio a los importes de los préstamos efectuados por la recurrente a Corporación Falbex S.A., se verifica que durante los ejercicios 2000 y 2002 estos devengaron intereses presuntos ascendentes a US\$52,280.00 y US\$44,340.00<sup>8</sup> que equivalen a S/.183,129.00 y S/.156,301.00, respectivamente, importes que coinciden con los considerados por la Administración en los mencionados Anexos del resultado del Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 78 y 80.

Que al haberse establecido el monto de los intereses presuntos devengados por préstamos en moneda extranjera calculados en aplicación del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, procede compararlos con los intereses pactados por la recurrente respecto de tales préstamos y acotados por la Administración.

Que efectuada la comparación se verifica que no existe saldo de interés pactado alguno pasible de ser atribuido a los intereses por concepto de préstamos en moneda extranjera en los ejercicios 2000 y 2002.

Que al no existir interés alguno atribuible a los préstamos en moneda extranjera efectuados a Corporación Falbex S.A., se encuentra acreditado que la recurrente pactó un interés menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres (LIBOR) del último semestre calendario del año anterior.

Que por lo tanto, a efecto de desvirtuar la aplicación de la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debía presentar la prueba en contrario -consistente en la contabilidad del deudor- lo que no hizo, por lo que resulta aplicable la anotada presunción.

Que en tal sentido, corresponde considerar como intereses presuntos devengados por préstamos en moneda extranjera de los ejercicios 2000 y 2002 los importes de S/.183,129.00 y S/.156,301.00, montos que coinciden con los reparados por la Administración en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748 y 012-003-0008762, de fojas 7133 y 7098, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **2.2.2 Ejercicio 2004**

Que en el caso del ejercicio 2004, únicamente se calcularon los intereses respecto de los saldos pendientes de devolver, los que se devengaron en el ejercicio 2004.

Que en tal sentido, la Administración aplicó las respectivas tasas promedio sobre el saldo pendiente de devolver ascendente a US\$2'805,599.00, importe que corresponde al saldo final de préstamos por devolver al 31 de diciembre de 2003, establecido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de foja 7570.

Que sin embargo, al analizar la determinación de los intereses presuntos devengados por préstamos en moneda extranjera efectuados en el ejercicio 2003, contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503 -conforme se desarrolla en los siguientes considerandos de la presente resolución-, se ha dejado sin efecto el reparo por dicho concepto, por lo que el saldo al 31 de diciembre de 2003 establecido en dicho valor no se encuentra arreglado a ley.

<sup>8</sup> Los intereses han sido calculados en base a los montos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 91 a 293, presentado por la propia recurrente, por lo que el cálculo de los intereses presuntos respecto del ejercicio 2002 no se ve enervado por el hecho que en esta instancia se haya declarado la nulidad del reparo efectuado por el mismo concepto respecto del ejercicio 2001, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide los intereses presuntos devengados, considerando el pronunciamiento emitido respecto del ejercicio 2003.

Que con relación a lo expuesto por la recurrente en el sentido que la Administración no ha desvirtuado los argumentos expuestos en la etapa de reclamación, es pertinente señalar que de la revisión de la resolución apelada se advierte que ésta expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base y se ha pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente, por lo que no se verifica causal de nulidad alguna, no resultando atendible lo alegado por el recurrente en este extremo.

Que asimismo, de los actuados no se aprecia vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, toda vez que al interponer sus recursos de reclamación y apelación, ésta ha expuesto los argumentos que considera sustentan su posición, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

Que en cuanto a que no se habría detallado el cálculo matemático que le ha permitido a la Administración determinar en qué nivel los intereses resultaban ser menores a los señalados en las normas aplicables, es del caso destacar que en los considerandos precedentes se ha verificado el cálculo de los intereses efectuado por la Administración y se ha establecido su procedencia, al comprobarse que los intereses pactados por la recurrente resultan menores a los calculados conforme con el referido artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, la recurrente tomó conocimiento del respectivo cálculo durante la fiscalización, tal como se verifica de los Anexos al resultado del Requerimiento N° 0122050000979 de fojas 78 a 90 -que fueron debidamente notificados el 9 de diciembre de 2005-, en los que la Administración detalló el cálculo de los intereses presuntos, así como de los intereses devengados de los contratos de mutuo, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente en el sentido contrario.

Que acerca de que según los contratos de mutuo exhibidos, los préstamos eran cancelados mediante la prestación de servicios, cuyo costo era facturado por Corporación Falbex S.A. y compensado contra los préstamos otorgados por la empresa, y cada 31 de diciembre se realizaba la liquidación del estado de los préstamos para efectuar el cálculo de intereses respectivo, es preciso destacar que tales circunstancias han sido consideradas al efectuar las acotaciones y se han descontado los importes facturados por la recurrente por concepto de intereses, no obstante, ello no enerva la aplicación de la presunción materia de autos, por cuanto ésta se aplica aún cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor.

Que es necesario resaltar que el hecho que la documentación contable de la recurrente permita verificar la existencia de los préstamos, no enerva la aplicación de la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a que no se habrían considerado los cobros de intereses para desvirtuar la presunción del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, es preciso destacar que la referida presunción admite como prueba en contrario únicamente los libros de contabilidad del deudor, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que se ha desconocido la validez de los pactos contenidos en los contratos de mutuo, toda vez que dichos contratos mantienen su plena validez entre las partes y no han sido objeto de desconocimiento por parte de la Administración, mas bien, en base a dichos contratos y a la documentación contable de la recurrente se ha establecido que otorgó préstamos y pactó intereses menores a los establecidos en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que respecto de los resultados de la fiscalización del ejercicio 2001, que según la recurrente habrían sido dejados de lado, es preciso mencionar que en el Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00091982, de foja 1255, el auditor de la Administración señaló que -respecto del ejercicio 2001- no se calcularon intereses presuntos por cuanto la recurrente "sustentó mediante los libros contables del deudor que únicamente se habían cobrado los intereses estipulados en el contrato", lo que no sucedió respecto de los ejercicios 2000, 2002 ni 2004, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que la interpretación del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta efectuada por la recurrente, según la cual la presunción se aplicaría sólo si el contribuyente no logra acreditar el cobro de un interés por los mutuos otorgados a terceros, no resulta procedente por cuanto ello desnaturaliza el sentido y los alcances de la norma, toda vez que ésta señala expresamente que la presunción resulta aplicable "aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor".

Que en tal sentido, no se verifica de autos vulneración alguna de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario por la aplicación de la presunción regulada en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

Que con relación al pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el fundamento 156 de la Sentencia recaída respecto de los Expedientes N° 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-AI/TC, 007-2005-PI/TC y 009-2005-PI/TC, según la cual la Administración tiene el deber de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma infraconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación de directa de la Constitución, cabe indicar que la recurrente no ha acreditado la forma en que la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta vulneraría la Constitución Política del Perú, y que por el contrario, de los actuados se verifica que la recurrente ha ejercido plenamente su derecho de defensa y que la Administración ha procedido de acuerdo a ley, por lo que no resulta pertinente la alusión al referido pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

Que acerca de la existencia de un procedimiento concursal contra Corporación Falbex S.A., cabe indicar que de fojas 1774 a 1783 obran copias de la solicitud de declaración de insolvencia presentada por la recurrente en el año 2004, en las que se hace referencia a la existencia de créditos vencidos por más de treinta días a favor de la recurrente, sin embargo, dicha documentación únicamente acredita que Corporación Falbex S.A. mantenía deudas con la recurrente, aspecto que no es materia de controversia en el caso de autos, por lo que ello no enerva lo expuesto anteriormente acerca de la procedencia de la aplicación de la presunción regulada por el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en lo relativo al documento denominado "reconocimiento de obligaciones" de fecha 10 de abril de 2003, cuya copia incompleta obra de fojas 6926 a 6928, cabe indicar que éste fue presentado por la recurrente como un anexo de su escrito de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748, 012-003-0008762 a 012-003-0008787 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533, 012-002-0008536 a 012-002-0008550, interpuesto el 19 de enero de 2006, y no fue aceptado por la Administración al resultar extemporáneo.

Que según el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que dado que mediante Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 310 y 311, notificado a la recurrente el 4 de noviembre de 2005, se le requirió expresamente que presentara la documentación sustentatoria del detalle del importe de intereses pagados o percibidos por los préstamos recibidos o entregados, y que a dicha fecha ya se había suscrito el documento denominado "reconocimiento de obligaciones", correspondía que la recurrente acreditara que la omisión de su presentación en la etapa de fiscalización no se generó por su causa, o en su defecto, que acreditara la cancelación o afianzamiento del importe reparado vinculado a dicha prueba, lo que no hizo, por lo que no procede admitirla como medio probatorio, ni resultan atendibles los argumentos de la recurrente sustentados en dicho documento.

Que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 827-3-2001 invocada por la recurrente, por cuanto en dicho caso, como prueba que por los préstamos otorgados al deudor no se habían percibido intereses, la recurrente presentó fotocopias de su Libro Mayor donde el saldo de préstamo era el mismo importe que figuraba en el Libro Mayor de su deudor, y además adjuntó una declaración de la referida empresa que lo ratificaba, elementos que no fueron materia de pronunciamiento por parte de la Administración, por lo que se declaró la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada en dicho extremo, supuestos que no se verifican en el presente caso, al no haberse presentado documentación alguna referida a la contabilidad del deudor.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05664-5-2002, ésta corresponde a un caso en el que la controversia se centraba en establecer si el préstamo realizado a un tercero había sido realizado con fondos provenientes del negocio unipersonal o con recursos ajenos a éste, por lo que no resulta de aplicación al caso de autos.

Que sobre la aplicación de la presunción materia de autos y la supuesta vulneración al derecho de defensa, cabe destacar que el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta establece una ficción jurídica que considera probada la existencia de un determinado porcentaje de intereses respecto de diversos préstamos, no obstante, se permite a los contribuyentes desvirtuar dicha ficción, mediante la prueba en contrario consistente en la contabilidad del deudor, por lo que la carga de la prueba sobre la inaplicabilidad de la presunción recae sobre los contribuyentes, lo que no constituye una vulneración al derecho de defensa ni enerva las facultades de fiscalización de la Administración establecidas en los incisos 3 y 4 del artículo 62° del Código Tributario, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

Que lo expuesto no constituye vulneración alguna al debido proceso ni limita la actuación probatoria de la recurrente, máxime si en la etapa de fiscalización aquella tuvo la oportunidad de presentar todos los medios probatorios que considerara pertinentes, los que han sido valorados por la Administración y en esta instancia, con excepción de aquellos medios probatorios que han sido presentados de forma extemporánea y que no resultan admisibles al amparo del artículo 141° del Código Tributario.

Que acerca de la supuesta vulneración del numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, que establece como principio y derecho de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, que ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación, la recurrente no ha acreditado de qué forma se estaría vulnerando la referida norma, en tanto que, por el contrario, de los actuados se verifica que la Administración ha aplicado correctamente los dispositivos legales correspondientes, por lo que carece de sustento lo alegado.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

**Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 a 012-003-0008774 y 012-003-0008776 a 012-003-0008787**

Que conforme se ha señalado, dichos valores corresponden a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y de enero a diciembre de 2004.

Que la recurrente afirma que la Administración no ha motivado adecuadamente su pronunciamiento respecto de los pagos a cuenta y que se ha limitado a señalar que al haberse confirmado los reparos procede mantener las observaciones por los intereses de los pagos a cuenta, es decir, la Administración pretende tomar como un hecho cierto, hechos que actualmente están siendo cuestionados y que únicamente en el caso de quedar firmes, podrán surtir efectos legales.

Que agrega que no procede acotación alguna por cuanto la empresa determinó los pagos a cuenta en estricta aplicación del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y cumplió oportunamente con efectuar el pago anticipado mensual, por lo que si bien como resultado de la fiscalización se modificó el coeficiente aplicable, ello no enerva que cumplió con efectuar los pagos a cuenta en su oportunidad, según el tiempo y el espacio de la configuración del hecho imponible, ya que tales hechos mediatos luego fueron subsumidos por la determinación del Impuesto a la Renta anual.

Que considera que pretender el cobro de un interés sobre un hecho subsumido es contrario a la intención del legislador, toda vez que ya se configuró el hecho principal y que la norma establece que el cálculo del coeficiente se efectúa sobre la base del tributo calculado y no sobre el que debió calcularse, aunque el tributo calculado fuese incorrecto.

Que la Administración señala que al haberse confirmado los reparos efectuados respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 a 2004, se ha modificado el impuesto calculado en tales ejercicios, lo que modifica el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2004, por lo que la acotación respecto de los intereses de los pagos a cuenta de tales periodos se encuentra arreglada a ley.

Que conformidad con el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales fijadas sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el citado artículo precisa que para efecto del cálculo de los pagos a cuenta, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de dicha norma.

Que según el artículo 34° del citado Código Tributario, según texto vigente antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 969, el interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que el referido artículo fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, según el cual el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO Y FEBRERO DE 2002**

Que en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2002, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 a 012-003-0008774 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, de fojas 7077 a 7079, se verifica, entre otros, que el cálculo del nuevo coeficiente se sustenta en el reparo por ingresos no declarados determinados como resultado de la fiscalización del ejercicio 2000, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008748, de fojas 7126 a 7135 -que ha sido confirmado en esta instancia, en base al análisis desarrollado en los considerandos precedentes de la presente resolución- y en lo consignado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 presentada mediante Formulario Virtual PDT 676 N° 2002708, de fojas 1 a 6, según los cuales el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio 2000 ascendieron a S/.793,879.00 y S/.76'726,502.00.

Que según se verifica de los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 a 012-003-0008774, de fojas 7077 y 7078, la Administración ha determinado el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2002 y ha calculado la deuda pendiente, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y 34° del Código Tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 y 012-003-0008764.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE MARZO A NOVIEMBRE DE 2002**

Que en el caso de los pagos a cuenta de marzo a noviembre de 2002, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 a 012-003-0008774, de fojas 7077 a 7079, se verifica que el cálculo de los intereses omitidos se sustenta en los resultados de la fiscalización del ejercicio 2001 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749, según la cual el impuesto calculado de dicho ejercicio asciende a S/.2'205,672.00.

Que sin embargo, al efectuarse el análisis referido al ejercicio 2001 -contenido en los siguientes considerandos de la presente resolución- se ha establecido que la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749 resulta nula, por lo que no resulta procedente la modificación del coeficiente efectuada en base a dicho valor, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008765 a 012-003-0008773.

## **PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE DICIEMBRE DE 2002**

Que en el caso del pago a cuenta de diciembre de 2002, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008763 a 012-003-0008774, de fojas 7077 a 7079, se verifica que el cálculo de los intereses omitidos se sustenta en los resultados de la fiscalización del ejercicio 2001 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749, según la cual el impuesto calculado de dicho ejercicio asciende a S/.2'205,672.00, así como en el reparo a la base imponible de dicho periodo por ingresos omitidos al no haber considerado los intereses devengados según contrato de mutuo.

Que en cuanto al cálculo del coeficiente aplicable, dado que éste se sustenta en el impuesto calculado según la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749, cuya nulidad se ha establecido en esta instancia -conforme con el análisis correspondiente al ejercicio 2001 desarrollado en los siguientes

17



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

considerandos de la presente resolución-, no resulta procedente la modificación del coeficiente efectuada en base a dicho valor.

Que acerca de la modificación de la base imponible por ingresos omitidos al no haber considerado los intereses devengados según contrato de mutuo, al haberse establecido -en los considerandos precedentes de la presente resolución- la procedencia del reparo por intereses devengados del contrato de mutuo que sustenta la citada omisión, procede emitir similar pronunciamiento respecto del pago a cuenta, no obstante, dado que se ha establecido que no se encuentra arreglada a ley la modificación del coeficiente efectuada por la Administración, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la omisión contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008774.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO Y FEBRERO DE 2004**

Que en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2004, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008776 a 012-003-0008787 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, de fojas 7054 a 7056, se verifica que el cálculo del nuevo coeficiente se sustenta en los ingresos no declarados determinados como resultado de la fiscalización del ejercicio 2002 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, de fojas 7092 a 7100 -reparos que han sido confirmados en los considerandos precedentes de la presente resolución-, y en lo consignado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 presentada mediante Formulario Virtual PDT 680 N° 2002770, de fojas 5776 a 5779, según los cuales el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio 2002 ascendieron a S/.289,644.00 y S/.80'403,129.00.

Que según se verifica de los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008776 a 012-003-0008787, de fojas 7054 y 7055, la Administración ha determinado el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2004 y ha calculado la deuda pendiente, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y 34° del Código Tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008776 y 012-003-0008777.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE MARZO A DICIEMBRE DE 2004**

Que en el caso de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2004, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008776 a 012-003-0008787, de fojas 7054 a 7056, se verifica que el cálculo del nuevo coeficiente se sustenta en el impuesto calculado determinado como resultado de la fiscalización del ejercicio 2003 contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7549 a 7577.

Que sin embargo, conforme con el análisis efectuado respecto del ejercicio 2003 -contenido en los siguientes considerandos de la presente resolución-, los reparos efectuados con relación a dicho ejercicio han sido parcialmente confirmados y revocados en esta instancia, por lo que procede revocar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008778 a 012-003-0008787, a efecto que la Administración reliquide los respectivos pagos a cuenta, considerando el pronunciamiento emitido respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha motivado adecuadamente su pronunciamiento respecto de los pagos a cuenta, cabe indicar que según se verifica en la resolución apelada, la Administración ha expuesto los fundamentos en base a los cuales considera que la acotación correspondiente a los pagos a cuenta se encuentra arreglada a ley, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que acerca de la supuesta improcedencia de efectuar acotación sobre pagos a cuenta por cuanto estos fueron determinados en estricta aplicación del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y se efectuó el respectivo pago anticipado mensual sobre el tributo calculado en su oportunidad, cabe indicar que la determinación efectuada por la recurrente no resultaba correcta, por lo que al haberse determinado en esta instancia, los ingresos netos que sirven de base para el cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta reparados, así como la omisión de ingresos mensuales, resulta procedente que se efectúe la acotación correspondiente a los pagos a cuenta.

Que en cuanto a la supuesta improcedencia del cobro de intereses por los pagos a cuenta reparados, al haberse configurado el hecho principal, cabe indicar que este Tribunal ha señalado en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 04435-4-2003 y 03171-5-2005, entre otras, que los pagos a cuenta además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias, y que aun cuando sean obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta anual, el Código Tributario los trata como obligaciones tributarias distintas toda vez que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal, por lo que resulta correcto el cobro de los intereses correspondientes a los pagos a cuenta no cancelados oportunamente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación del Impuesto a la Renta y sus pagos a cuenta de ejercicios siguientes, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

## **Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008533, 012-002-0008536 a 012-002-0008550**

Que la recurrente afirma que dado que las multas aplicadas se sustentan en los reparos de la Administración, que considera infundados, éstas no tienen efecto alguno ya que resultan accesorias a las resoluciones de determinación y que es necesario que se emita pronunciamiento en última instancia administrativa y que no se interponga proceso contencioso administrativo contra lo resuelto en la instancia administrativa para que las multas puedan tener efecto legal.

Que asimismo, la recurrente se remite a lo expuesto en su recurso de reclamación, en el que indicó que en caso se demostrara que la Administración aplicó incorrectamente la presunción del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, no tendrían efecto legal alguno las resoluciones de determinación y multas.

Que la Administración señala que al haberse confirmado los reparos efectuados respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000, 2002 y 2004 que originaron la diferencia entre lo declarado y lo determinado, procede confirmar las multas aplicadas.

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008533, 012-002-0008536 a 012-002-0008550, de fojas 7136 a 7165, 7170 y 7171, han sido emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las omisiones al Impuesto a la Renta



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2004.

Que de conformidad con los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, según texto vigente hasta la modificación del Decreto Legislativo N° 953, constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. 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; y 2. 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 según el numeral 1 del artículo 178° del citado Texto Único Ordenado, modificado por Decreto Legislativo N° 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533, 012-002-0008536, 012-002-0008539 y 012-002-0008540 correspondientes a los ejercicios 2000 y 2002 y enero y febrero de 2004 se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748, 012-003-0008762, 012-003-0008776 y 012-003-0008777 emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2002, así como por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2004, las que han sido confirmadas en esta instancia, procede emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en el caso de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008537, 012-002-0008538 y 012-002-0008541 a 012-002-0008550 correspondientes a diciembre de 2002, ejercicio 2004 y marzo a diciembre de 2004, dado que la sanción contenida en dichos valores se sustenta en las omisiones establecidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008774, 012-003-0008775, 012-003-0008778 a 012-003-0008787 emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2002 y marzo a diciembre de 2004, extremos respecto de los cuales se ha dispuesto revocar la resolución apelada a efecto que la Administración reliquide las omisiones correspondientes, procede emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008537, 012-002-0008538 y 012-002-0008541 a 012-002-0008550, debiendo la Administración reliquidar las sanciones aplicables, de acuerdo con el nuevo pronunciamiento que emita.

Que al haberse establecido la procedencia de la aplicación de la presunción del artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta atendible lo alegado por la recurrente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación de las respectivas multas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

## **Restitución de derechos arancelarios**

Que la recurrente afirma que la Administración debe reconocer la deducción en su favor de los ingresos por concepto de restitución de derechos arancelarios (Drawback), que fueron indebidamente considerados por la empresa como rentas gravadas en los ejercicios 2000, 2002 y 2004.

Que agrega que la Administración se ha limitado a señalar que durante la fiscalización los anotados ingresos no fueron materia de reparo por lo que no corresponde efectuar un reexamen sobre tal aspecto, lo que supondría que los contribuyentes no pueden hacer nada para corregir los errores que pudieran haber cometido y que fueran detectados como resultado de la fiscalización realizada por la Administración.

Que considera que el artículo 127° del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los asuntos controvertidos, hayan sido o no planteados por los interesados, por lo que la Administración está en obligación de analizar la deducción de los derechos arancelarios, sin escudarse en tecnicismos.

Que alega que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 616-4-99 y 03205-4-2005 se ha establecido que los ingresos por concepto de Drawback no califican en el concepto de renta recogido por la legislación tributaria nacional, por lo que la empresa tiene derecho de deducir de sus ingresos anuales todos los ingresos percibidos por concepto de Drawback en los ejercicios 2000, 2002 y 2004, por lo que debe establecerse la obligación por parte de la Administración de tener en cuenta dicho aspecto al emitir cualquier resolución de determinación a nombre de la empresa.

Que la Administración señala la deducción de ingresos por restitución de derechos arancelarios no fue alegada por la recurrente en la etapa de fiscalización ni fue materia de reparo en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, por lo que no constituye un aspecto controvertido ni se encuentra vinculado a los otros aspectos que suscita el expediente, por lo que no corresponde pronunciarse sobre tal extremo.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que dado que el asunto controvertido materia de análisis en el caso de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, se encuentra circunscrito a los reparos impugnados contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008748, 012-003-0008762 a 012-003-0008787 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533, 012-002-0008536 a 012-002-0008550, la restitución de los derechos arancelarios que habrían sido considerados como ingresos por la recurrente no constituye un aspecto del asunto controvertido en autos, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

## **EJERCICIO 2001**

### **• ORDEN DE FISCALIZACIÓN N° 020011041030**

Que mediante Carta N° 020011041030-1-SUNAT y Requerimiento N° 00126666, de fojas 1422 y 1487, debidamente notificados a la recurrente el 7 de agosto de 2002, la Administración inició la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, como resultado de lo cual emitió los siguientes valores:



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

- Resolución de Determinación N° 012-03-0002531, de fojas 6609 a 6613, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por los siguientes reparos: i) Mayor costo neto de enajenación de bienes del activo fijo adquiridos por leasing, ii) Provisión para cuentas de cobranza dudosa, iii) Honorarios profesionales, y iv) Reparos a la reinversión - Decreto Supremo N° 205-2001-EF
- Resolución de Multa N° 012-02-0008173, de fojas 6614 y 6615, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

## Resolución de Determinación N° 012-03-0002531

Que conforme se ha señalado, dicho valor corresponde al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y la recurrente únicamente impugna los siguientes reparos<sup>9</sup>:

### **1. HONORARIOS PROFESIONALES POR SERVICIOS CUYA PRESTACIÓN NO FUE ACREDITADA**

Que la recurrente alega que ha explicado detalladamente la naturaleza de los servicios prestados, ha presentado información sustentatoria de los servicios prestados y ha acreditado los pagos efectuados.

Que agrega que exhibió los contratos y recibos de pago que acreditan la efectiva prestación del servicio, pese a lo cual se desconocen por la supuesta falta de informes técnicos, sin considerar que los servicios brindados no necesariamente requieren verse sustentados en tales informes, lo que constituye una exigencia adicional mediante la que se pretende trasladarle la carga de la prueba sobre la efectiva prestación de los servicios, lo que resulta contrario al criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 478-3-97, según la cual corresponde a la Administración acreditar que no se prestaron los servicios.

Que refiere que Diego Bulos Sejuro prestó servicios de asesoría para el desarrollo de tejidos nuevos en el área de Tejeduría, José Carrizales Navarro brindó asesoría para optimizar los procesos productivos del área de Tejeduría, en tanto que Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez brindaron asesoría técnica en la mejora de los procesos del área de confecciones, y que todos los servicios fueron contratados para que el nivel de producción de ventas mejorara.

Que considera que la Administración debió efectuar entrevistas con Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez a efecto de verificar la prestación de los servicios reparados, tal como efectuó con el personal que aun prestaba servicios en la empresa, máxime si mediante comunicación del 3 de diciembre de 2002 ofreció a la Administración coordinar una reunión con tales personas.

Que la Administración señala que no se encuentra acreditada la prestación de los servicios a que se refieren los honorarios profesionales correspondientes a Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez materia de reparos, toda vez que no se ha descrito la naturaleza de los servicios supuestamente prestados, ni se ha indicado en qué consistieron o como se desarrollaron, sino que únicamente se ha presentado los recibos de honorarios y los contratos, elementos que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como la Resolución N° 05198-5-2006 no resultan suficientes para acreditar la efectiva prestación del servicio, por lo que no procede su deducción como gasto.

<sup>9</sup> En el escrito de reclamación interpuesto por la recurrente contra la Resolución de Determinación N° 012-03-0002531 y la Resolución de Multa N° 012-02-0008173, de fojas 6621 a 6635, ésta precisó que únicamente eran objeto de impugnación los reparos relacionados a honorarios profesionales y respecto de la reinversión efectuada por la empresa, tal como se indica en el Informe N° 002-2009-SUNAT-2H3400-CZP que sustenta la resolución apelada, de foja 8193.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que mediante Requerimiento N° 00091970, de foja 1347, la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara el pago de los servicios prestados por Ángela Ortiz Vásquez, Carlos Farje Tagle, Diego Bulos Sejuro, Francisco Mundaca Calderón de la Barca, José Carrizales Navarro, José Neira De los Ríos, Michael Zeidan Kahhat, Raúl Yauri Zamudio, Sandro Ruju Álvarez, Silvia Krohn, Marcos Casana Vélez y Víctor Luna Huamán, según el detalle consignado en el Anexo N° 1, de fojas 1345 y 1346, para lo cual debía explicar por escrito la naturaleza de los servicios prestados y presentar los informes técnicos y contratos que acreditaran la realización de los servicios consistentes en asesoría en tintorería, asesoría logística, asistencia de producción, asesoría laboral, asesoría tejeduría, asesoría comercial, asesoría en confecciones, asesoría externa, asesoría en desarrollo de productos y desarrollo de sistemas informáticos, que fueron incluidos en la Cuenta 630210 - Honorarios profesionales.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito, de foja 1344, en el que indicó que Francisco Mundaca Calderón de la Barca, Sandro Ruju Álvarez, Silvia Krohn, Víctor Luna Huamán, José Neira De los Ríos y Carlos Farje Tagle prestaron servicios en Administración y Ventas, consistentes en "asesoramientos y servicios en las áreas de temas laborales, procesos administrativos y judiciales, finanzas, desarrollo de productos, desarrollo de programación informática de la empresa, comercial y de mercado, logística textil procesos y procedimientos", en tanto que Ángela Ortiz Vásquez, Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Marcos Casana Vélez, Michael Zeidan Kahhat y Raúl Yauri Zamudio prestaron servicios en Producción, consistentes en "asesoramiento y servicios en las áreas en proceso de teñido, proceso De tejido de telas, desarrollo y producción de telas, confección de prendas de vestir, acabado final, proceso de planeamiento y programación del control de la producción en diferentes procesos".

Que asimismo, la recurrente adjuntó copias de los contratos de locación de servicios suscritos y un reporte informático de los vouchers correspondientes al pago de los honorarios, de fojas 1257 a 1343.

Que en los resultados del Requerimiento N° 00091970, el auditor indicó que la recurrente únicamente presentó contratos y vouchers de cancelación de los servicios y un escrito detallando los servicios prestados, sin embargo, se señaló que no presentó informes técnicos que acreditaran los servicios efectuados, y que se emitiría un requerimiento reiterativo.

Que en efecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° 00091982, de foja 1256, la Administración solicitó a la recurrente la presentación de informes técnicos u otros documentos que acreditaran los servicios prestados y que demostraran la realización efectiva de los servicios prestados por las personas detalladas en el Anexo N° 1, de fojas 1248 y 1249.

Que en respuesta a lo requerido, la recurrente presentó un escrito, de foja 1241, en el que indicó, entre otros, que Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez ya no prestaban servicios de asesoría a la empresa, y que los dos primeros fueron asesores en el desarrollo de tejidos nuevos y optimización de procesos del área de tejeduría, en tanto que los dos últimos brindaron asesoría técnica en la mejora de los procesos del área de confecciones (corte y costura), balance de línea, distribución de planta, estudios de tiempos y movimientos, y no adjuntó documentación alguna.

Que en el punto 1 del Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00091982 de fecha 3 de diciembre de 2002, de foja 1255, el auditor señaló que la recurrente presentó una carta explicando los servicios prestados por las personas observadas, sin embargo no presentó informes técnicos ni otra documentación que demostrara la efectiva realización de los servicios prestados.

Que asimismo, el auditor precisó que se realizaron entrevistas a los asesores que aun prestaban servicios en la empresa -Francisco Javier Mundaca Calderón de la Barca, Sandro Ruju Álvarez, Silvia Krohn Huapaya, José Neira de los Ríos, Carlos Farje Tagle, Ángela Ortiz Vásquez y Michael Zeidan Kahhat- y se verificó que prestaban servicios de asesoría, y que en el caso de Víctor Luna Huamán, que ya no



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

prestaba servicios, dado que éste desarrolló un sistema de cómputo que fue registrado en Indecopi, por lo que levantó la observación al encontrarse sustentada la prestación de servicios.

Que no obstante, en el caso de Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez -que ya no continuaban prestando servicios a la recurrente-, el auditor indicó que no se sustentaron los servicios prestados, por lo que se procedió a reparar los gastos efectuados por honorarios pagados a tales personas, por un total de S/.386,056.00, al no haberse acreditado con documentación los servicios prestados, según el detalle que obra en el Anexo 2, de fojas 1253 y 1254.

Que el 4 de diciembre de 2002, con posterioridad al cierre del Requerimiento N° 00091982, la recurrente presentó un escrito, de fojas 1109 y 1110, en el que indicó que dado que se pretendía efectuar un reparo respecto de la prestación de servicios de Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, a pesar de haber exhibido la documentación sustentatoria, solicitaba a la Administración que indicara fecha y hora para citar a tales personas a efecto de sustentar los pagos efectuados.

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 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 dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, precisó que para efectos de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refería el artículo 37° de la Ley, éstos debían ser normales para la actividad que generara la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que la norma citada recoge 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 en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07707-4-2004, 08318-3-2004 y 00692-5-2005, entre otras, se ha dejado establecido que para que el gasto sea necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que para la evaluación de dicha la relación de causalidad y de los criterios anotados en el considerando precedente, es preciso verificar la información y documentación que sustentan los gastos que fueron materia de deducción.

Que en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03899-1-2012, 02289-4-2003, 06276-4-2002 y 00120-5-2002, entre otras, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

su derecho corresponden a operaciones reales, asimismo, si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso para evaluar la efectiva realización de las operaciones sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente.

Que de autos se aprecia que con el objeto de sustentar las observaciones efectuadas por la Administración, la recurrente presentó los contratos de locación de servicios celebrados con Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, de fojas 1296 a 1299 y 1324 a 1335, y un reporte informático de los vouchers de los pagos realizados, de fojas 1257 a 1295.

Que de la revisión de los contratos de locación de servicios suscritos con Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, se aprecia que en el punto 1.2 de la cláusula primera de todos los contratos se señala que las personas contratadas tienen "conocimientos especiales que le permiten desarrollar las labores de asesoramiento" que requiere la recurrente, y que las cláusulas segunda y tercera indican que el objeto de tales contratos es prestar los servicios profesionales como asesor de las personas antes mencionadas para las áreas de Desarrollo de tela, Confecciones y Tejeduría. No obstante, no se precisa en ninguna parte de los contratos cuál es la especialidad de las personas contratadas.

Que adicionalmente, es pertinente destacar que según la cláusula 6.2 de los referidos contratos de locación de servicios, se estableció que al vencimiento o resolución de los contratos, los profesionales mencionados debían poner a disposición de la recurrente toda la correspondencia, registros y otros documentos que hubieran sido proporcionados por la recurrente o elaborados por los profesionales contratados en relación con el desempeño de los servicios contratados.

Que sin embargo, de la revisión de la demás documentación presentada por la recurrente, que consiste únicamente en un reporte informático de los vouchers de los pagos realizados, no se aprecia elemento alguno en el que se refleje que Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, efectivamente hubieran prestado servicio alguno a la recurrente.

Que en tal sentido, al no haber acreditado suficientemente la recurrente la realización y necesidad de los gastos originados por el pago de honorarios a Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que detalló la naturaleza de los servicios prestados y presentó información de sustento de la prestación del servicio, es necesario precisar que la recurrente se limitó a mencionar que Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez prestaron asesorías en diversas áreas de la empresa, sin presentar documentación sustentatoria alguna acerca de los servicios prestados, ni acreditar en qué habrían consistido los supuestos servicios, por lo que carece de sustento tal alegato.

Que acerca de los vouchers de pago exhibidos, tal como se ha establecido en los considerandos precedentes, en reiterada jurisprudencia se ha establecido que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no resulta suficiente el registro contable de los comprobantes de pago, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, lo que no ha sido acreditado en este caso, no resultando suficiente la exhibición de los contratos, máxime si estos no indican la especialidad de las personas contratadas y simplemente hacen referencia a diversas áreas de la empresa.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que los servicios prestados no necesariamente requerían informes técnicos, cabe destacar que en el Requerimiento N° 00091982 la Administración solicitó a la recurrente que presentara informes técnicos "u otros documentos" que acreditaran los



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

servicios supuestamente prestados, por lo que en caso de no contar con informes técnicos la recurrente podía presentar cualquier elemento probatorio adicionales a los servicios observados, lo que no hizo, a pesar que según las cláusulas de los contratos celebrados con Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez, al culminar o resolver el contrato existía la obligación de poner a disposición de la recurrente toda la correspondencia, registros y otros documentos que hubieran sido proporcionados por ésta o elaborados por los profesionales contratados en relación con el desempeño de los servicios contratados, por lo que no resulta atendible tal alegato.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 478-3-97, invocada por la recurrente, ésta no resulta aplicable al caso de autos, toda vez que en dicho caso el reparo se sustentaba en que los servicios contratados por la contribuyente, eran prestados con bienes de un tercero que no tenía relación contractual con la contribuyente, supuesto que difiere del de autos.

Que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente respecto de los profesionales que aun prestaban asesoría a la empresa y respecto de los cuales la Administración levantó la observación, toda vez que en tales casos, la propia Administración pudo verificar la prestación de los servicios, y en el caso de Victor Luna Huamán, que ya no laboraba en la empresa, se verificó que éste se encargó de la elaboración del sistema de cómputo que emplea la recurrente, elementos que no se presentan en el caso de Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez.

Que con relación a lo expuesto por la recurrente en el sentido que la Administración debió efectuar entrevistas con Diego Bulos Sejuro, José Carrizales Navarro, Raúl Yauri Zamudio y Marcos Casana Vélez para verificar la prestación de los servicios reparados y que mediante comunicación del 3 de diciembre de 2002 ofreció a la Administración coordinar una reunión con tales personas, es pertinente resaltar que durante la fiscalización se solicitó expresamente a la recurrente la presentación de elementos probatorios que demostraran la realización efectiva de los servicios prestados por las personas referidas, lo que no fue cumplido por la recurrente, y que el mencionado ofrecimiento de coordinar una reunión no constituye un medio probatorio que requiriera ser meritado por la Administración, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

## **2. REPARO A LA REINVERSIÓN EN ACTIVO FIJO - DECRETO SUPREMO Nº 205-2001-EF**

Que la recurrente alega que ha cumplido con los requisitos establecidos en el Decreto Supremo Nº 205-2001-EF para aplicar el beneficio por reinversión en activo fijo, y que no existe sustento legal que permita a la Administración desconocer tal beneficio al considerar que las adquisiciones efectuadas no se destinaron al área de producción de la empresa.

Que la Administración indica que la recurrente efectuó diversas adquisiciones de activos por el importe de S/.118,688.00, las que no se consideran a efecto del beneficio de reinversión en activo fijo, porque no cumplen con estar destinada específicamente al proceso productivo, de comercialización o de generación de servicios, sino que se trata de adquisiciones destinadas a las áreas administrativas de la empresa.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº 00091982, de foja 1256, la Administración solicitó a la recurrente presentar el informe técnico que contuviera el detalle, características y valorización de la inversión en activos fijos adquiridos o construidos, fondos utilizados en la inversión y cualquier otra información que sustentara la reinversión materia del beneficio, de acuerdo a lo señalado en el inciso a) del artículo 6º del Decreto Supremo Nº 205-2001-EF y la Resolución de Superintendencia Nº 029-2002/SUNAT.

Que en respuesta a lo requerido, la recurrente presentó un detalle de las adquisiciones de activos que consideraba sujetas al beneficio de reducción de la tasa del Impuesto a la Renta, al amparo del Decreto Supremo Nº 205-2001-EF, el que obra de fojas 1231 a 1235.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en el punto 2 del Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00091982, de foja 1255, el auditor señaló que la recurrente presentó un informe técnico de acreditación de la reinversión, y que de la revisión conjunta de dicho informe y del que fuera presentado el 15 de mayo de 2002<sup>10</sup>, observó que para efecto del beneficio de reducción de la tasa del Impuesto a la Renta, la recurrente incluyó activos fijos adquiridos para fines administrativos y no vinculados directamente a la producción, por lo que procedió a reparar el valor de dichos activos, para efectos del beneficio del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, según el detalle del Anexo 3, de fojas 1250 a 1252.

Que de conformidad con el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el artículo 3° de la Ley N° 27394, el impuesto que gravaba las rentas de tercera categoría a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 20% (veinte por ciento) sobre su renta neta, precisándose en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, que los contribuyentes y generadores de rentas de tercera categoría -como la recurrente- estarían sujetos a una tasa de 30% (treinta por ciento) sobre el monto de las utilidades generadas a partir del ejercicio 2001, agregando que éstos podían gozar de una reducción de 10 (diez) puntos porcentuales siempre que el monto deducido fuese invertido en el país en cualquier sector de la actividad económica.

Que por su parte, el artículo único de la Ley N° 27397, publicada el 12 de enero de 2001, estableció que lo dispuesto en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, sólo era de aplicación a la renta neta de tercera categoría que los contribuyentes domiciliados en el país generasen en el ejercicio 2001, precisando que en dicho ejercicio los citados contribuyentes aplicarían el Impuesto a la Renta con la tasa de 30% (treinta por ciento), pudiendo reducir la misma en 10 (diez) puntos porcentuales, en cuyo caso la tasa de 20% (veinte por ciento) se calcularía sobre la renta neta reinvertida, cualquiera sea la actividad económica en que reinvirtiesen, y el monto de la renta neta no reinvertida estaría sujeta a la tasa de 30% (treinta por ciento), y agregó que mediante decreto supremo se establecería la forma, plazo y condiciones para el goce de este beneficio.

Que mediante el inciso d) del artículo 1° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, que estableció las disposiciones para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, se definió como "reinversión" a toda acción que implique el empleo de parte de la renta neta del ejercicio 2001 para la adquisición o construcción de activos fijos nuevos, destinados a sus propias actividades, por parte de un contribuyente generador de rentas de tercera categoría, domiciliado en el país, y el inciso d) del citado artículo definió como "activo fijo nuevo" a cualquier bien del activo fijo que no ha sido puesto en funcionamiento ni afectado con depreciación alguna, terrenos y edificaciones.

Que el artículo 2° del referido decreto supremo, señaló que el beneficio se aplicaría sobre el monto equivalente de la renta neta que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría reinvirtieran en sus propias actividades, siempre que cumplieran con las condiciones que se establecieron en los artículos siguientes.

Que el artículo 3° del decreto supremo en mención, dispuso que únicamente darían derecho a gozar del beneficio las inversiones que se destinaran a la adquisición o construcción de activos fijos nuevos vinculados directamente con la realización de actividades generadoras de renta gravadas de tercera categoría, y que la reinversión debía efectuarse con fondos propios.

Que adicionalmente, el artículo 4° de la anotada norma, señaló que la adquisición o construcción de los bienes materia del beneficio a que se refería el artículo 3° podría efectuarse desde el 1 de enero de 2001 hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto correspondiente al ejercicio 2001 y su utilización o puesta en funcionamiento no podría exceder del 31 de

<sup>10</sup> Informe que obra en autos, de fojas 785 a 801.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

diciembre de 2002, y en el inciso a) del artículo 8° se estableció que el beneficio se perdería si el contribuyente no cumplía con acreditar la inversión, la que debía efectuarse con un informe técnico preparado por el contribuyente con carácter de declaración jurada, refrendado por una sociedad de auditoría, y presentado ante la Administración dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001.

Que sobre el particular, en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06985-3-2007 y 20227-10-2011, se ha establecido que cuando el artículo 3° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF señala que los activos fijos nuevos deben estar vinculados directamente con la realización de actividades generadoras de rentas gravadas de tercera categoría, lo que está haciendo es precisar que estos activos fijos no deben ser destinados a actividades que no generan rentas gravadas, por lo que la interpretación que realiza la Administración en el sentido que para gozar del beneficio de reducción de la tasa del Impuesto a la Renta los activos sólo deben ser destinados al proceso productivo, de comercialización o de generación de servicios, según el giro de la empresa, resulta incorrecta, al no haber las normas antes citadas establecido alguna restricción sobre el destino específico de los activos fijos que se adquieran o construyan, salvo el que deben estar vinculados con la generación de rentas gravadas, más aún, de lo señalado por el inciso d) del artículo 1° y el artículo 2° del referido decreto supremo se desprende que estos activos pueden ser destinados a las actividades propias de los contribuyentes, las que incluyen, como es lógico, las labores administrativas y cualquier otra labor necesaria para que los contribuyentes puedan realizar sus actividades.

Que en tal sentido, dado que el reparo efectuado por la Administración se sustenta únicamente en que los activos fijos fueron adquiridos para fines administrativos, lo que de acuerdo con el criterio expuesto precedentemente carece de sustento, y que de la revisión de los bienes materia de reparo, detallados en el Anexo 3 al resultado del Requerimiento N° 00091982, de fojas 1250 a 1252, se verifica que por su naturaleza (lockers metálicos, sillas, sillones, estantería para computadora, impresoras, monitores, luces de emergencia, extintores, ampliación de ascensor montacargas, memoria de microcomputador, fotocopidora, aire acondicionado, calentador, repotenciación de computadora, transformador, entre otros) resultan necesarios para las actividades de la recurrente, procede levantar este reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse dejado sin efecto el reparo efectuado, no resulta pertinente emitir pronunciamiento con relación a los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar el presente reparo.

## **Resolución de Multa N° 012-02-0008173**

Que la recurrente afirma que dado que las multas aplicadas se sustentan en los reparos de la Administración, que considera infundados, éstas no tienen efecto alguno ya que resultan accesorias a las resoluciones de determinación y que es necesario que se emita pronunciamiento en última instancia administrativa y que no se interponga proceso contencioso administrativo contra lo resuelto en la instancia administrativa para que las multas puedan tener efecto legal.

Que asimismo, la recurrente se remite a lo expuesto en su recurso de reclamación, en el que indicó que al haber impugnado parcialmente la Resolución de Determinación N° 012-03-002531, debía dejarse sin efecto el extremo pertinente de la multa impugnada.

Que la Administración señala que al haberse confirmado los reparos efectuados respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 que originaron la diferencia entre lo declarado y lo determinado, procede confirmar la multa aplicada.

Que la Resolución de Multa N° 012-02-0008173, de fojas 6614 y 6615, ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vigente hasta el 5 de febrero de 2004, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 influyeran en la determinación de la obligación tributaria.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aprobada por Ley N° 27335, aplicable al caso de autos, la sanción correspondiente a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, era el 50% del tributo omitido y conforme a lo señalado en la Nota 7 de esta 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; en caso que no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido sería el obtenido de la verificación o fiscalización.

Que en las Resoluciones N° 04084-2-2003, 00812-1-2006, 04717-4-2006, 01659-2-2006 y 17241-10-2011, este Tribunal ha señalado que durante la vigencia de la citada Tabla 1 aprobada por la Ley N° 27335, el "tributo resultante" se entenderá como "tributo a pagar", estableciéndose éste luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones, pagos a cuenta y retenciones efectuadas del impuesto correspondiente al período, así como aquéllas correspondientes a períodos anteriores que resulten aplicables.

Que dado que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 012-02-0008173 se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002531 emitida por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, de fojas 6609 a 6613, cuyos reparos materia de impugnación en esta instancia han sido parcialmente confirmados y revocados, procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación de las respectivas multas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

## **Restitución de derechos arancelarios**

Que la recurrente afirma que la Administración debe reconocer la deducción en su favor de los ingresos por concepto de restitución de derechos arancelarios (Drawback), que fueron indebidamente considerados por la empresa como rentas gravadas en el ejercicio 2001.

Que agrega que la Administración se ha limitado a señalar que durante la fiscalización los anotados ingresos no fueron materia de reparo por lo que no corresponde efectuar un reexamen sobre tal aspecto, lo que supondría que los contribuyentes no pueden hacer nada para corregir los errores que pudieran haber cometido y que fueran detectados como resultado de la fiscalización realizada por la Administración.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que considera que el artículo 127° del Código Tributario, establece que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los asuntos controvertidos, hayan sido o no planteados por los interesados, por lo que la Administración está en obligación de analizar la deducción de los derechos arancelarios, sin escudarse en tecnicismos.

Que alega que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 616-4-99 y 03205-4-2005 se ha establecido que los ingresos por concepto de Drawback no califican en el concepto de renta recogido por la legislación tributaria nacional, por lo que la empresa tiene derecho de deducir de sus ingresos anuales todos los ingresos percibidos por concepto de Drawback en el ejercicio 2001, por lo que debe establecerse la obligación por parte de la Administración de tener en cuenta dicho aspecto al emitir cualquier resolución de determinación a nombre de la empresa.

Que la Administración señala la deducción de ingresos por restitución de derechos arancelarios no fue alegada por la recurrente en la etapa de fiscalización ni fue materia de reparo en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002531, por lo que no constituye un aspecto controvertido ni se encuentra vinculado a los otros aspectos que suscita el expediente, por lo que no corresponde pronunciarse sobre tal extremo.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que dado que el asunto controvertido materia de análisis en el caso del ejercicio 2001, se encuentra circunscrito a los reparos impugnados contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002531 y a la Resolución de Multa Nº 012-02-0008173, la restitución de los derechos arancelarios que habrían sido considerados como ingresos por la recurrente no constituye un aspecto del asunto controvertido en autos, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

## • **ORDEN DE FISCALIZACIÓN Nº 050011169600**

Que mediante Carta Nº 050011169600-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0122050000979, de fojas 309 a 311 y 313, notificados a la recurrente el 4 de noviembre de 2005, la Administración inició una fiscalización respecto de diversos ejercicios del Impuesto a la Renta, incluido el ejercicio 2001, como resultado de lo cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación Nº 012-003-0008749, de fojas 7116 a 7125, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por los siguientes reparos: i) Intereses devengados por contratos de mutuo, ii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, y iii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008750 a 012-003-0008761, de fojas 7101 a 7115. emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2001, al haberse determinado ingresos no declarados en la base imponible del pago a cuenta del mes de diciembre de 2001 y por el cambio del coeficiente en los meses de enero a diciembre.
- Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008534 y 012-002-0008535, de fojas 7166 a 7169, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que de acuerdo con el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que para tal efecto, el referido artículo establece que la Administración dispone de determinadas facultades discrecionales, y precisa en los incisos a), b) y c) del numeral 1, que se encuentra facultada para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que según el artículo 60° del anotado código, la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) por acto o declaración del deudor tributario, ó 2) por la Administración; por propia iniciativa o denuncia de terceros; y que para tal efecto cualquier persona puede denunciar a la Administración la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Que conforme con el artículo 61° del referido Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el primer párrafo del artículo 75° del citado código, establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que en ese sentido nuestro sistema tributario reconoce que la Administración tiene la facultad de fiscalizar o verificar a los administrados tributarios y que una vez culminada dicha fiscalización o verificación debe emitir en atención al artículo 75° del Código Tributario una resolución de multa, orden de pago o de resolución de determinación, de ser el caso.

Que el artículo 108° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que después de la notificación, la Administración sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1) Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, y 2) Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

Que el citado artículo agrega que la Administración señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, preceptúa que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.



# *Tribunal Fiscal*

N° 20790-1-2012

Que en atención al criterio establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2005-25 de 19 de julio de 2005, que motivó la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 9 de agosto de 2005, y que resulta vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 suscrita el 17 de setiembre de 2002, la emisión de una resolución de determinación por un tributo y períodos concretos -al culminar una fiscalización- supone una acción única, integral y definitiva, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108° del Código Tributario, lo que no enerva que sobre la base de los mismos resultados de fiscalización -al finalizar dicho procedimiento y conjuntamente con las resoluciones de determinación-, se emitan resoluciones de multa u órdenes de pago en caso se detecten las causales de emisión de los mismos y/o la comisión de infracciones tributarias sancionadas pecuniariamente, siempre que se ajusten a lo normado en los artículos 77°, 78°, 82° 164° y siguientes del mismo código, ello sin perjuicio de lo contemplado en su artículo 108°.

Que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, tales como, las Resoluciones N° 2058-5-2002 y 05881-5-2004, ha establecido que ante el supuesto de un ejercicio o períodos ya fiscalizados que han culminado con la emisión de valores, acotando omisiones o errores en la autoliquidación efectuada por la recurrente, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 108° del Código Tributario, según el cual después de la notificación de sus actos la Administración sólo está facultada a revocarlos, modificarlos, sustituirlos o complementarlos cuando se presenten algunos de los supuestos señalados por el referido artículo.

Que según se ha verificado al analizar la Orden de Fiscalización N° 020011041030, de foja 1485, mediante Carta N° 020011041030-1-SUNAT y Requerimiento N° 00126666, de fojas 1422 y 1487, notificados a la recurrente el 7 de agosto de 2002, la Administración efectuó una fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, como resultado de lo cual efectuó diversos reparos y emitió la Resolución de Determinación N° 012-03-0002531 y la Resolución de Multa N° 012-02-0008173.

Que no obstante ello, según se advierte de la Carta N° 050011169600-01 SUNAT y Requerimiento N° 0122050000979, de fojas 309 a 311 y 313, notificados a la recurrente el 4 de noviembre de 2005, la Administración inició una fiscalización respecto de diversos ejercicios del Impuesto a la Renta, e incluyó nuevamente al ejercicio 2001, efectuó reparos respecto de dicho ejercicio<sup>11</sup>, por: a) Intereses devengados por contratos de mutuo, b) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, y c) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera, en base a los cuales emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008749 a 012-003-0008761, de fojas 7101 a 7125, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008534 y 012-002-0008535, de fojas 7166 a 7169.

Que según el Resumen Estadístico de Fiscalización y el Informe General de Fiscalización, de fojas 317 y 320, la Administración indica que programó la fiscalización como "producto de una fiscalización iniciada al ejercicio 2003, con la finalidad de realizar una verificación de la determinación de los intereses presuntos, por los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A. (vinculada) durante los periodos de enero de 2000 a diciembre de 2002 y de enero a diciembre de 2004", y que agregó que la recurrente fue intervenida anteriormente con programas de devolución de saldo a favor materia de beneficio, en su calidad de exportador, y que adicionalmente fue intervenida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que en atención a las normas glosadas, con la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002531 y la Resolución de Multa N° 012-02-0008173, se agotaron las facultades de la Administración antes anotadas respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y no se advierte de autos que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008749 a 012-003-0008761 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008534 y 012-002-0008535, emitidas respecto de una fiscalización realizada por el mismo tributo y período anteriormente fiscalizados, hayan sido emitidas en base a alguna de las causales previstas en el artículo 108° del Código Tributario -el objeto de la nueva fiscalización de determinar "los

<sup>11</sup> La Administración también efectuó reparos respecto de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, los que son analizados de forma independiente.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

intereses presuntos por los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A." no corresponde a la detección de hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, a algún caso de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, ni a alguna circunstancia que haya acaecido con posterioridad a la emisión de los primeros valores y que haya motivado de la emisión de segundos valores-, lo que permite concluir que se ha prescindido del procedimiento legal establecido al emitirse estos últimos valores, en consecuencia corresponde declarar nulas las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008749 a 012-003-0008761 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008534 y 012-002-0008535, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, y en aplicación del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444<sup>12</sup>, declarar nula la resolución de intendencia apelada en tal extremo.

Que dado el sentido del fallo emitido, no resulta pertinente emitir pronunciamiento con relación a los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar la procedencia de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008749 a 012-003-0008761 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008534 y 012-002-0008535.

## **EJERCICIO 2003**

Que mediante Cartas Nº 050011149530-01-SUNAT y 050011149870-01-SUNAT y Requerimientos Nº 00302625 y 00302649, notificados el 8 de abril de 2005, de fojas 1881, 1928, 2134 y 2135, la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, solicitándole la presentación de diversa documentación sustentatoria, siendo que como consecuencia de tales procedimientos de fiscalización la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación Nº 012-003-0009503, de fojas 7549 a 7577, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los siguientes reparos: (i) Intereses devengados por contrato de mutuo, (ii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional, (iii) Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera, (iv) Gastos diversos no sustentados, (v) Remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001, (vi) Gastos por concesionarios no sustentados, (vii) Gastos por viáticos no sustentados, y (viii) Costo de derechos arancelarios restituidos.
- Resolución de Determinación Nº 012-003-0009504, de fojas 7578 a 7582, emitida por la tasa adicional (4.1%) del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0009505 a 012-003-0009516, de fojas 7534 a 7548, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 por modificación del coeficiente, por reparos a la base imponible por diferencias entre el total registrado en el Libro Mayor y los montos declarados, por reparo al pago a cuenta de diciembre de 2003 por ingresos omitidos.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0009405 a 012-003-0009409, de fojas 7394 a 7415, sobre Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003 por reparos al crédito fiscal de la facturas emitidas por el proveedor APC Corporación S.A. referida a los gastos por concesionarios no sustentados.

<sup>12</sup> El artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, prevé que la nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

- Resoluciones de Multa Nº 012-002-0009126 a 012-002-0009130 y 012-002-0009237 a 012-002-0009250, de fojas 7416 a 7425 y 7583 a 7610, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175º y numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en tal sentido corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

## **Resolución de Determinación Nº 012-003-0009503**

Que conforme se ha señalado dicho valor corresponde al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los siguientes reparos:

1. Intereses devengados por contrato de mutuo
2. Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional
3. Intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera
4. Gastos diversos no sustentados
5. Remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001
6. Gastos por concesionarios no sustentados
7. Gastos por viáticos no sustentados, y
8. Costo de derechos arancelarios restituidos

### **1.INTERESES DEVENGADOS POR CONTRATO DE MUTUO**

Que la recurrente indica que cumplió con presentar los contratos de mutuo celebrados con Corporación Falbex S.A. en los que consta que cobraron una tasa.

Que la Administración señala que si bien la recurrente reconoció que estableció una tasa de interés por concepto de los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A. según los contratos de mutuo, estos no fueron contabilizados ni declarados como ingresos, y debieron haber sido reconocidos como ingresos del ejercicio, aun cuando sean menores a los señalados en el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00217069, notificado el 11 de agosto de 2005, de fojas 1847 y 1848, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara por escrito, con la documentación sustentatoria respectiva, los motivos del registro de la provisión de cobranza dudosa registrada en el ejercicio 2003.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 18 de agosto de 2005, fojas 1806 y 1810, en el que señaló, entre otros, que realizó diversos préstamos a Corporación Falbex S.A., los que eran cancelados por dicha empresa mediante la prestación de servicios, y que el costo de los servicios se compensaba con los préstamos otorgados por la empresa.

Que en el referido escrito, la recurrente agregó que cada fin de año se realizaba una liquidación del estado de los préstamos efectuados conforme a los contratos de mutuo y de existir algún saldo de préstamo que no hubiese podido ser compensado con los servicios prestados, Corporación Falbex S.A. debía pagar la diferencia a la empresa y que los montos de los préstamos se fueron acumulando por diversos periodos tributarios, incluyendo el ejercicio 2003, y adjuntó, entre otros, el contrato de mutuo celebrado con Corporación Falbex S.A. respecto del ejercicio 2003, una relación de facturas por servicios prestados por Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2000, documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. ante INDECOPI y una lista de préstamos efectuados entre enero de 2002 y noviembre de 2003, de fojas 1741 a 1794 y 1803.

Que asimismo, indicó que pese a existir vinculación económica con Corporación Falbex S.A., ha llevado a dicha empresa a un proceso concursal.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de foja 1832, el auditor de la Administración señaló que la recurrente manifestó haber efectuado préstamos a Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2003 estableciendo una tasa de interés anual de 2%, y agregó que la recurrente no había emitido comprobantes de pago por los intereses correspondientes al contrato de mutuo del ejercicio 2003.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, y las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 30 de diciembre de 2002, de foja 1803, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2003 y que ambas partes acordaron que dichos préstamos generarían un interés del 2% anual a rebatir, calculado respecto del saldo pendiente al 30 de diciembre de 2003.

Que de lo expuesto se aprecia que al haberse efectuado préstamos durante el ejercicio 2003, y haberse pactado un interés por tales préstamos, los intereses se devengaron en el ejercicio 2003, y en tal sentido correspondía que la recurrente reconociera como ingresos los intereses devengados correspondientes a los préstamos otorgados en base al contrato de mutuo antes referido, lo que no hizo.

Que en tal sentido, para calcular el importe de intereses devengados que procede considerar como ingresos del ejercicio 2003 es necesario aplicar la tasa de 2% a los saldos de préstamos en moneda nacional y moneda extranjera al 31 de diciembre de 2003.

Que conforme se indica en el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de foja 7573, según la Administración la deuda no pagada por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera asciende a S/.16'388,694.00, importe al cual aplicó la tasa del 2%, lo que da como resultado el importe de S/.327,774.00.

Que el referido importe de S/.16'388,694.00, al cual la Administración le aplicó la tasa de 2%, corresponde a la suma del saldo de la deuda no pagada por préstamos en moneda nacional al 31 de diciembre de 2003 (S/.6'661,681.00<sup>13</sup>) y del saldo de la deuda no pagada por préstamos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2003 (US\$2,805,599.00<sup>14</sup> que equivale a S/.9,727,013.00).

Que sin embargo, dado que al analizar el reparo por intereses presuntos en moneda extranjera del ejercicio 2003<sup>15</sup> -desarrollado en los siguientes considerandos de la presente resolución- se ha dejado sin efecto dicha acotación, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración efectúe la reliquidación del interés devengado del contrato de mutuo del ejercicio 2003 y de la omisión establecida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, considerando lo expuesto.

<sup>13</sup> Respecto del saldo por préstamos a terceros en moneda nacional, éste coincide con el monto consignado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de foja 7572, ha sido obtenido considerando el saldo inicial de préstamos en moneda nacional al 1 de enero de 2003 y los movimientos de préstamos y devoluciones de préstamos en moneda nacional, según la contabilidad de la propia recurrente y el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 95 a 97, lo que resulta correcto.

<sup>14</sup> Importe obtenido del punto II del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de foja 7570.

<sup>15</sup> Según se ha establecido en el punto 2.2 del presente análisis.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que los contratos de mutuo celebrados acreditan que cobró intereses, no enerva lo expuesto en los considerandos anteriores, toda vez que no es materia de controversia la existencia de intereses, sino que estos no hayan sido reconocidos como ingresos del ejercicio en el que se devengaron.

## **2. INTERESES PRESUNTOS POR PRÉSTAMOS A TERCEROS EN MONEDA NACIONAL; E INTERESES PRESUNTOS POR PRÉSTAMOS A TERCEROS EN MONEDA EXTRANJERA**

Que los argumentos expuestos por la recurrente y la Administración respecto de los reparos por intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional y extranjera del ejercicio 2003 son los mismos que han sido reseñados al analizar el reparo efectuado por el mismo concepto respecto de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, por lo que corresponde remitirse a ellos.

Que mediante Requerimiento N° 00217069, notificado el 11 de agosto de 2005, de fojas 1847 y 1848, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara por escrito, con la documentación sustentatoria respectiva, los motivos del registro de la provisión de cobranza dudosa registrada en el ejercicio 2003.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 18 de agosto de 2005, fojas 1806 y 1810, en el que señaló, entre otros, que realizó diversos préstamos a Corporación Falbex S.A., los que eran cancelados por dicha empresa, mediante la prestación de servicios, y que el costo de los servicios se compensaba con los préstamos otorgados por la empresa.

Que en el referido escrito, la recurrente agregó que cada fin de año se realizaba una liquidación del estado de los préstamos efectuados conforme a los contratos de mutuo y de existir algún saldo de préstamo que no hubiese podido ser compensado con los servicios prestados, Corporación Falbex S.A. debía pagar la diferencia a la empresa y que los montos de los préstamos se fueron acumulando por diversos periodos tributarios, incluyendo el ejercicio 2003, y adjuntó, entre otros, el contrato de mutuo celebrado con Corporación Falbex S.A. respecto del ejercicio 2003, una relación de facturas por servicios prestados por Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2000, documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. ante INDECOPI y una lista de préstamos efectuados entre enero de 2002 y noviembre de 2003, de fojas 1741 a 1794 y 1803.

Que en el Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00217069, de foja 1832, el auditor de la Administración señaló que la recurrente indicó haber efectuado préstamos a Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2003, estableciendo una tasa de interés anual de 2%, y agregó que la recurrente no había emitido comprobantes de pago por los intereses correspondientes al contrato de mutuo del ejercicio 2003, por lo cual procedió a determinar los intereses presuntos correspondientes, de acuerdo con los Anexos N° 2 y 3, de fojas 1827 y 1828.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00217084, notificado el 29 de setiembre de 2005, de fojas 1876 y 1877, se solicitó a la recurrente que sustentara contable, tributaria y documentariamente la composición de las provisiones de cobranza dudosa declarada, para lo cual debía indicar, entre otros, el importe entregado en calidad de préstamo a Corporación Falbex S.A.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de fojas 1873 y 1874, en el que indicó que como parte de sus operaciones comerciales, estableció una relación comercial con Corporación Falbex S.A. que le brindaba servicio de confección y que del acuerdo comercial le proporcionaba fondos a dicha empresa, sustentados con contratos de préstamo, y adjuntó, entre otros, cuadros resumen de los montos de los préstamos realizados a Corporación Falbex S.A. en moneda nacional y extranjera entre mayo y diciembre de 2000, de fojas 1856 a 1872.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en los resultados del referido requerimiento, el auditor indicó que la recurrente presentó las adendas del contrato de mutuo de 2000.

Que asimismo, el punto 3 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00302625<sup>16</sup>, de foja 1880, el auditor señaló que producto de la fiscalización de los ejercicios 2000, 2001 y 2002 se establecieron los importes de los préstamos otorgados por la recurrente a Corporación Falbex S.A., por lo que procedió a establecer los intereses presuntos del ejercicio 2003 en los Anexos N° 02 y 03 del referido resultado del requerimiento, de fojas 1878 y 1879.

Que de la revisión del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7570 y 7572, se verifica que la Administración efectuó el reparo en base a los datos consignados en los Anexos N° 02 y 03 resultado del Requerimiento N° 00302625, por lo que el análisis respectivo se realizará en base a los mismos.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aún cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que el referido artículo agrega que cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida el acreedor, y que en todo caso, se considerará interés, la diferencia entre la cantidad que recibe el deudor y la mayor suma que devuelva, en tanto no se acredite lo contrario.

Que según el artículo en mención, las presunciones contenidas en éste, no operarán en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedan de 1 UIT o 30 UIT, cuando se trate de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico; así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo. Tampoco operarán en los casos de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas, y en los préstamos de dinero otorgados bajo el sistema de reajuste de capital.

Que el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que a la referida presunción de intereses se aplicarán las siguientes normas: a) Sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia; c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas; y e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto

<sup>16</sup> Mediante el Requerimiento N° 00302625, de foja 1881, se inició la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se solicitó a la recurrente la exhibición de sus libros y registros contables.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando éste exceda de 1 UIT o de 30 UIT, según sea el caso.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 1648° del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que según lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06834-10-2012, 05692-2-2012, 01867-8-2012, 0791-4-2006 y 06965-4-2005, la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que sólo admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor.

Que según el Plan Contable General Revisado, la Cuenta 16 - Cuentas por cobrar diversas, es una cuenta del activo que agrupa las cuentas divisionarias que representan las acreencias de la empresa por operaciones conexas distintas a las de venta en razón de su actividad, tales como la Divisionaria 1601 -según el Plan de Cuentas utilizado por la recurrente de foja 1162-, que representa las acreencias provenientes de préstamos otorgados por la empresa.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05692-2-2012, 10569-4-2009, 13688-2-2008, 02218-5-2003 y 00926-1-2010, si bien todo préstamo devenga un interés presunto, salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver.

Que tal como se ha señalado en los considerandos precedentes, la Administración reparó intereses presuntos sustentándose en lo dispuesto en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 15° de su reglamento, por lo que procede determinar si correspondía aplicar a la recurrente dicha presunción.

Que al respecto, según se ha consignado en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00217069, de foja 1832, y se verifica de la documentación contable presentada por la recurrente (copias de los contratos de mutuo suscritos y de su Libro Mayor Auxiliar, así como del detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A. de fojas 91 a 293), se encuentra acreditado que la recurrente efectuó préstamos en el ejercicio 2003, según el detalle consignado en los referidos anexos, por lo que de conformidad con el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, tales préstamos devengaron un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) en el caso de los préstamos otorgados en moneda nacional, y un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior, en el caso de los préstamos otorgados en moneda extranjera.

Que en este punto, es preciso destacar que si bien durante la fiscalización, la recurrente presentó una relación de facturas por servicios prestados por Corporación Falbex S.A. en el ejercicio 2000, documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. ante INDECOPI, una lista de préstamos efectuados entre enero de 2002 y noviembre de 2003, copia del contrato privado de mutuo y compensación celebrado con la aludida empresa, de fojas 1741 a 1794 y 1803, así como un cuadro resumen de los montos de los préstamos realizados a Corporación Falbex S.A. en moneda nacional y extranjera entre mayo y diciembre de 2000, de fojas 1856 a 1872, la mencionada relación de facturas y la documentación relativa a la solicitud de declaración de insolvencia de Corporación Falbex S.A. no acreditan las fechas ni los importes de los desembolsos que habría efectuado la recurrente, en tanto que la lista de préstamos y el cuadro resumen de los montos de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

préstamos no hacen referencia a libro contable alguno, no indican la cuenta contable donde se habrían registrado los supuestos desembolsos, ni el asiento y/o glosa respectiva, por lo que a efecto del presente análisis se considerarán los datos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., a que se hace referencia en el considerando anterior.

Que de la revisión de la copia simple del Contrato Privado de Mutuo y Compensación de fecha 30 de diciembre de 2002, de foja 1803, se aprecia que la recurrente se comprometió a efectuar diversos préstamos<sup>17</sup> a Corporación Falbex S.A. durante el ejercicio 2003 y que ambas partes acordaron que dichos préstamos generarían un interés del 2% anual a rebatir calculado respecto del saldo pendiente al 30 de diciembre de 2003.

Que de lo expuesto se verifica la obligación de devolver los préstamos otorgados a Corporación Falbex S.A., y en tal sentido, procede determinar si resulta aplicable la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, y de ser el caso, los intereses presuntos correspondientes.

## **2.1 Préstamos otorgados en moneda nacional**

Que sobre el particular, cabe indicar que mediante Directiva N° 010-2000/SUNAT, se precisó el procedimiento de cálculo de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional a que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual se recogió la fórmula utilizada por la Superintendencia de Banca y Seguros establecida en el Oficio N° 4610-2000, que dispone que a fin de hallar la TAMN de un mes debe dividirse el factor acumulado del último día del mes a calcular entre el factor acumulado del último día del mes anterior y restarle uno.

Que de la revisión del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 00302625, de foja 1879, se verifica que para calcular la TAMN mensual de enero a diciembre de 2003, la Administración aplicó la Directiva N° 010-2000/SUNAT, en función de la cual se obtiene como TAMN mensual de enero a diciembre de 2003 los porcentajes de 1.60%, 1.42%, 1.61%, 1.53%, 1.57%, 1.58%, 1.66%, 1.70%, 1.67%, 1.72%, 1.69% y 1.75%, respectivamente.

Que al aplicar los anotados porcentajes mensuales a los importes de los préstamos en moneda nacional efectuados por la recurrente a Corporación Falbex S.A.<sup>18</sup>, se verifica que durante el ejercicio 2003 estos devengaron intereses presuntos ascendentes a S/.1'244,271.00, importe que coincide con el considerado por la Administración en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° 00302625, de foja 1879.

Que por tanto, a efecto de desvirtuar la aplicación de la presunción prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía que la recurrente presentara la prueba en contrario -consistente en la contabilidad del deudor- lo que no hizo, por lo que resulta aplicable la anotada presunción y procede reparar los intereses presuntos devengados por los préstamos en moneda nacional efectuados en el ejercicio 2003.

Que en cuanto al cálculo de los intereses presuntos aplicables, dado que la Administración ha reparado de forma independiente los intereses devengados según el contrato de mutuo, procede considerar como intereses presuntos devengados del ejercicio 2003 a la diferencia de S/.1'244,271.00 menos el importe que como resultado de la reliquidación que efectúe la Administración, se establezca para el reparo por intereses devengados según el contrato de mutuo -según lo establecido en los considerandos precedentes de la presente resolución al analizar dicho reparo-, por lo que corresponde

<sup>17</sup> Si bien no se precisa la moneda en que se efectuarían los préstamos, de la revisión de las copias de los Libros Diario y Mayor Auxiliar y del detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, presentados por la recurrente, se verifica que los préstamos fueron otorgados tanto en moneda nacional como en moneda extranjera.

<sup>18</sup> Según los montos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex, de fojas 91 a 293, presentado por la propia recurrente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide el importe del reparo, de acuerdo con lo expuesto.

## **2.2 Préstamos otorgados en moneda extranjera**

Que de la revisión del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° 00302625, de foja 1878, se verifica que para calcular los intereses presuntos de enero a diciembre de 2003, la Administración ha aplicado la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres (LIBOR) del último semestre calendario del año anterior, es decir, del año 2002, conforme lo establecido por el citado artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que resulta correcto.

Que sin embargo, al verificar el cálculo efectuado por la Administración en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° 00217069, de foja 1828, se advierte que ésta consideró como saldo inicial de la Cuenta 1601, el importe de US\$1'462,974.00 y como movimientos mensuales del préstamo los montos de US\$40,641.00, US\$17,214.00, US\$93,465.00, US\$16,985.00, US\$52,131.00, US\$62,686.00, US\$61,531.00, US\$89,161.00, US\$89,346.00, US\$25,829.00, US\$2,533.00 y US\$11,748.00, y en base a dicha información estableció como intereses presuntos el monto de US\$29,484.00.

Que no obstante, de la revisión de los actuados no es posible determinar en base a qué libros o registros contables la Administración habría determinado los supuestos movimientos mensuales del préstamos, los que además no guardan relación alguna con los datos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 95 a 97.

Que en cuanto al monto considerado como saldo inicial de préstamos al 1 de enero de 2003, se verifica que éste no corresponde al saldo final de la Cuenta 1601 al 31 de diciembre de 2002, establecido en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, de foja 7093, a pesar que debería tomarse como referencia el mismo importe.

Que asimismo, al verificar el cálculo efectuado por la Administración en el Anexo N° 03 del resultado del Requerimiento N° 00302625 y que ha sido recogido en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 1878 y 7570, se advierte que ésta consideró como saldo inicial de la Cuenta 1601, el importe de US\$1'817,482.00 y como movimientos mensuales del préstamo los montos de US\$67,160.00, US\$95,027.00, US\$111,663.00, US\$133,207.00, US\$117,348.00, US\$148,868.00, US\$87,174.00, US\$98,232.00, US\$89,729.00, US\$25,829.00, US\$2,533.00 y US\$11,348.00, y en base a dicha información estableció como intereses presuntos el monto de US\$40,459.00.

Que de la revisión de los actuados no es posible determinar en base a qué libros o registros contables la Administración habría determinado los supuestos movimientos mensuales del préstamos, siendo que además estos no guardan relación con los datos consignados en el detalle del movimiento de la Cuenta 1601 - Cuentas por cobrar a Corporación Falbex S.A., de fojas 95 a 97.

Que en cuanto al monto considerado como saldo inicial de préstamos al 1 de enero de 2003, se verifica que éste corresponde al saldo al final de la Cuenta 1601 al 31 de diciembre de 2002, establecido en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, de foja 7093.

Que en tal sentido, toda vez que la determinación de los intereses presuntos devengados de forma mensual entre enero y diciembre de 2003, ha sido calculada en función al movimiento mensual de préstamos efectuados por la recurrente, los que no se encuentran debidamente sustentados en la documentación contable de la recurrente, procede revocar la resolución apelada en este extremo y





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

dejar sin efecto el reparo por intereses presuntos devengados de préstamos en moneda extranjera en el ejercicio 2003.

Que toda vez que los argumentos expuestos por la recurrente a efecto de desvirtuar la procedencia del reparo por intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional del ejercicio 2003 son los mismos que han sido señalados al analizar el presente reparo respecto de los ejercicios 2000, 2002 y 2004, que ya han sido materia de pronunciamiento, corresponde remitirse a lo señalado al analizar los citados ejercicios.

Que al haberse dejado sin efecto el reparo por intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera del ejercicio 2003, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente destinados a cuestionarlo.

## **4. GASTOS DIVERSOS NO SUSTENTADOS**

Que la recurrente sostiene que los gastos por la adquisición de víveres se realizaron con la finalidad de que sean proporcionados a los clientes, representantes, auditores nacionales e internacionales de los clientes, asesores externos y financieros, así como a visitantes de organismos encargados de verificar la calidad de los procesos, la seguridad de las instalaciones y el cumplimiento de requerimientos necesarios, conforme a los estándares internacionales de la industria de confecciones.

Que asimismo, señala que los gastos por donaciones se efectuaron como una política de apoyo a sus trabajadores en casos especiales o de suma urgencia, como son los gastos de sepelio de familiares de los trabajadores.

Que indica que los gastos consignados por adquisiciones de aguas, bebidas, café, azúcar y otros, responden a las razones señaladas en los considerandos precedentes, y que en todas las áreas productivas existen bidones de agua a disposición de los trabajadores.

Que la Administración indica que la recurrente no presentó la documentación que sustentara que los víveres adquiridos fueron destinados al consumo de los visitantes, clientes y auditores, pues el listado de las personas que asistieron a sus instalaciones no acredita que los víveres fueron consumidos por dichas personas. Añade que la recurrente no presentó el detalle de los víveres adquiridos en la que se indicara su finalidad, el documento con firmas de los trabajadores que recibieron los víveres para su reparto, las indicaciones por escrito que se dieron para la distribución, la identificación de los trabajadores encargados del reparto, las indicaciones relativas a la frecuencia, a la cantidad y horarios en que debían ser repartidos, comunicaciones con su proveedor respecto de la preferencia de determinados víveres por parte de sus clientes, etc.

Que además menciona respecto de la donación por gastos de sepelio, que en el anexo presentado por la recurrente, no se detalla el nombre del trabajador, registro o código, que permita identificarlo ni el cargo de entrega del dinero o fecha en que se habría realizado el desembolso acotado.

Que se aprecia del Punto 4 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0009503, de fojas 7568 a 7570, que la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable 6509901090 por un importe de S/.27 928,73, relacionado con gastos de víveres, mariscos, camarones, pescado, gastos diversos, movilidad, compras del mes y donaciones por fallecimientos, al indicar que la recurrente no sustentó la relación causal del gasto con respecto a la fuente generadora de renta conforme a lo establecido en el artículo 37º de la ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 3 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00217069, notificado con fecha 11 de agosto de 2005, de fojas 1847 y 1848, la Administración solicitó sustentar documentariamente los motivos del registro de la provisión de gastos en la Cuenta Contable 6509901090 por un importe de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

S/.73 549,26, relacionado con la adquisición de víveres, donaciones y otros que fueron detallados en el Anexo N° 3 de dicho Requerimiento, de fojas 1838 a 1841.

Que al respecto la recurrente mediante escrito de fecha 18 de agosto de 2005, de fojas 1806 a 1810, señala que los víveres adquiridos son necesarios para la atención de representantes, auditores nacionales e internacionales de sus clientes, asesores externos y asesores financieros, así como visitantes de diversos organismos encargados de verificar la calidad de los procesos, la seguridad de las instalaciones y el cumplimiento de requerimientos conforme con los estándares de la industria de confecciones. Añade en relación con los gastos por donaciones que son efectuados como una política de apoyo a los trabajadores en circunstancias muy especiales o de suma urgencia (gastos de sepelio de los familiares de los trabajadores), para tal efecto, a fin de sustentar sus argumentos presenta un listado con el detalle de las visitas efectuadas a sus instalaciones, comprobantes de pago, recibos de ingreso y documentos emitidos por solicitud de publicidad registral, de fojas 1720 a 1740.

Que de acuerdo con el Punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de foja 1831, la Administración dejó constancia que por los gastos de víveres, pescado, mariscos, camarones, donaciones y otros registrados en la Cuenta Contable 6509901090, la recurrente no demostró la relación causal del gasto conforme a lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que determinó el reparo por S/.27 928,73, tal como se detalla en el Anexo N° 4 de dicho resultado de Requerimiento, de fojas 1825 y 1826.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el caso de autos, señalaba 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<sup>19</sup>, señalaba respecto del principio de causalidad, que para efecto de 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 al respecto, este Tribunal, en las Resoluciones N° 00556-2-2008, 00692-5-2005 y 07707-4-2004 entre otras, ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora; asimismo, que la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que en tal sentido, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, a efecto de que un gasto sea deducible debe cumplirse con el principio de causalidad, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en el caso de autos se aprecia tanto en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1825 y 1826, como en el Punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7568 a 7570, que la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable 6509901090 por un importe de S/.27 928,73, relacionado con desembolsos por

<sup>19</sup> Ley que modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicada en el diario oficial El Peruano de 18 de octubre de 2000.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

concepto de víveres, mariscos, pescados, camarones, gastos diversos, movilidad, compras del mes y donaciones por fallecimientos de madre, hermano e hijos de trabajadores.

Que de la revisión del listado con el detalle de las visitas efectuadas a fin de acreditar el consumo de los víveres adquiridos, de foja 1739, se aprecia nombres de visitantes (donde se identifica a diferentes empresas y entidades), tipo de visita (donde se señala si se trata de un cliente, auditor, auditor interno o entidad estatal) así como el número de personas que asistieron por cada empresa o entidad visitante, no obstante, cabe indicar que en dicho documento no se acredita la identidad de los destinatarios, ni se observa del expediente documentación alguna que sustente la entrega efectiva o recepción de dichos bienes, siendo pertinente mencionar que en su mayoría, los conceptos observados correspondían a víveres, mariscos, pescados y camarones que de acuerdo con los montos detallados en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1825 y 1826, no resultan razonables, más aun si la recurrente no ha presentado documento alguno que acredite que los gastos reparados tenían vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello.

Que respecto de las donaciones por fallecimientos, no se aprecia que la recurrente haya acreditado tal hecho, toda vez que no presentó documentación alguna relacionada con el trabajador que habría sido beneficiado, no ha demostrado la existencia de algún tipo de vinculación entre éste y los familiares fallecidos, ni se encuentra sustentada la recepción del dinero por parte de los trabajadores a causa de fallecimientos de familiares, a partir de la cual se pueda inferir que dicho gasto se encontraba relacionado con la generación o mantenimiento de la fuente de renta.

Que por lo expuesto, al no haber acreditado la recurrente la relación de causalidad entre los gastos reparados y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta procede mantener el reparo, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que no resultan atendibles los alegatos de la recurrente en el sentido que los gastos observados corresponden a atenciones a los clientes y a donaciones que forman parte de su política de apoyo a los trabajadores en casos especiales o de suma urgencia, toda vez que conforme se ha establecido en los considerandos precedentes, no se encuentra acreditada la causalidad de los desembolsos efectuados y por tanto no procede su deducción como gasto.

Que asimismo, es preciso anotar que de acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, el reparo materia de análisis no contiene observaciones por agua, bebidas, café ni azúcar.

## **5. REMUNERACIONES PAGADAS AL DIRECTORIO POR EL AÑO 2001**

Que la recurrente sostiene que como resultado del ejercicio 2001, obtuvo renta neta por la suma de S/. 1 762 605,11 y que en base a dicho resultado efectuó el pago a sus directores por la suma de S/. 105 756,00, respetando el límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que como consecuencia de un proceso de fiscalización llevado a cabo por la Administración en el año 2003 respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, aceptó los reparos efectuados y rectificó su declaración jurada anual, determinando una nueva renta neta ascendente a S/. 3 812 082,00, y en base a dicho resultado procedió a recalcular el pago a sus directores y canceló el diferencial correspondiente por la suma de S/. 122 969,00, respetando el límite establecido en el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y lo señalado en el artículo 57° de la misma norma.

   43 



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que refiere que de acuerdo con lo establecido en el artículo 88° del Código Tributario, la declaración jurada rectificatoria presentada, al haber determinado una mayor obligación tributaria, surtió efecto con su sola presentación y la consecuencia de un pago mayor por concepto del Impuesto a la Renta es justamente un mayor pago por concepto de remuneración a su directorio, pago respecto del cual procedió a efectuar la retención correspondiente y al pago de dicha retención a la Administración.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización efectuada en el año 2003 al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la recurrente rectificó su declaración jurada original del citado impuesto y ejercicio, no obstante en dicha rectificatoria ni en las presentadas posteriormente, no se modificó la utilidad comercial consignada originalmente por la suma de S/.4 934 832,00 sobre la cual se calcula el límite del 6% de conformidad con lo establecido en el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido lo señalado por la recurrente en el sentido que la modificación de la renta neta a pagar respecto del ejercicio 2001 le permitió tener un mayor gasto por concepto de pago a sus directores, carece de sustento.

Que según se aprecia del Punto 5 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7567 y 7568, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó el gasto por remuneraciones al directorio correspondiente al ejercicio 2001 por la suma de S/.122 969,00 al amparo de lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1847 y 1848, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la correspondiente base legal y documentación respectiva, los motivos del registro de diversos gastos, conforme el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1837, en el que se observa la provisión regular por remuneraciones al directorio periodo 2001 por S/.122 969,00.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 7 de setiembre de 2005, de fojas 1819 a 1821, en el que señaló que como sociedad anónima posee un directorio de cinco miembros, y que en el ejercicio 2001 obtuvo una renta neta de S/.1 762 605,11 en base a la cual dispuso el pago de sus directores por la suma de S/.105 756,00. Agrega que en el año 2003, como resultado de un proceso de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, rectificó su declaración jurada anual, determinando una nueva renta neta ascendente a S/.3 812 082,00, y que a partir de ello procedió a recalcular el pago a sus directores y canceló el diferencial correspondiente por la suma de S/.122 969,00.

Que en el Punto 4 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1830 y 1831, la Administración señala que la recurrente no fundamentó la modificación de su utilidad comercial en base a la cual corresponde calcular el 6% que corresponde al pago de su directorio, asimismo, indica que las remuneraciones al directorio serán deducibles para determinar la renta imponible del ejercicio al que correspondan si son pagadas a los directores dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual correspondiente, siendo que al tratarse de las remuneraciones del ejercicio 2001, la recurrente debió cancelarlas como máximo hasta el 2 de abril de 2002, y no incluirlas como gasto del ejercicio 2003.

Que cabe precisar que de lo actuado se aprecia que la Administración cuestiona la cuantía del gasto, así como la oportunidad de su deducción, por lo que corresponde emitir pronunciamiento sobre ello.

Que el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondiesen a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del 6% de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

44



# Tribunal Fiscal

Nº 20790-1-2012

Que el inciso v) del citado artículo, modificado por Ley N° 27356, prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005 de 16 de diciembre de 2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 14 de enero de 2006, como precedente de observancia obligatoria, ha establecido que: *"El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley N° 27356 al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37° que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría"*.

Que en los fundamentos de dicha resolución se precisó que atendiendo a una interpretación sistemática por ubicación de la norma, si se toma en cuenta que el inciso v) incorporado por la Ley N° 27356 al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entró en vigencia con posterioridad a los demás incisos del mismo artículo y que además fue ubicado en un inciso aparte, debe entenderse que se está refiriendo a aquellos gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categorías y que sean distintos a los previstos en los otros incisos del referido artículo 37°, siendo que dicho artículo, al señalar enunciativamente aquellos gastos que son deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría -de cumplir con el principio de causalidad- está enumerando supuestos sistemáticamente excluyentes, por lo que mal podría afirmarse que desde que entró en vigencia el inciso v) los demás incisos estaban supeditados al mismo, agregando que si el legislador hubiera pretendido condicionar dicha deducción al cumplimiento del requisito del pago, lo hubiera establecido expresamente en los demás incisos del mismo artículo 37° o en un párrafo aparte aplicable a todos los incisos.

Que dado que la deducción de los gastos objeto de reparo corresponde a los ingresos de los directores a que se refiere el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los mismos son gastos que se encuentran contemplados en un inciso distinto al v) del mismo artículo, no resultando exigible el requisito consistente en la cancelación dentro del plazo de presentación de la declaración jurada anual respectiva.

Que respecto a la cuantía del pago, cabe señalar que conforme lo indica la Administración en la resolución apelada, y se observa de las declaraciones juradas presentadas por la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, de fojas 7675 a 7698, ésta declaró como utilidad comercial del ejercicio la suma de S/.4 934 832,00 sobre la cual correspondía calcular el porcentaje del 6% correspondiente al pago del directorio.

Que siendo que en el escrito presentado el 7 de setiembre de 2005, de fojas 1819 a 1821, la recurrente señaló que los pagos efectuados a su directorio por el ejercicio 2001 ascendieron a las S/.105 756,00 y S/.122 969,00, lo que no ha sido cuestionado por la Administración, dichos importes se encuentran dentro del límite del 6% de su utilidad comercial de acuerdo a lo establecido por el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, debe levantarse el presente reparo y revocarse la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse establecido la improcedencia del reparo efectuado, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente destinados a cuestionarlos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

## 6. GASTOS POR CONCESIONARIOS NO SUSTENTADOS

Que bajo el presente título la Administración ha observado dos conceptos, gastos por compras del mes y gastos en concesionarios no sustentados.

Que sobre la primera observación, la recurrente señala que se trata de compras de víveres que efectuó para destinarlos a la atención de los clientes y visitantes en general que llegaban hasta sus instalaciones a fin de verificar la calidad de sus procesos, la seguridad de sus instalaciones, y el cumplimiento de estándares internacionales que la industria de las confecciones requiere, siendo que la observación de la Administración, en el sentido que no acreditó el consumo de los víveres de parte de las personas a las que atendió no es una práctica común en la industria, pues no se le puede hacer suscribir a sus invitados un documento que acredite que recibió la atención señalada.

Que sobre el gasto por las facturas de su concesionario APC Corporación S.A., sostiene que la Administración fundamenta su reparo en el hecho de que no habría sustentado fehacientemente y con la documentación pertinente la efectiva prestación del servicio, lo que se contradice con lo establecido en la propia apelada, en la que señala expresamente que durante la fiscalización se verificó la efectiva prestación del servicio de alimentación de parte del citado proveedor.

Que en tal sentido, señala que la efectiva prestación del servicio observado ha sido sustentada durante la fiscalización, por lo que no cabe efectuar un reparo por falta de fehaciencia, como señala la Administración.

Que reitera los argumentos expuestos en su recurso de reclamación, en el que señala que si APC Corporación S.A. no le prestara ese servicio, tendría que contratar personal especializado que se encargara del manejo del comedor, de comprar los insumos, preparar los alimentos y encargarse de todas las actividades propias que esta labor significa. Así también señala que en la adenda del 12 de setiembre de 2003 existe una mayor especificación de los servicios que la citada empresa le presta con relación al comedor y los costos.

Que la Administración señala, respecto de las compras del mes, que la recurrente indicó que se trataba de compras efectuadas a favor de sus trabajadores ofreciendo como prueba únicamente un breve recorrido por las instalaciones de su empresa, sin embargo no presentó documentación que demostrara que los referidos gastos fueron destinados a los trabajadores, tales como documentos en los que se encontraran las indicaciones de distribución a los trabajadores, los horarios, las cantidades, así como la frecuencia del reparto, entre otros.

Que respecto de los gastos en concesionarios no sustentados por pagos por servicio de atención y administración del comedor de los obreros y empleados, refiere que de la revisión del contrato suscrito con APC Corporación S.A., se aprecia que dicho proveedor se comprometió a brindar alimentos a favor de los trabajadores de la recurrente, que el pago de dichos alimentos sería de cuenta de los trabajadores y se haría efectivo mediante el descuento por planilla, no advirtiéndose de las cláusulas del citado contrato que se haya pactado un servicio distinto a favor de la recurrente que justificara los pagos observados.

Que agrega que la recurrente no acreditó que estuviera contractualmente obligada al pago del servicio observado, y que si bien en la instancia de reclamación señaló que en la adenda suscrita con APC Corporación S.A. el 12 de setiembre de 2003 se especifica los servicios que dicha empresa le brindó, de conformidad con lo señalado en el artículo 141º del Código Tributario, no corresponde aceptar dicho documento como medio de prueba.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que al respecto, del Punto 6 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7566 y 7567, sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se aprecia que la Administración reparó los gastos correspondientes a "compras del mes" y "concesionario" por la suma de S/.228 616,00 al amparo de lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00217069, de foja 1847, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la correspondiente base legal y documentación respectiva, los motivos del registro de diversos gastos, conforme el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de fojas 1835 a 1837, que corresponden, entre otros, a las glosas "Concesionario" y "Compras del mes".

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 18 de agosto de 2005, de fojas 1806 a 1810, en el que indicó que el concepto de "compras del mes" corresponde a las adquisiciones que efectúa para la atención de sus clientes e invitados, que en todas las áreas productivas mantienen bidones de agua a disposición de sus trabajadores; y que los gastos que corresponden al "concesionario" son sumas pagadas a su proveedor APC Corporación S.A. encargado del comedor de los obreros y empleados de la empresa, y que si bien estos pagan directamente al concesionario los alimentos que les proporciona, el pago observado corresponde al servicio de atención y administración del comedor que le brinda el citado proveedor.

Que en el Punto 4 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1830 y 1831, la Administración dejó constancia de lo alegado por la recurrente, y señaló que de la revisión del contrato de 25 de agosto de 2003 celebrado con el proveedor APC Corporación S.A. no se menciona contraprestación alguna por concepto de "servicio y administración" del comedor de la recurrente, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que al respecto, conforme con lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 dicha ley.

Que el citado artículo 37° recoge el principio de causalidad de los gastos, respecto del cual el Tribunal Fiscal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 8634-2-2001, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que a efecto de determinar si los gastos reparados por la Administración cumplen con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, procede establecer en primer lugar si de la documentación presentada por la recurrente se encuentra sustentado el gasto reparado, es decir, si éste resulta fehaciente y efectivamente ocurrió en la realidad y a partir de ello determinar si resultaba necesario para producir la renta y mantener la fuente productora.

Que cabe señalar que en las Resoluciones N° 120-5-2002, 01923-4-2004 y 01807-4-2004, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que cumplen con los requisitos sustanciales y formales establecidos en las normas y respalden las operaciones realizadas ni demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones reales o existentes, es decir, que se hayan producido en la realidad.



# Tribunal Fiscal

Nº 20790-1-2012

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. Por otro lado, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01759-5-2003, 05473-4-2003 y 03758-1-2006, si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante pueda sustentar válidamente el gasto y/o costo para efecto del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real. Asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan han sido prestados.

Que en el caso de autos, conforme se ha señalado, la Administración efectuó reparos por gastos no sustentados sobre dos conceptos, gastos por compras del mes y gastos en concesionarios no sustentados; en tal sentido, corresponde verificar de forma conjunta la documentación e información evaluadas en la etapa de fiscalización a fin de determinar si las operaciones materia de cuestionamiento corresponden a operaciones fehacientes, y por tanto, si el presente reparo está arreglado a ley.

## 6.1 Compras del mes

Que conforme se ha señalado y se aprecia del Punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 00217069 y Anexo Nº 04 del mismo, de fojas 1835, 1837 y 1847, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara por escrito, con la correspondiente base legal y documentación respectiva, los motivos del registro como gastos del mes de octubre de 2003, de los importes de S/.37,870.00 y S/.16,230.00 por "compras del mes", según el siguiente detalle:

| Mes | Asiento | Comprob. | Fecha      | Cuenta   | Debe         | Haber   | Glosa           |
|-----|---------|----------|------------|----------|--------------|---------|-----------------|
| 10  | C1      | 1288     | 31/10/2003 | 62091010 | S/.37,870.00 | S/.0.00 | Compras del mes |
| 10  | C1      | 1288     | 31/10/2003 | 62091020 | S/.16,230.00 | S/.0.00 | Compras del mes |

Que en el escrito presentado el 18 de mayo de 2005, de fojas 1806 a 1810, la recurrente señaló que los conceptos observados tenían el mismo sustento que el indicado en el Numeral 3.1 de su escrito referido a las compras que efectuó para la atención de sus clientes e invitados.

Que en el Punto 4 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00217069, de fojas 1830 y 1831, el auditor dejó constancia de lo alegado por la recurrente y mantuvo el reparo efectuado por concepto "Compras del mes" por los anotados importes, los que fueron reparados en el Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0009503, de fojas 7566 y 7567, por no encontrarse sustentados.

Que al respecto, si bien la recurrente indicó que los importes de S/.37,870.00 y S/.16,230.00 correspondían a la adquisición de gaseosas, bidones de agua, café y azúcar, de la revisión del citado Anexo Nº 04 al Requerimiento Nº 00217069, de fojas 1835 a 1837, se verifica que las adquisiciones de agua, café y azúcar fueron registradas de forma independiente por la recurrente, por importes y





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

comprobantes distintos a los que son materia del reparo por "compras del mes", por lo que no se encuentra acreditada dicha afirmación.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no sustentó de forma alguna la deducción como gasto de los montos de S/.37,870.00 y S/.16,230.00 por "compras del mes", el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley y procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo expuesto por la recurrente en el sentido que mantiene bidones de agua para sus trabajadores y que ofrece café e infusiones a sus clientes, dado que la Administración ha reparado los gastos por "compras del mes" cuya composición y destino no ha sido sustentada, no resulta pertinente lo expuesto.

## **6.2 Gastos por concesionario**

Que conforme se ha indicado, la recurrente señala que el gasto observado corresponde a las sumas pagadas a su proveedor APC Corporación S.A., encargada del comedor de los obreros y empleados, y así como al servicio de atención y administración del comedor que le brinda el citado proveedor.

Que para sustentar su alegato, la recurrente presentó copia del Contrato de Concesión de 25 de agosto de 2003, de fojas 1811 a 1818, de cuya revisión se aprecia, en su cláusula segunda que el objeto del mismo era que APC Corporación S.A. proporcione a los trabajadores de la recurrente el servicio de alimentación bajo la modalidad autoservicio en los dos locales, que para tal efecto posee la recurrente.

Que en la cláusula tercera se establece como obligaciones de APC Corporación S.A., entre otras, las siguientes: 1. Preparar y suministrar en el local de la recurrente, la alimentación objeto del presente contrato, la que deberá ser suficiente, variada y balanceada desde el punto de vista nutricional; 2. Presentar un programa mensual de menú con platos diferentes para todos los días del mes, indicar las cantidades en gramos y aporte calórico y nutricional de cada alimento; 3. Suministrar la totalidad de víveres para la preparación de los alimentos requeridos para la preparación de los alimentos; 4. Suministrar el menaje, vajilla y utensilios necesarios para brindar el servicio de alimentación, como baterías de cocina, cubiertería, cucharones, cuchillos, tenedores, así como los demás implementos para la producción, despacho y consumo de los alimentos; 5. Mantener en el almacén un stock actualizado de víveres suficiente para suministrar el servicio de alimentación contratado; 6. Responsabilizarse del cuidado y mantenimiento constante de los equipos de propiedad de la recurrente que se detallan en el Anexo 4 del contrato, así como de la limpieza, orden e higiene de los ambientes a su cargo que son áreas de comedor, cocina, almacenes y servicios higiénicos; 7. Atender diariamente en los horarios pre establecidos.

Que asimismo, en la cláusula cuarta se señala como obligaciones de la recurrente, proporcionar las instalaciones apropiadas de comedor, cocina, almacenes y oficina administrativa, una línea telefónica, área de lavado, y servicios higiénicos para el personal de APC Corporación S.A., y proporcionar el sistema de desagüe y la evacuación de los desperdicios, entre otros. Asimismo, en las cláusulas quinta y sexta de dicho contrato se estableció que la cancelación de los servicios prestados por el consumo de los trabajadores se efectuaría semanalmente y que la tarifa asumida por cada trabajador sería: Desayuno (S/.2,50), almuerzo obrero (S/.3,20), almuerzo empleado (S/.3,80), comida (S/.3,20) y cena (S/.3,00).

Que a fojas 7351 y 7452, 7443 y 7444 obran copias del "Primer Acuerdo Modificatorio al Contrato de Concesión" de fecha 12 de setiembre de 2003, sin embargo, éste fue presentado por la recurrente como un anexo de sus escritos de reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0009503 a 012-003-0009516, 012-003-0009405 a 012-003-0009409 y las Resoluciones de Multa

 49



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Nº 012-002-009126 a 012-002-0009130 y 012-002-0009237 a 012-002-0009250, interpuesto el 8 y 17 de mayo de 2006, y no fue aceptado por la Administración al resultar extemporáneo.

Que según el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que asimismo, si bien la recurrente también presentó copias del “Primer Acuerdo Modificadorio al Contrato de Concesión” de fecha 12 de setiembre de 2003, de fojas 2403 y 2404, durante la fiscalización efectuada por la Administración respecto del ejercicio 2006, ésta fue realizada en el año 2008, es decir, con posterioridad a la notificación e interposición del reclamo contra los valores correspondientes al ejercicio 2003, por lo que no corresponde considerar dicho documento para efecto del presente reparo.

Que dado que mediante el punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00217069, de fojas 1835 a 1837, 1847 y 1848, notificado a la recurrente el 11 de agosto de 2005, la Administración le requirió expresamente que sustentara los gastos por alimentación al personal detallados en el Anexo N° 4, en el que se indicó la glosa “concesionario”, y que a dicha fecha ya se había suscrito el documento denominado “Primer Acuerdo Modificadorio al Contrato de Concesión” de fecha 12 de setiembre de 2003, correspondía que la recurrente acreditara que la omisión de su presentación en la etapa de fiscalización no se generó por su causa, o en su defecto, que acreditara la cancelación o afianzamiento del importe reparado vinculado a dicha prueba, lo que no hizo, por lo que no procede admitirlo como medio probatorio, ni resultan atendibles los argumentos de la recurrente sustentados en dicho documento.

Que en tal sentido, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente -el contrato de concesión-, se verifica que ésta no acredita la efectiva prestación del servicio pactado, toda vez que según las obligaciones pactadas en el Contrato de Concesión de alimentación (Primera y Tercera Cláusula), APC Corporación S.A. se obligó a proporcionar una variada y balanceada alimentación desde el punto de vista calórico y nutricional (indicando el nivel de nutrientes y calorías en cada ración), al cuidado y mantenimiento constante de los equipos de propiedad de la recurrente, limpieza e higiene de todos los ambientes a su cargo (comedores, cocina, almacenes y servicios higiénicos) que incluía los gastos que implique llevar a cabo dicha labor, visita mensual de mantenimiento preventivo y su correspondiente mantenimiento correctivo, señalando adicionalmente en dicho contrato, que contaba con la infraestructura y equipo necesario para operar de acuerdo con los estándares usualmente aceptados para el servicio de expendio de alimentación así como el personal técnico/administrativo para prestar con eficiencia e idoneidad todo tipo de apoyo.

Que en tal sentido, la recurrente no sustentó la prestación efectiva del servicio de administración del comedor, por cuanto la documentación que presentó en la etapa de fiscalización solo sustentó el servicio de alimentación que sería de cargo del trabajador, por lo que en este extremo procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al alegato de la recurrente en el sentido que el reparo no resulta procedente y que la Administración ha reconocido la prestación del servicio de alimentación, es necesario precisar que el reparo se refiere al supuesto servicio de administración del comedor y no al servicio de alimentación,

50



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

por lo que al no haberse sustentado el servicio de administración del comedor, no resulta atendible lo expuesto.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que en la adenda del 12 de setiembre de 2003 se detallan los servicios prestados por APC Corporación S.A., cabe resaltar que en los considerandos precedentes se ha establecido que la referida adenda constituye un medio probatorio extemporáneo, por lo que no resultan atendibles los argumentos de la recurrente sustentados en dicho documento.

Que finalmente, con relación a lo expuesto respecto a que si APC Corporación S.A. no le hubiera prestado el servicio de administración del comedor, hubiera tenido que contratar personal para el manejo del comedor, comprar los insumos, preparar los alimentos y encargarse de todas las actividades vinculadas, es pertinente resaltar que conforme se ha establecido en los considerandos precedentes, las actividades mencionadas por la recurrente corresponden al servicio de alimentación que fue contratado por la recurrente a APC Corporación S.A. y que no ha sido materia de reparo, no habiendo la recurrente sustentado el servicio de administración del comedor, por lo que no resulta atendible lo expuesto.

## **7. GASTOS POR VIÁTICOS NO SUSTENTADOS**

Que la recurrente sostiene, que puso a disposición de la Administración la documentación que acredita los viajes realizados que a su vez otorga indicios razonables del propósito del viaje, el cual se efectuó para concretar relaciones comerciales. Además, manifiesta que los viajes son parte componente del negocio, por lo que el sustento requerido por la Administración como correos electrónicos y comunicaciones sustentatorias del viaje, conllevaría a tener un almacén de documentos frente a la eventualidad de reparos sobre viajes, por lo que en virtud de las Resoluciones N° 01015-4-99, 05732-1-2005 y 06368-1-2003, se debe efectuar una valoración de los medios probatorios en forma conjunta y con apreciación razonable.

Que la Administración indica que la recurrente no presentó documentación que acredite la necesidad del viaje, ni su realización, que como señaló era la exhibición de nuevos productos, que pudo haberse sustentado mediante la relación de las visitas realizadas a los clientes, los documentos que se emitieron como consecuencia de la exhibición de nuevos productos, información respecto de cada producto, los beneficios y las propuestas que se hicieron sobre nuevos pedidos. Asimismo, señala que la recurrente no presentó documentación respecto de quienes fueron los clientes con los cuales se realizó transacciones y a qué acuerdos llegaron, documentación que sustente la revisión de programas de producción de pedidos ya colocados ni la asistencia a los eventos, que pudo haberse sustentado mediante la constancia de ingreso, lista de asistencia, el material que se repartió, etc.

Que se aprecia del Punto 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7563 a 7566, que la Administración reparó el importe de S/.199 968,00, registrado en las Cuentas Contables 620960 y 630230, por concepto de gastos por viáticos, al indicar que la recurrente sustentó parcialmente dichos gastos, conforme a lo establecido en el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00217069, notificado con fecha 11 de agosto de 2005, de foja 1847, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los motivos del registro de la provisión de gastos en las Cuentas Contables 620960 y 630230 por un importe de S/.209 812,55, por concepto de viáticos que fueron detallados en el Anexo N° 5 de dicho Requerimiento, de fojas 1833 y 1834.

Que al respecto, la recurrente mediante escrito de fecha 18 de agosto de 2005, de fojas 1806 a 1810, señaló que los gastos de viaje de ciertos empleados estaban relacionados con las actividades de



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 20790-1-2012**

producción y/o comercio de los productos que confecciona y comercializa, por ser una práctica común en la industria de las confecciones las visitas a los clientes para efectos de mostrar nuevos productos, discutir aspectos relacionados con la entrega de los pedidos ya colocados o asistir a eventos organizados por dichos clientes, quienes se encuentran fuera del territorio nacional, por lo cual resultaba necesario viajar al extranjero para asistir a los eventos o reuniones solicitadas, para tal efecto presentó listados en los que se consigna el motivo del viaje, el detalle de las personas que realizaron el viaje y los nombres de las empresas visitadas, boletos de pasaje aéreo, tarjetas de asistencia y material de algunos eventos de la industria textil, de fojas 1673 a 1715.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de foja 1830, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó copias de los boletos de pasaje aéreo, el listado de las personas que realizaron los viajes así como los nombres de las empresas visitadas, por lo que de la verificación efectuada sustentó parcialmente lo requerido, motivo por el cual conforme a lo establecido en el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, determinó el reparo por S/.199 968,15, tal como se detalla en el Anexo N° 6 de dicho resultado de Requerimiento, de fojas 1822 y 1823.

Que cabe precisar que mediante el presente reparo, la Administración ha observado gastos por pasajes, viáticos, seguros de viajes, gastos en aeropuerto, hoteles y gastos varios.

Que de acuerdo con el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 21° del Reglamento de la anotada Ley, para efecto de la deducción por gastos de viaje a que se refiere el inciso r) del artículo 37° de la Ley, el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se trate de viajes al exterior, y que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y alimentación.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como 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, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparados por no cumplir el principio de causalidad.

Que como se aprecia, para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, que para el caso de viajes al exterior se debe proporcionar evidencias de los contactos previos al viaje, comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia a eventos, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre la participación y asistencia de personal a nombre de la recurrente, como podrían ser material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado, criterio que ha sido recogido en la Resolución N° 13136-8-2010.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en el caso de autos del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° 00217069, de fojas 1822 y 1823, así como del Punto 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7563 a 7566, se observa que la Administración reparó el gasto registrado en las Cuentas Contables 620960 y 630230 por un importe de S/.199 968,15, relacionado con desembolsos por pasajes, viáticos, seguros de viajes, gastos en aeropuerto, hoteles y gastos varios.

Que de la revisión de los listados presentados por la recurrente, de fojas 1709 a 1715, se aprecia los nombres de Yenny Huarhua, Danitza Mitta, Sandra Michael, Alberto Majluf, José Neira, Mercedes Estación, Silvia Krohn, Ángela Majluf, Ivon Lama, Andrea Arenas, Zeidner Kurt y Teresa Hirakata, que serían empleados de la recurrente y que habrían realizado viajes con destino a las ciudades de Miami, New York, Madrid, Ámsterdam y Los Angeles, a fin de contactar con los clientes Tommy Hilfiger Inc., Liz Claiborne Inc., Chicos Fac y Tarrant Apparel, participar en ferias internacionales de avíos y telas, asistir a conferencias sobre manual de calidad textil, efectuar muestras para posibles nuevos pedidos y revisar programas de producción de pedidos ya colocados.

Que además la recurrente presentó los boletos de pasaje aéreo de las personas que se detallan en los listados antes mencionados, de fojas 1673 a 1700, así como material y programas de algunos eventos de la industria textil, de fojas 1701 a 1708, donde no se identifica la participación de las personas que fueron detalladas en los listados proporcionados por la recurrente, e inclusive se ha presentado documentación que corresponde a un evento efectuado en setiembre de 2005, distinto al ejercicio acotado, así como documentación en la que no se puede verificar a qué ejercicio corresponde.

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente no presentó documentación que sustenten los gastos por seguros de viajes, gastos en aeropuerto y hoteles, a pesar de haber sido expresamente requerida para ello, mediante Requerimiento N° 00217069.

Que el hecho que la recurrente haya presentado boletos de pasaje aéreo así como algunos materiales y programas de eventos donde no se identifica la participación de supuestos empleados de la recurrente, por sí solo no acredita la relación de causalidad entre los gastos reparados y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por cuanto no se proporcionó documentación adicional que evidencie los contactos previos al viaje ni se adjuntaron las comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, ni comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia de los participantes, ni otro documento adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre que tales personas asistieron a diferentes eventos vinculados con la industria textil en nombre de la recurrente, tales como el material de información recibido en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado en el ejercicio acotado, ni adjuntó información específica de las personas o representantes de las empresas con las que se hicieron los contactos comerciales a los que se alude, que resultaban necesarios para acreditar la causalidad del gasto, de conformidad con el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio jurisprudencial antes detallado, por lo que procede mantener el reparo y confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01015-4-99, invocada por la recurrente, debe indicarse que en ella se señaló que resultaba importante justificar la naturaleza de las relaciones comerciales en el lugar de destino de los viajes, que no era indispensable sustentar cada una de las actividades realizadas, sino que bastaba la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino; sin embargo, en el presente caso no obran en autos las pruebas que acrediten de manera fehaciente los argumentos de la recurrente ni la presencia de los elementos a que alude la mencionada resolución; no resultando por tanto de aplicación en el caso materia de grado.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 invocada por la recurrente, no resulta aplicable al presente caso, al estar referida al análisis de reparos por operaciones no reales.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05732-1-2005, cabe indicar que ésta confirmó el reparo efectuado por la Administración por gastos de viaje, al establecer que el reconocimiento del importe por viáticos estaba supeditado a que, en primer término, se acreditara que los gastos de viaje son indispensables para la actividad productora de la renta gravada, lo que debe acreditarse con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, criterio que resulta concordante con el pronunciamiento emitido en esta instancia.

## **8. COSTO DE DERECHOS ARANCELARIOS RESTITUIDOS**

Que la recurrente señala que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 616-4-99 y 03205-4-2005 se ha establecido que aquellos ingresos que no provienen de las actividades habituales de la empresa con particulares, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto, y que los ingresos por concepto de Drawback no califican en el concepto de renta recogido por la legislación tributaria.

Que refiere que dentro de los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal, se ha señalado que de acuerdo a regulaciones contables, los ingresos por concepto de Drawback son ingresos que se contabilizan directamente en el estado de ganancias y pérdidas como un ingreso extraordinario y que por ello no influyen en el costo de venta de los bienes, en tal sentido mal hace la Administración al reparar de sus costos el concepto de los derechos arancelarios restituidos.

Que la Administración señala que el 5% del valor FOB que representa lo efectivamente pagado por derechos arancelarios en la importación de la materia prima incluida en el producto exportado, debe disminuir el costo de venta de la exportación por la cual se ha obtenido el Drawback, y sustenta ello en la NIC 2, que establece que el costo de compra de las importaciones efectuadas comprende, entre otros, a los derechos de importación y otros impuestos, siempre que no sean recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales.

Que agrega que el monto restituido debe ser descontado del costo de ventas pues de lo contrario, se estaría validando un doble beneficio tributario respecto de los bienes sujetos al Drawback, y que si la restitución de derechos arancelarios excediera el monto de los derechos arancelarios inicialmente cargados al costo computable de los bienes exportados, el importe de dicho exceso será reconocido como ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas.

Que indica que si la restitución de derechos arancelarios excediera el importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo computable de los bienes exportados, el importe de dicho exceso será reconocido como un ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas.

Que conforme se aprecia del Punto 8 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503, de fojas 7549 a 7563, la Administración reparó el importe de los derechos arancelarios restituidos que fueron incluidos por la recurrente dentro del costo de sus existencias por la suma de S/.70 970,00.

Que en el caso de autos, mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00217096, notificado el 30 de diciembre de 2005, de foja 1663, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la correspondiente base legal y documentación respectiva, los motivos por los cuáles dedujo de la base del Impuesto a la Renta los montos contabilizados como ingresos por la restitución de derechos arancelarios pagados por las importaciones de materia prima, insumos y partes y piezas, las cuales constituyen costo de producción de los bienes exportados.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de fojas 1658 a 1662, en el que señaló los mismos argumentos que plantea en sus escritos de reclamación y apelación, siendo que en el Anexo 1 al



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Resultado del Requerimiento N° 00217096, de fojas 1648 a 1657, la Administración dejó constancia de ello, y reparó el importe de los derechos arancelarios restituidos que fueron incluidos por la recurrente dentro del costo de sus existencias, por la suma de S/.70 970,00.

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo al artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable para el caso de autos, por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley.

Que asimismo, de acuerdo con el artículo 57° de la referida Ley, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo aplicable dicho criterio para la imputación de los gastos.

Que de la interpretación sistemática de las normas citadas se entiende que el costo vinculado a una renta de la tercera categoría generada por una enajenación debe considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha enajenación se considere devengada.

Que por su parte, conforme al párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias, revisada en 1993, el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, manipuleo, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. Los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que la misma NIC N° 2 menciona en su párrafo 10 que los costes de transformación de las existencias comprenden los gastos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También incluyen una asignación sistemática de gastos de producción indirectos, variables y fijos, en que se incurre al transformar las materias primas en productos terminados. Los gastos de producción indirectos fijos son aquéllos que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, como son los de depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la planta, y los de administración y dirección de la fábrica. Los gastos de producción indirectos variables son aquellos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, como son de material y mano de obra indirectos.

Que de otro lado, el artículo 76° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, disponía que el Drawback es el régimen aduanero que como consecuencia de la exportación de mercancías, permite obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 77° de la referida Ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

Que el artículo 128° del Reglamento de la anotada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, establecía que pueden ser beneficiarios del régimen de Drawback las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que por su parte, el artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto.

Que el artículo 2º del mismo reglamento señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, siendo que para dicho efecto se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien.

Que el artículo 3º del citado dispositivo prevé que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias no hayan superado el monto fijado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que de las normas glosadas se tiene que el Drawback constituye un régimen aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados, siendo que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de dichos bienes.

Que asimismo, en la Resolución N° 03205-4-2005, este Tribunal estableció que los ingresos obtenidos como producto del acogimiento al régimen aduanero de Drawback no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivaban de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones tributarias.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 18624-9-2011 y 03170-1-2006, entre otras, cuando la norma que regula el Drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al Ad Valorem pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual en rigor no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que en efecto, los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados. Esto es así toda vez que dichos impuestos no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado y, en tal razón, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma legal antes aludida); por ello su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido, pues conforme se ha indicado no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad y menos que el ente fiscal haya acreditado que dicho importe hubiere afectado íntegramente los costos de producción y posteriormente el costo de venta de tales bienes enajenados.

Que en tal sentido, no resulta correcto interpretar que cuando el contribuyente obtiene la restitución de los derechos arancelarios, debe excluir el importe restituído del costo de ventas de los bienes vendidos, por lo que no correspondía que la Administración adicionara a la renta neta del Impuesto a la Renta del





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

ejercicio 2003, importe alguno por concepto de los derechos arancelarios pagados por las importaciones que fueron incluidos en el costo computable de las operaciones de la recurrente y posteriormente restituidos a la recurrente, por lo que procede levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en dicho extremo, criterio similar al contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04995-2-2012 y 10855-10-2012.

Que al haberse establecido la improcedencia del reparo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente destinados a cuestionar su procedencia.

Que en cuanto a la omisión establecida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0009503, cabe indicar que al haberse revocado parcialmente los reparos contenidos en dicho valor, procede que la Administración reliquide el referido valor de acuerdo a lo expuesto en los considerando prececedentes.

## **Resolución de Determinación Nº 012-003-0009504**

Que la recurrente afirma que la Administración pretende aplicar la tasa adicional sobre conceptos contenidos en valores que se encuentran impugnados y que no surten efecto alguno en tanto no queden firmes los actos que los contienen, por lo que debe dejarse sin efecto la acotación en tanto no se exista pronunciamiento final sobre los reparos que la sustentan.

Que la Administración señala que los reparos por gastos diversos no sustentados, gastos de concesionarios, gastos de viáticos no sustentados y pago de remuneraciones al directorio de 2001 fueron gravados con la tasa del 4.1% del Impuesto a la Renta, porque la recurrente no sustentó fehacientemente que incurrió en estos, ni demostró que la utilidad comercial del ejercicio 2003 hubiera sido modificada como resultado de la fiscalización efectuada.

Que conforme se ha señalado, dicho valor ha sido emitido por la tasa adicional (4.1%) del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 7578 a 7582, sobre la base de los reparos por gastos diversos no sustentados, remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001, gastos por concesionarios no sustentados y gastos por viáticos no sustentados.

Que al respecto, el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Ley Nº 27804<sup>20</sup>, aplicable al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, establece que el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa de 27% sobre su renta neta y que los otros perceptores de rentas de tercera categoría determinarán el impuesto con la tasa del 30% sobre su renta neta.

Que agrega la citada norma que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre toda suma cargada como gasto que resulte renta gravable o cargo a utilidades o reservas de libre disposición siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario y que está afecta a la misma tasa toda suma que, al practicarse la fiscalización respectiva, se determine como ingreso no declarado.

Que asimismo, el inciso g) del artículo 24°A de la citada ley, prevé que para efecto del impuesto antes mencionado, se entiende por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° del mencionado dispositivo.

<sup>20</sup>La Ley Nº 27804, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de agosto de 2002, entró en vigencia el 1 de enero de 2003.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que de acuerdo con lo señalado en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05525-4-2008 y 09586-9-2012, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, no obstante no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que la tasa adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueran susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hubieran sufrido la retención del 4,1%, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta debían efectuar las personas jurídicas que acordaran la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en el caso de autos, la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% por los reparos por gastos diversos no sustentados, gastos por concesionarios no sustentados, gastos por viáticos no sustentados y remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001.


Que en el caso de los reparos por gastos diversos no sustentados, gastos por concesionarios y gastos por viáticos no sustentados, dado que respecto de estos no se ha acreditado que exista una relación entre tales egresos y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que se trate de un gasto vinculado a la actividad que desarrolla la recurrente, estos no resultan susceptibles de posterior control tributario, por lo que procede considerarlos para la aplicación de la tasa adicional y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no obstante, procede levantar el presente reparo en cuanto a las remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001, al haber sido dejado sin efecto el reparo respectivo por tal concepto, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009503 sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que por lo expuesto corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° 012-003-0009504 en los términos expuestos.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

**Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009505 a 012-003-0009516**



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que conforme se ha señalado, los referidos valores han sido emitidos por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, de fojas 7534 a 7548.

Que los argumentos expuestos por la recurrente y la Administración respecto de las acotaciones por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 son los mismos que han sido reseñados al analizar el reparo efectuado por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y de enero a diciembre de 2004, por lo que corresponde remitirse a ellos.

Que conformidad con el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales fijadas sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el citado artículo precisa que para efecto del cálculo de los pagos a cuenta, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de dicha norma.

Que según el artículo 34° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, según texto vigente antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 969, el interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

Que el referido artículo fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, según el cual el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO Y FEBRERO DE 2003**

Que en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2003, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009505 a 012-003-0009516 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, de fojas 7534 a 7536, se verifica que el cálculo de los intereses omitidos se sustenta en los resultados de la fiscalización del ejercicio 2001, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749, según la cual el impuesto calculado de dicho ejercicio asciende a S/.2'205,672.00, así como en la modificación de la base imponible de los pagos a cuenta por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado.

Que en cuanto al cálculo del coeficiente aplicable, dado que éste se sustenta en el impuesto calculado según la Resolución de Determinación N° 012-003-0008749, cuya nulidad se ha establecido en esta instancia -conforme con el análisis correspondiente al ejercicio 2001 respecto de la Orden de Fiscalización N° 050011169600 realizado en los considerandos precedentes de la presente resolución-, no resulta procedente la modificación del coeficiente efectuada en base a dicho valor.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en cuanto a la modificación de la base imponible por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado por la recurrente, corresponde analizar si el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que de conformidad con el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que según el inciso a) del artículo 57° de la referida norma, a los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, y precisa que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00217094, de foja 1669, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la respectiva base legal y documentación respectiva, los motivos de las diferencias encontradas entre las sumas mensuales de los saldos de las cuentas de ingresos del Libro Mayor y los ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, señalados en el Anexo Nº 2, de foja 1668.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1667, en el que señaló que las diferencias detectadas se debían a que para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, no reconoció los ingresos recibidos por concepto de restitución de derechos arancelarios recibidos como consecuencia de las exportaciones realizadas por la empresa durante el ejercicio 2003; los montos correspondientes a devoluciones por provisiones de ejercicios anteriores; ni los montos resultantes de las diferencias en los tipos de cambio de moneda, y adjuntó un cuadro de los ingresos de 2003, de foja 1666, en el que consignó los importes mensuales que corresponden a los referidos conceptos.

Que en el resultado del Requerimiento Nº 00217094, de foja 1670 vuelta, el auditor señaló que la recurrente presentó un escrito en el que indicó que las razones que justificaban las diferencias eran: 1. Restitución de derechos arancelarios; 2. Devolución de provisiones de ejercicios anteriores; y 3. Diferencia de tipo de cambio.

Que asimismo, el auditor precisó que del análisis efectuado se determinó que la restitución de derechos arancelarios no formaba parte de la base de cálculo para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y que en cuanto a los motivos 2 y 3, la recurrente no presentó sustento para justificar la exclusión de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que determinó una nueva diferencia, contenida en el Anexo Nº 01 al resultado de dicho requerimiento, de foja 1665.

Que de lo expuesto se verifica que no existe controversia con relación a que los montos recibidos de enero a diciembre de 2003 por concepto de restitución de derechos arancelarios como consecuencia de las exportaciones realizadas por la empresa durante el ejercicio 2003, no debían ser considerados como ingresos, y según se verifica del Anexo Nº 01 al resultado del Requerimiento Nº 00217094, de foja 1665, tales importes fueron descontados por la Administración por corresponder a "Otros ingresos no gravados".

Que en cuanto a la diferencia de ingresos según el Libro Mayor que no fue incluida por la recurrente en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, si bien ésta ha señalado que correspondería a la devolución de provisiones de ejercicios anteriores y a la diferencia de tipo de cambio y otros, la recurrente no ha cumplido con presentar documentación sustentatoria alguna que acredite que tales importes -que fueron registrados como ingresos en su contabilidad- corresponderían a provisiones de ejercicios anteriores y/o diferencias de tipo de cambio



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

que no debían formar parte de los ingresos declarados de enero a diciembre de 2003, por lo que al no haber acreditado las razones por las que no incluyó los anotados ingresos, el reparo efectuado respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2003 se encuentra arreglada a ley.

Que sin embargo, si bien se ha establecido la procedencia del reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2003 por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado, dado que se ha establecido que no se encuentra arreglada a ley la modificación del coeficiente efectuada por la Administración, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la omisión contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009505 y 012-003-0009506.

## **PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE MARZO A NOVIEMBRE DE 2003**

Que en el caso de los pagos a cuenta de marzo a noviembre de 2003, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009505 a 012-003-0009516 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, de fojas 7534 a 7536, se verifica, entre otros, que el cálculo de los intereses omitidos se sustenta en los resultados de la fiscalización del ejercicio 2002 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, según la cual el impuesto calculado de dicho ejercicio asciende a S/.289,644.00, así como en la modificación de la base imponible de los pagos a cuenta por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado por la recurrente.

Que en cuanto al cálculo del coeficiente aplicable, dado que éste se sustenta en el impuesto calculado según la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, la que ha sido confirmada en esta instancia -conforme con el análisis correspondiente al ejercicio 2002 desarrollado en los considerandos precedentes de la presente resolución-, resulta procedente la modificación del coeficiente efectuada en base a dicho valor.

Que en cuanto a la modificación de la base imponible por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado por la recurrente, de autos se advierte que ésta se origina porque la recurrente no consideró como ingresos los conceptos que -según alega- corresponderían a la devolución de provisiones de ejercicios anteriores y diferencia de tipo de cambio, por lo que al tratarse de los mismos conceptos que originan el reparo respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2003, cuya procedencia se ha establecido en los considerandos precedentes, corresponde emitir similar pronunciamiento con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2003.

Que al haberse establecido la procedencia del reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2003 por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado por la recurrente, así como de la modificación del coeficiente efectuada por la Administración, la resolución apelada se encuentra arreglada a ley en este extremo y procede confirmar las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009507 a 012-003-0009515.

## **PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE DICIEMBRE DE 2003**

Que en el caso del pago a cuenta de diciembre de 2003, de la revisión de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009505 a 012-003-0009516 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, de fojas 7534 a 7536, se verifica, entre otros, que el cálculo de los intereses omitidos se sustenta en los resultados de la fiscalización del ejercicio 2002 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, según la cual el impuesto calculado de dicho ejercicio asciende a S/.289,644.00, en la modificación de la base imponible de los pagos a cuenta por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Libro Mayor y lo declarado por la recurrente, así como en el reparo a la base imponible de dicho periodo por ingresos omitidos al no haber considerado los intereses devengados según contrato de mutuo.

Que en cuanto al cálculo del coeficiente aplicable, dado que éste se sustenta en el impuesto calculado según la Resolución de Determinación N° 012-003-0008762, la que ha sido confirmada en esta instancia -conforme con el análisis correspondiente al ejercicio 2002 contenido en los considerandos precedentes de la presente resolución-, resulta procedente la modificación del coeficiente efectuada en base a dicho valor.

Que en lo concerniente a la modificación de la base imponible por reparos por diferencias entre el total registrado como ingresos de la Clase 7 en el Libro Mayor y lo declarado, de autos se advierte que ésta se origina porque la recurrente no consideró como ingresos los conceptos que -según alega- corresponderían a la devolución de provisiones de ejercicios anteriores y diferencia de tipo de cambio, por lo que al tratarse de los mismos conceptos que originan el reparo respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2003, cuya procedencia se ha establecido en los considerandos precedentes, corresponde emitir similar pronunciamiento con relación al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003.

Que respecto de la modificación de la base imponible por ingresos omitidos al no haber considerado los intereses devengados según contrato de mutuo, al haberse establecido en los considerandos precedentes la procedencia del reparo por intereses devengados del contrato de mutuo que sustenta la citada omisión y haberse establecido que la Administración deberá efectuar la reliquidación respectiva, procede emitir similar pronunciamiento respecto del pago a cuenta.

Que en tal sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la omisión contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009516, de acuerdo con lo expuesto.

Que toda vez que los argumentos expuestos por la recurrente a efecto de desvirtuar la procedencia de los valores emitidos por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, son los mismos que fueron expuestos respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y de enero a diciembre de 2004, que han sido materia de pronunciamiento en la presente resolución, corresponde remitirse a la señalado al analizar los citados ejercicios.

## **Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009405 a 012-003-0009409**

Que los argumentos expuestos por la recurrente y la Administración respecto de los reparos al crédito fiscal de las facturas emitidas por el proveedor APC Corporación S.A. referidas a los gastos por concesionarios no sustentados son los mismos que han sido reseñados al analizar el reparo efectuado por el mismo concepto cuando se analizó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por lo que corresponde remitirse a ellos.

Que al respecto, del Punto 1 del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009405 a 012-003-0009409, de foja 7406, sobre Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal consignado en las facturas emitidas por el proveedor APC Corporación S.A. referidas a los gastos por concesionarios no sustentados, al amparo de lo dispuesto en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no se encuentre afecto a este último tributo y que se destinen a operaciones por las que se debiese pagar el Impuesto General a las Ventas.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00217087 notificado el 11 de noviembre de 2005, de foja 2131, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la correspondiente base legal y documentación respectiva, las razones por las que consideró el crédito fiscal de las facturas emitidas por APC Corporación S.A. siendo que según los resultados del Requerimiento N° 00217069, no sustentó la procedencia del gasto.

Que en el Punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 00217087, de foja 2129, notificado a la recurrente el 9 de diciembre de 2005, el auditor de la Administración señaló que de acuerdo con el contrato celebrado con el proveedor APC Corporación S.A., los obreros y empleados de la recurrente asumen el costo de los alimentos y no se menciona contraprestación alguna por concepto de "servicio y administración" del comedor, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal respectivo.

Que de lo expuesto, se advierte que el presente reparo al Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003 corresponde a las facturas emitidas por el proveedor APC Corporación S.A. referidas a los gastos por concesionarios no sustentados, reparo que ya ha sido analizado precedentemente en el punto correspondiente al Impuesto a la Renta y toda vez que ha sido confirmado, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que toda vez que los argumentos expuestos por la recurrente a efecto de desvirtuar la procedencia del presente reparo son los mismos que han sido señalados al analizar el reparo efectuado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y han sido materia de pronunciamiento respecto de tales ejercicios, corresponde remitirse a la señalado al analizar el citado ejercicio.

**Resoluciones de Multa N° 012-002-0009126 a 012-002-0009130 y 012-002-0009237, 012-002-0009239a 012-002-0009250**

Que la recurrente afirma que dado que las multas aplicadas se sustentan en los reparos de la Administración, que considera infundados, éstas no tienen efecto alguno ya que resultan accesorias a las resoluciones de determinación y que es necesario que se emita pronunciamiento en última instancia administrativa y que no se interponga proceso contencioso administrativo contra lo resuelto en la instancia administrativa para que las multas puedan tener efecto legal.

Que asimismo, se remite a lo expuesto en sus recursos de reclamación, de fojas 7465 a 7489 y 7367 a 7374, en los que se limita a señalar que al demostrar la improcedencia de los reparos efectuados, las referidas multas debían dejarse sin efecto.

Que la Administración señala que al haberse confirmado los reparos efectuados respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2003 que originaron la diferencia entre lo declarado y lo determinado, procede confirmar las multas aplicadas.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009126 a 012-002-0009130 y 012-002-0009237, 012-002-0009239 a 012-002-0009250, de fojas 7416 a 7425, 7583 a 7606, 7609 y 7610, han sido emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las omisiones al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 e Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003.

Que de conformidad con los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, según texto vigente hasta la modificación del Decreto Legislativo N° 953, constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. 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; y 2. Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

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 según el numeral 1 del artículo 178º, del citado Texto Único Ordenado, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que respecto de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-009241 a 012-002-0009249 y 012-002-0009126 a 012-002-0009130, éstas se sustentan en las omisiones establecidas mediante las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0009507 a 012-003-0009515 y 012-003-0009405 a 012-003-0009409 emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2003 e Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2003 respectivamente, las que han sido confirmadas en esta instancia, procede emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en el caso de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0009237, 012-002-0009239, 012-002-0009240 y 012-002-0009250, dado que la sanción contenida en dichos valores se sustenta en las omisiones establecidas en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0009503, 012-003-0009505, 012-003-0009506 y 012-003-0009516, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y diciembre de 2003, extremos respecto de los cuales se ha dispuesto revocar la resolución apelada a efecto que la Administración reliquide las omisiones correspondientes, procede emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada respecto de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0009237, 012-002-0009239, 012-002-0009240 y 012-002-0009250, debiendo la Administración reliquidar las sanciones aplicables, de acuerdo con el nuevo pronunciamiento que emita.

Que al haberse establecido la procedencia de los reparos que sustentan las Resoluciones de Multa Nº 012-002-009241 a 012-002-0009249 y 012-002-0009126 a 012-002-0009130, no resulta atendible lo alegado por la recurrente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación de las respectivas multas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

## **Resolución de Multa Nº 012-002-0009238**

Que la recurrente afirma que la multa se sustenta en que supuestamente no presentó el Libro de Actas del Directorio, y que dado que la Administración no ha desvirtuado todos sus argumentos presentados, se

 64





## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

remite a lo expuesto en su recurso de reclamación, de fojas 7465 a 7489, en el que se limita a señalar que al demostrar la improcedencia de los reparos efectuados, la referida multa debía dejarse sin efecto.

Que la Administración señala que la recurrente exhibió el Libro Diario, que era llevado con atraso mayor a tres meses, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que según se aprecia del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00302625, de foja 1880, la recurrente exhibió el Libro Diario de noviembre de 2003, el que se encontraba legalizado.

Que el numeral 5 del artículo 175° del Texto Único del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que 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 por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que según la Tabla 1 del aludido código, modificada por Decreto Legislativo Nº 953, dicha infracción se encuentra sancionada con una multa ascendente a 40% de la Unidad Impositiva Tributaria.

Que de conformidad con el artículo 112° de la Ley del Notariado, Decreto Ley Nº 26002, el notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señale.

Que el artículo 113° de la referida norma señala que la legalización consiste en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asignará, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros.

Que el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, aplicable al caso de autos, precisa que los libros de actas así como los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas.

Que el numeral 7 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, publicada el 20 de agosto de 1998, aplicable al caso de autos, establece que los libros de contabilidad y los libros y registros contables exigidos por las normas legales y llevados en cualquiera de las formas admitidas legalmente, no podrán tener un atraso mayor a 3 meses, tratándose del Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances, Registro de Inventario Permanente Valorizado, Registro de Activos - Artículo 117° de la Ley del Impuesto a la Renta, Libro Auxiliar, tarjeta o cualquier otro sistema de control de los bienes del activo fijo, salvo en el supuesto a que se refiere el artículo 2°; agrega la norma que el referido plazo se cuenta desde el mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que de la cédula de Situación Legal de Libros y Registros Contables vinculados a asuntos tributarios, de foja 1641, se verifica que en la fiscalización efectuada a la recurrente, se detectó que su Libro Diario fue legalizado el 1 de marzo de 2004, sin embargo, en él se registraron operaciones desde el 30 de noviembre de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2003.

Que en atención a lo expuesto, en el entendido que la legalización tuvo que haberse producido en la primera foja útil del registro mencionado y antes de su uso, es decir, cuando aún se encontraba en blanco, está acreditado que a la fecha de su legalización, el 1 de marzo de 2004, la recurrente no tenía anotadas las operaciones correspondientes a meses anteriores, en consecuencia, el Libro Diario fue llevado con un atraso mayor al permitido por la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

65



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la multa se sustenta en que supuestamente no presentó el Libro de Actas del Directorio, toda vez que la sanción aplicada corresponde a la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido el Libro Diario, no resulta atendible dicho alegato.

Que acerca del argumento referido a que la Administración no habría desvirtuado todos sus argumentos expuestos en el recurso de reclamación, de la revisión del anotado recurso, de fojas 7465 a 7489, se verifica que la recurrente se limitó a señalar que la multa debía dejarse sin efecto al demostrarse la improcedencia de los reparos efectuados, habiendo la Administración emitido pronunciamiento en la resolución apelada sobre la procedencia de la multa acotada, así como respecto de los reparos impugnados, por lo que tal alegato carece de sustento.

## **EJERCICIO 2006**

Que mediante Carta N° 070011228100-01 SUNAT y Requerimiento N° 0122070000913, notificados el 3 de julio de 2007, de fojas 5174 a 5177 y 5210, y Carta N° 080011265190-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121080000168, notificados el 5 de agosto de 2008, de fojas 6499, 6500, 6545 y 6547, la Administración inició los procedimientos de fiscalización a la recurrente a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, respectivamente, solicitándole la presentación de diversa documentación sustentatoria, siendo que, como consecuencia de los referidos procedimientos de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° 012-003-0016360, de fojas 8052 a 8065, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por los siguientes reparos: (i) Servicios de administración de comedor no sustentados, (ii) Servicios varios no sustentados, (iii) Depreciación de Activo Fijo no sustentado (Electrodomésticos) y (iv) Gastos de viaje al exterior y servicio de alojamiento en el país no sustentado.
- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016361 a 012-003-0016372, de fojas 8090 a 8103, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006 por modificación del coeficiente.
- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015379 a 012-003-0015390, de fojas 7895 a 7947, sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 por los siguientes reparos al crédito fiscal: (i) Por gastos del servicio de administración de comedor no sustentados, (ii) Gastos por servicios varios no sustentados, (iii) Por reintegro del crédito fiscal por adquisición de electrodomésticos no sustentados y (iv) Por gastos de viaje al exterior y servicio de alojamiento en el país no sustentados.
- Resoluciones de Multa N° 012-002-0013846 a 012-002-0013857, 012-002-0014407, 012-002-0014409 y 012-002-0014410, de fojas 7948 a 7971, 8066, 8104 y 8105, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.
- Resolución de Multa N° 012-002-0014408 de foja 8141, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en tal sentido corresponde establecer si los citados valores han sido emitidos de acuerdo a ley.

## **Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016360 y 012-003-0015379 a 012-003-0015390**

66



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que conforme se ha señalado los valores anotados fueron girados por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2006, por los siguientes reparos:

1. Servicios de administración de comedor no sustentados
2. Servicios varios no sustentados
3. Depreciación de Activo Fijo (Electrodomésticos) no sustentado (Impuesto a la Renta) - Reintegro del crédito fiscal por adquisición de electrodomésticos no sustentados (Impuesto IGV)
4. Gastos de viaje al exterior y servicio de alojamiento en el país no sustentado

## **1. SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓN DE COMEDOR NO SUSTENTADOS**

Que la recurrente señala que la Administración pretende desconocer el crédito fiscal relacionado con asuntos que no han sido materia de decisión final y que se basa en haber cuestionado los gastos por concepto de concesionario.

Que agrega que la fehaciencia del cumplimiento de las prestaciones derivadas del contrato ha quedado acreditada con la verificación que la Administración practicó al realizar el cruce de información con la firma que les prestó el servicio, por lo que considera contradictoria la afirmación de ésta respecto a que no demostró que los servicios sí le fueron prestados, remitiéndose a sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación.

Que en su escrito de reclamación señala que antes de la emisión de las resoluciones de determinación no se le precisó que la observación radicaba en los denominados "servicios adicionales", pues se les indicó que se dudaba de la efectiva prestación del servicio, habiéndose vulnerado su derecho a la defensa.

Que manifiesta que la Administración no ha podido acreditar que el servicio no se haya prestado, puesto que al haberse demostrado el cumplimiento del contrato, no puede señalarse que alguna de sus prestaciones no resulta fehaciente porque la operación es una sola. Asimismo, agrega que la Administración observa formalidades privilegiándolas al derecho sustancial que se encuentra detrás, para lo cual se sustenta en la Resolución N° 117-1-2000; así como que no se puede negar que una empresa de su envergadura requiera contar con servicios de terceros para que la atención de una necesidad vital pueda ser desarrollada de manera eficiente por empresas dedicadas a ello.

Que la Administración señala que el hecho que la recurrente haya presentado documentación como el contrato de concesión del 25 de agosto de 2003, el primer acuerdo modificatorio al contrato de concesión firmado el 12 de setiembre de 2003, el detalle de los consumos realizados, facturas, pagos, según el cual APC Corporación S.A. se comprometió a prestar los servicios adicionales, como el servicio de administración del comedor de la recurrente, no demuestra por sí mismo que los servicios de administración se hubieran prestado.

Que agrega que conforme a lo establecido en el Acuerdo modificatorio de fecha 12 de setiembre de 2003, la empresa proveedora APC Corporación S.A debía contar con equipamiento adicional para los comedores y la contratación de personal, así como del cruce de información con la empresa APC Corporación S.A., señala que el servicio de administración consistiría en verificar, entre otros, la limpieza de los comedores, inspeccionar las buenas prácticas de higiene donde se desarrollaría el servicio de alimentación, organización del flujo de comensales que hizo uso de los comedores, organización y coordinación de atenciones especiales, fuera de los servicios objeto de contrato, entre otros, de lo que concluye que lo estipulado en dicho acuerdo modificatorio, ya había sido señalado en parte en las cláusulas del contrato de 25 de agosto de 2003.

Que señala que el proveedor no presentó documentación que acreditara la adquisición del equipo adicional conforme se indicó se requería para el cumplimiento del acuerdo modificatorio, puesto que el



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

contrato de arrendamiento presentado es del 27 de agosto de 2003, fecha anterior a la celebración del acuerdo modificatorio; y que de la relación del personal contratado para la administración del comedor, no se observa que su contratación haya ocurrido a partir de agosto de 2003, a pesar de que se habría requerido contratar más personal a partir de la fecha de suscripción del referido acuerdo modificatorio. En ese sentido, concluyó que la recurrente no presentó documentación que acreditara la prestación de los servicios de administración y su vinculación con la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente de la renta, no se pudo establecer si constituyeron parte de sus gastos, por lo que al no cumplir con el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, confirmó el reparo.

Que precisa que el servicio de alimentación quedó demostrado, mientras que el servicio que no fue sustentado es el de administración.

Que conforme con los Anexos N° 4, 4.1, 5 y 5.1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015379 a 012-003-0015390 y 012-003-0016360 giradas por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, respectivamente, de fojas 8056 a 8059, 7932 a 7936, la Administración reparó el crédito fiscal del periodo de enero a diciembre de 2006 por el importe de S/. 121 549,00, así como el cargo a gastos por el importe de S/. 639 732,00, al considerar que la recurrente no sustentó la efectiva prestación del servicio por el concepto de administración de comedor ni que éstos se traten de gastos propios y/o necesarios para el mantenimiento de la fuente generadora de la renta gravada (principio de causalidad), según lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000004, de foja 5057, la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito el procedimiento aplicado para el control del servicio recibido por administración de comedor sustentado en los Comprobantes de Pago detallados en el Anexo N° 3 del referido requerimiento; para ello, solicitó que se indicara el nombre y apellidos completos, el número de DNI y el cargo que ocupaba dentro de la empresa las personas que intervinieron en la operación; así como la exhibición en original de las cartas comerciales cursadas, coordinaciones, cotizaciones, órdenes de pedidos, contratos, guías de remisión por ingresos de bienes y cualquier otra documentación que acreditara la prestación del servicio.

Que la recurrente en su escrito de fecha 14 de enero de 2008, de foja 5005, señaló que los servicios de administración del comedor así como los de alimentación fueron prestados por la empresa APC Corporación S.A., siendo que el servicio de alimentación era asumido por el trabajador, al cual se le descontaba vía planilla su consumo. Añadió que el servicio era prestado diariamente en las instalaciones de la empresa; por ello el solo hecho que el proveedor prestara el servicio en los comedores de la empresa y sus trabajadores hicieran uso del servicio, era constancia suficiente de la prestación efectiva del servicio. Indicó que la información de las personas que la empresa contratista que prestaban el servicio debía solicitarla al proveedor APC Corporación S.A., toda vez que actualmente han contratado una nueva empresa para dicho servicio.

Que en el resultado del requerimiento antes citado, de fojas 5030 y 5031, el auditor señaló que la documentación presentada por la recurrente consistente en facturas, contratos con su modificatoria y pagos, por sí sola no sustenta la efectiva prestación del servicio por la administración del comedor, así como tampoco su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122080000123, de fojas 2725 y 2728, comunicó a la recurrente la observación efectuada para que sustentara por escrito y con documentación fehaciente la prestación efectiva del servicio por la administración del comedor.

Que en dicho requerimiento, también indicó que la observación efectuada tiene incidencia en el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2006. En función a ello, mediante los Anexos N° 1 y 2 del



## *Tribunal Fiscal*

**N° 20790-1-2012**

Requerimiento N° 0122080001384, de fojas 6235 a 6237, la Administración requirió a la recurrente que sustentara el servicio de Administración de comedor prestado por el proveedor APC Corporación S.A. por la suma de S/. 639 732,52, a fin de que acreditara su vinculación con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente en sus escritos de fecha 11 de febrero y 29 de agosto de 2008 en respuesta a los Requerimientos N° 0122080000123 y 0122080001384, respectivamente, de fojas 2722, 2723 y 6228, aduce que ha presentado la documentación que sustenta la prestación del servicio por administración del comedor, pues dicha información fue presentada en respuesta a los requerimientos emitidos con el propósito de que se sustentara el crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas utilizado. Añade que su giro del negocio consiste en la fabricación y venta de prendas de algodón, para lo cual cuenta con una población laboral de 2 300 trabajadores, por lo que requiere de la contratación de una empresa especializada para el control del comedor.

Que la Administración, en el resultado de los citados requerimientos, notificados el 22 de febrero y 5 de setiembre de 2008, de fojas 2689 a 2694, 6219 y 6220, mantuvo el reparo al crédito fiscal y el cargo a resultados, al considerar que la recurrente no presentó documentación adicional a fin de demostrar la prestación efectiva del servicio observado así como su correspondiente vinculación con la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente para efectos del Impuesto a la Renta.

Que cabe indicar que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización, de fojas 5535 y 5536, se observa que la Administración efectuó el cruce de información con el proveedor APC Corporación S.A., con la finalidad de confirmar la realización del servicio de administración de los comedores de la recurrente, determinando que el proveedor no sustentó la efectiva realización del servicio observado.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia de controversia consiste en determinar si la prestación del servicio de administración de comedor fue realizada efectivamente de acuerdo con la información y documentación presentada por la recurrente, así como de la información obtenida del proveedor APC Corporación S.A., como resultado del cruce de información efectuado.

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

Que por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en él, por el responsable de su emisión, siendo que quien recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal.

Que de acuerdo con la normatividad glosada, este Tribunal ha dejado establecido en reiterada Resoluciones Jurisprudencias, como las N° 1923-4-2004, 1807-4-2004, 01218-5-2002, 120-5-2002 y 57-3-2000, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de éstas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que asimismo, se ha establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, que 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; y 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 en tal sentido, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones N° 256-3-1999 y 2289-4-2009, entre otras, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que por consiguiente, a efecto de proceder al análisis de asunto controvertido debe tenerse en cuenta que tal como se ha señalado precedentemente, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas y a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, siendo que para ello es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.

Que del Anexo N° 2 de los Resultados de los Requerimientos N° 0122080000123 y 0122080001384, de fojas 2684, 2685, 6217 y 6218, se aprecia que la Administración observó las facturas detalladas en el Anexo adjunto y que fueron emitidas por el proveedor APC Corporación S.A. por los servicios de administración del comedor, al considerar que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la prestación efectiva del servicio.

Que de autos se tiene que para efectos de sustentar los servicios de administración de comedor observados por la Administración, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Copia del Contrato de Concesión celebrado con la empresa APC Corporación S.A., de fecha 25 de agosto del 2003, de fojas 2405 a 2412, en cuyas cláusulas Segunda y Sexta se acordó el servicio de alimentación para los trabajadores de la recurrente, cuyo costo sería asumido íntegramente por el trabajador, tal como se detalla a continuación y que sería descontado vía planillas:
  - Desayuno - Ración S/. 2,50
  - Almuerzo obrero - Ración S/. 3,20
  - Almuerzo de empleado - Ración S/. 3,80
  - Comida - Ración S/. 3,20
  - Cena - Ración S/. 3,00



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Asimismo, en la cláusula quinta del mencionado Contrato, se estableció que la cancelación del consumo de los trabajadores se efectuaría en forma semanal.

- Copia del Primer acuerdo modificatorio del Contrato de Concesión de fecha 12 de setiembre de 2003, de fojas 2403 y 2404, en cuyas cláusulas primera y segunda, se pactó la prestación de servicios adicionales consistentes en la contratación de nutricionistas profesionales, implementación con equipo adicional de los comedores de empleados y obreros y la administración general de dichos comedores. Para ello, se indicó que se requería de la compra adicional de equipos, así como de la contratación de personal profesional especializado en el área de nutrición y de administración.

Los honorarios que se acordaron ascienden a una suma mensual máxima de S/. 54 100,00 más el Impuesto General a las Ventas, la cual se reduciría en caso de que por cualquier razón, el número de raciones diarias a ser servidas, se redujera en más del 25% debido a las necesidades de producción de la recurrente; para ello, ésta daría aviso al prestador del servicio para que procediera a la reducción de costo de los servicios adicionales incluida la administración de los comedores.

- Copia de las facturas observadas, emitidas por la empresa APC Corporación S.A. durante el ejercicio 2006 por la prestación de servicios por administración de comedor. Adjuntó a dichas facturas, copia de las constancias de depósito por las detracciones a que estuvieron sujetas los servicios acotados, voucher general de Bancos y de Caja que reflejan el asiento contable por el pago de los servicios y su correspondiente detracción, de fojas 4670 a 4937.
- Liquidaciones del monto a facturar denominadas "Detalle Concesionario empleados" efectuadas en forma mensual desde enero a diciembre de 2006, de fojas 4990 a 5001, relacionadas con la determinación de las facturas emitidas por APC Corporación S.A. Nº 003-010870, 003-011080, 003-011273, 003-011468, 003-011803, 003-012007, 003-012235, 003-012450, 003-012646, 003-012881 y 003-013052, observadas por la Administración, de fojas 4924, 4903, 4881, 4855, 4807, 4782, 4759, 4737, 4710 y 4688.

Que de las liquidaciones anotadas se aprecia que el monto facturado fue determinado por la valorización del total de atenciones efectuadas en el mes, de los empleados de la Planta 1 y Planta 2, al cual se denominó *Total consumo empleados Planta 1 y 2* menos el descuento por concepto de Planilla Planta 1 y Planilla Planta 2. La valorización de las atenciones es calculada multiplicando el número de raciones atendidas por el valor de cada ración, diferenciándose el costo de la ración de los empleados de la Planta 1 al precio de S/. 3,80 y de los empleados de la Planta 2 al precio de S/. 3,20.

Que así por ejemplo la Factura Nº 003-010870 emitida el 31/01/2006 por APC Corporación S.A. bajo el concepto de *servicio de administración general de instalaciones del comedor empleados* correspondiente al mes de enero de 2006 y por la suma de S/. 10 917,80, de foja 4924, se sustenta en la Liquidación "Detalle Concesionario empleados mes de enero 2006", de foja 5001, de la que se observa que el monto facturado fue determinado teniendo en cuenta la valorización de las atenciones realizadas en forma semanal del 02/01/2006 al 31/01/2006 a los empleados de la Planta 1 por un importe de S/. 17 259,60 (4 542 raciones a un precio de S/. 3,80 por ración) más la valorización del total de atenciones realizadas también en forma semanal a los empleados de la Planta 2 por la suma de S/. 230,40 (72 raciones a un precio de S/. 3,20 por ración), resultando como consumo total de los empleados de la Planta 1 y 2 la suma de S/. 17 490. A dicho consumo total, le dedujo los montos de S/. 6 380,20 y S/. 192,00 por concepto de Planillas Planta 1 y Planillas Planta 2, respectivamente; obteniendo así el monto a facturar de S/. 10 917,80.

- Liquidaciones del monto a facturar denominadas "Detalle Concesionario semana" efectuadas en forma semanal de fojas 4938 a 4989, las cuales se encuentran relacionadas con la determinación semanal de las facturas emitidas desde enero a diciembre de 2006 por APC Corporación S.A., que fueron observadas por la Administración.

A



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que la forma de la determinación del monto a facturar, en estos casos, es el mismo aplicado a la determinación de las facturas emitidas en forma mensual. Por ejemplo, la Factura N° 003-010752 emitida el 12/01/2006 por APC Corporación S.A. bajo el concepto de "Servicio de Administración General de Instalaciones comedor obrero", por la suma de S/. 10 290,00 y correspondiente al periodo del 2 al 8 de enero de 2006, de foja 4937, se sustenta en la Liquidación denominada "Detalle Concesionario Semana 01 (del 02/01/06 al 08/01/06)", de foja 4989, de la que se observa que el monto facturado es determinado teniendo en cuenta la valorización de las atenciones realizadas a los trabajadores (conformados por empleados y obreros) de la Planta 1 por la suma de S/. 26 350,30 (importe determinado por la sumatoria de 19 raciones al precio de S/. 3,80 - S/. 72,20-, 7 683 raciones al precio de S/. 3,20 -S/. 2 4 585,60- y 677 raciones por el precio de S/. 2,50 -S/. 1 692,50-), más la valorización del total de atenciones efectuadas a los trabajadores de la Planta 2 por la suma de S/. 2 048,90 (importe determinado por 627 raciones al precio de S/. 3,20 -S/. 2 006,40-, más 17 raciones al precio de S/. 2,50 -S/. 42,50-), resultando así el consumo total de los trabajadores de la Planta 1 y 2 en la suma de S/. 28 399,20. A dicho consumo total, se le restó los montos de S/. 16 874 y S/. 1 235,20 por concepto de Planillas Planta 1 y Planillas Planta 2, respectivamente; obteniéndose el monto a facturar por la suma de S/. 10 290,00.

Que de lo expuesto, se puede apreciar que el monto de las facturas emitidas por el concepto de administración de comedor y que fueron acotadas por la Administración, fue determinado por la valorización de las atenciones alimentarias en favor de los trabajadores de las Plantas 1 y Planta 2 de la recurrente, por cuanto se calculó en razón de las raciones atendidas por el concesionario al precio estipulado en el contrato, en el que se estableció que sería descontado al trabajador.

Que asimismo de la copia del Contrato de Concesión de 25 de agosto de 2003 de fojas 2405 a 2412, antes indicado, se aprecia que el objeto del acuerdo era que APC Corporación S.A. proporcione a los trabajadores de la recurrente el servicio de alimentación bajo la modalidad autoservicio en los dos locales que para tal efecto poseía la recurrente, mientras que la cláusula tercera estableció como obligaciones de APC preparar y suministrar en el local de la recurrente, la alimentación objeto del presente contrato, que debía ser suficiente, variada y balanceada desde el punto de vista nutricional; presentar un programa mensual de menú con platos diferentes para todos los días del mes, indicar las cantidades en gramos y aporte calórico y nutricional de cada alimento; suministrar la totalidad de víveres tanto perecibles como no perecibles requeridos para la preparación de los alimentos, suministrar el menaje, vajilla y utensilios necesarios para brindar el servicio de alimentación, como baterías de cocina, cubertería, cucharones, cuchillos, tenedores así como los demás implementos para la producción despacho y consumo de los alimentos, mantener en el almacén un stock actualizado de víveres suficiente para suministrar el servicio de alimentación contratados y a atender el comedor en el horario pre establecido, entre otros.

Que por otro lado, en la cláusula cuarta se indica como obligaciones de la recurrente, proporcionar las instalaciones apropiadas de comedor, cocina, almacenes y oficina administrativa, una línea telefónica, área de lavado, y servicios higiénicos para el personal de APC; a proporcionar el sistema de desagüe y la evacuación de los desperdicios, entre otros, siendo que en las cláusulas quinta y sexta se pactó que la cancelación de los servicios prestados por el consumo de los trabajadores se efectuaría semanalmente y que la tarifa asumida por cada trabajador sería: Desayuno (S/. 2,50), almuerzo obrero (S/. 3,20), almuerzo empleado (S/. 3,80), comida (S/. 3,20) y cena (S/. 3,00).

Que de acuerdo a lo que consta en la copia del Primer acuerdo modificatorio del Contrato de Concesión de fecha 12 de setiembre de 2003, se acordó, además, la prestación de servicios adicionales consistentes en la contratación de nutricionistas profesionales, implementación con equipo adicional de los comedores de empleados y obreros y la administración general de dichos comedores, indicándose que se requería de la compra adicional de equipos, así como de la contratación de personal profesional especializado en el área de nutrición y de administración, pactándose honorarios por una suma mensual máxima de S/. 54 100,00 más el Impuesto General a las Ventas, la cual se reduciría en caso que por cualquier razón el





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

número de raciones diarias a ser servidas se reduzca en más del 25% debido a las necesidades de producción de la recurrente. Asimismo, se precisó que para ello, ésta daría aviso al prestador del servicio a fin de que procediera a la reducción de costo de los servicios adicionales incluida la administración de los comedores.

Que de los documentos detallados, se advierte que los servicios adicionales pactados en el Primer acuerdo modificatorio del Contrato de Concesión de fecha 12 de setiembre de 2003, corresponden a la realización de labores que el proveedor de la recurrente debía asumir por su sola obligación de brindar alimentos a su personal (organización del flujo de comensales y de atenciones especiales, control de las atenciones a los comensales), obligaciones pactadas en el Contrato de Concesión de alimentación en el que se obligó a proporcionar una variada y balanceada alimentación desde el punto de vista nutricional (indicando el nivel de nutrientes y calorías en cada ración), cuidado y mantenimiento constante de los equipos de propiedad de la recurrente, limpieza e higiene de todos los ambientes a su cargo (comedores, cocina, almacenes y servicios higiénicos) que incluía los gastos que implicaba llevar a cabo dicha labor, visita mensual de mantenimiento preventivo y su correspondiente mantenimiento correctivo, señalando adicionalmente en dicho contrato, que contaba con la infraestructura y equipo necesario para operar de acuerdo con los estándares usualmente aceptados para el servicio de expendio de alimentación, así como el personal técnico/administrativo para prestar con eficiencia e idoneidad todo tipo de apoyo.

Que en ese sentido, ninguno de los documentos indicados acredita la efectiva prestación del servicio de administración pactado, y la recurrente no presentó documentación adicional que acredite de manera fehaciente que se hubiera prestado un servicio adicional al que ya se encontraba inicialmente pactado, esto es, el servicio de alimentación que era de cargo del trabajador, por lo que procede mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que a mayor abundamiento, cabe indicar que a efectos de verificar la efectiva prestación de los servicios de administración de comedor, la Administración efectuó el cruce de información con la empresa: APC Corporación S.A., en el que emitió el Requerimiento N° 0122080000108, de foja 5505, y le solicitó diversa documentación relacionada a los servicios de alimentación y de administración de comedor prestados a la recurrente en el ejercicio 2006, entre ella, la relación de profesionales nutricionistas contratados, la relación de los bienes para el equipamiento adicional de los comedores de la recurrente, así como la relación del personal encargado de la administración general de los comedores de empleados y obreros, todo ello en relación a la modificatoria del Contrato de Concesión de fecha 12 de setiembre de 2003.

Que de acuerdo con el resultado del citado requerimiento, de foja 5502, la Administración dejó constancia que el proveedor APC Corporación S.A. cumplió con presentar con lo requerido, a excepción del detalle de las personas que recibieron el servicio denominado Servicio Plateado a la mesa. Luego de lo cual emitió el Requerimiento N° 0122080000220, de foja 5315, mediante el que reiteró la presentación del detalle de las personas que tomaron el denominado servicio plateado y adicionalmente, entre otra información, le solicitó exhibir el original de las bases de contratación de los servicios prestados a la recurrente así como que explicara por escrito con qué otros clientes realizó la misma forma de contratación.

Que en respuesta al citado requerimiento la empresa APC, presentó un escrito de fecha 26 de febrero de 2008, de fojas 5288 a 5289, en el que señaló que en la contratación con la recurrente no hubo bases, que presentó en medio magnético la relación de todos los comensales a los que atendió con el servicio en línea y plateado, así como indicó que no tuvo un tipo parecido de contratación con otro cliente, siendo que el precio pactado (aprox. de S/. 3,00 por comensal) sólo incluyó los servicios de alimentación (contrato) por lo que a solicitud de la recurrente fue necesaria la suscripción de un acuerdo modificatorio en el que se pactó la prestación de los servicios de administración de comedor y soporte nutricional.

Que en el resultado del Requerimiento N° 0122080000220, de fojas 5311 y 5312, la Administración señaló que la empresa APC Corporación S.A. cumplió con presentar la información requerida.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que de la información que obra en autos, se aprecia que la empresa APC Corporación S.A, a fin de sustentar los servicios de administración de comedor, presentó la siguiente documentación: Procedimiento detallado del servicio de alimentación y administración de los comedores que se brindó a la recurrente, de fojas 5486 a 5490, en el que se aprecia la descripción de los servicios de alimentación, de administración del comedor (que comprendían actividades como la verificación de la limpieza de los comedores que incluye la fumigación de los comedores; verificación de la preparación de los alimentos; inspección de las prácticas de higiene en todas las zonas donde se desarrolle el servicio de alimentación; organización del flujo de comensales para evitar el congestionamiento en las horas del servicio del expendio alimentario; organización y coordinación de atenciones especiales referidas a servicios que no son objeto del contrato; implementación de un sistema automático para el control de los comensales; realización de encuestas periódicas entre los comensales con el fin de conocer el grado de satisfacción de la prestación del servicio alimentario), así como el servicio de soporte nutricional que comprendería la elaboración de menús bajo la responsabilidad de un Chef Supervisor y de tres nutricionistas, para lo cual se tenía en cuenta el adecuado balance nutricional de los alimentos; así como un control trimestral del peso y masa corporal de los comensales, así también comprendía una de las obligaciones del proveedor de acuerdo con el Contrato de Concesión de alimentación, por lo que no puede afirmarse que corresponda a una labor adicional. Respecto al control del peso corporal de los comensales no hay documentación que evidencie dicha labor.

Que en consecuencia, dichas actividades corresponden a las labores que correspondía asumir el proveedor, ya que éstas provienen del desarrollo normal de las labores para la prestación del servicio alimentario (organización del flujo de comensales y de atenciones especiales, control de las atenciones a los comensales) y de las obligaciones pactadas en el Contrato de Concesión de alimentación (primera y tercera cláusula), pues en este caso, se obligó a proporcionar una alimentación variada y balanceada desde el punto de vista nutricional (indicando el nivel de nutrientes y calorías en cada ración), cuidado y mantenimiento constante de los equipos de propiedad de la recurrente, limpieza e higiene de todos los ambientes a su cargo (comedores, cocina, almacenes y servicios higiénicos) que incluye el gastos que implique llevar a cabo dicha labor, visita mensual de mantenimiento preventivo y su correspondiente mantenimiento correctivo. Además, referenció que contaba con la infraestructura y equipo necesario para operar de acuerdo con los estándares usualmente aceptados para el servicio de expendio de alimentación así como el personal técnico/administrativo para prestar con eficiencia e idoneidad todo tipo de apoyo.

Que adicionalmente, de la documentación presentada por la citada proveedora se observan copia del contrato de arrendamiento financiero celebrado entre el Banco Continental y APC Corporación S.A. el 27 de agosto de 2003 de fojas 5395 a 5404, del que se observa la adquisición de determinados bienes como: 2 KIT de tratamiento para agua de pozo, 2 carritos porta bandeja, 1 refrigeradora de dos tolvas, 7 estanterías de 4 niveles 1,52\*0.45\*1,60 metros, 01 estantería de 1.22\*0.45 metros, 1 portador Camcarrier para recipientes gastronómicos Cambro, 41 contenedores GN Policarbonato, 16 tapas flexibles para contenedor, 1 lavavajillas de capota, 1 mesa de entrada de vajilla, 1 mesa de salida de vajilla, 1 filtro descalcificador de agua, entre otros.

Que de acuerdo con el referido contrato (Punto 3 – Condiciones Particulares), dichos bienes estarían ubicados en Calle Antero Aspíllaga Nº 315, San Isidro, es decir en el domicilio del proveedor que no es la dirección donde se desarrolló el servicio de alimentación prestado a la recurrente, que según el contrato sería en los locales de ésta. Además, la adquisición de dichos bienes fue realizada el 27 de agosto de 2003, no obstante, la modificatoria del contrato de Concesión de alimentación fue efectuada el 12 de setiembre de 2003, es decir días después al acuerdo de la supuesta prestación de servicios de administración del comedor, el cual incluía un equipamiento adicional a los comedores de la recurrente.

Que por lo tanto, de la documentación presentada por el proveedor en virtud al cruce de información llevado a cabo por la Administración, tampoco se evidencia que se haya realizado la prestación del



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

servicio adicional de administración de comedor, por cuanto las actividades descritas por éste y la documentación que la sustenta, corresponderían a labores inherentes y pactadas contractualmente a la prestación del servicio de alimentación.

Que en ese sentido, carece de sustento lo manifestado por la recurrente en relación a que la Administración reconoció la efectiva prestación del servicio, y cabe precisar que el referido reconocimiento se refiere al servicio de alimentación, más no al servicio adicional de administración, cuya fehaciencia no se ha demostrado, por lo que el reparo incide únicamente respecto de este servicio.

Que finalmente cabe acotar, en cuanto a la Resolución Nº 117-1-2000 lo alegado por la recurrente en el sentido que para el reconocimiento del crédito fiscal la Administración habría tomado en cuenta lo formal antes que lo sustancial, que la conclusión arribada respecto del reparo materia de análisis en la presente resolución, se condice con lo establecido en la referida jurisprudencia puesto que en el presente caso se ha verificado que el reparo es consecuencia de la verificación por parte de la Administración de la fehaciencia de la operación, determinándose que la recurrente no presentó la documentación suficiente para acreditar dicho hecho, por lo que la jurisprudencia citada no resulta pertinente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación del Impuesto General a las Ventas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

## **2. SERVICIOS VARIOS NO SUSTENTADOS**

Que la recurrente reitera que la Administración pretende desconocer el crédito fiscal relacionado con asuntos que no han sido materia de una decisión final y que está basando su reparo en el hecho de haber cuestionado el gasto al respecto.

Que agrega que el intento de la Administración de desconocer su derecho al crédito fiscal, no puede surtir efecto legal alguno sin que antes queden firmes los valores, resoluciones y otros actos administrativos que los contienen, sin perjuicio de lo cual se remiten a sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación.

Que en su recurso de reclamación, la recurrente señaló que el volumen de sus operaciones la obligaba a utilizar los servicios de profesionales y técnicos conocedores del rubro para cumplir con las demandas exteriores, tanto en calidad como cantidad, siendo que las operaciones debían ser evaluadas de acuerdo a su verdadero contenido y no según la redacción de la documentación.

Que manifiesta que la Administración pretende desconocer las operaciones debido a que en los contratos se señaló que el comprobante de pago que se obligaron a entregar era un recibo por honorarios cuando la impericia de las normas tributarias para señalar el documento que corresponde emitir en una operación no enerva la verdadera naturaleza de la operación prestada.

Que indica que respecto al grupo de reparos que se basan en el Registro de Contribuyentes (personas naturales sin negocio, baja o suspendido y no hallado o no habido), la Administración no ha señalado la



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

fecha desde que tal condición aparece registrada en la base de datos, y que en la fecha de celebración de los contratos con los proveedores, se encontraban habilitados para realizar operaciones tributarias, siendo que la Administración se encuentra en mejor posición de explicar y detallar el reparo efectuado en función a la base de datos que maneja.

Que aduce que la Administración no realizó el detalle de cada observación y no explicó por qué pretende desconocer el gasto aún cuando contó con la documentación que le permitía corroborar que los proveedores también declararon la prestación de los servicios observados.

Que indica que cada uno de los servicios observados fue prestado a su satisfacción y que el volumen de las operaciones efectuadas por la recurrente la obliga utilizar los servicios para el cumplimiento de sus demandas exteriores, en calidad y cantidad, y le exige la evaluación y revisión constantes de la calidad del proceso y del producto final, por lo que considera que con ello queda demostrada la vinculación.

Que la Administración señala que la recurrente solo presentó contratos y que la materia controvertida radica en establecer si para sustentar la prestación de servicios es suficiente solo la presentación de comprobantes de pago, si el hecho que no se haya indicado en los contratos que se debió entregar los recibos por honorarios permite desconocer las operaciones pactadas y si la Administración debió comunicar la condición de sus proveedores antes de culminada la fiscalización.

Que respecto de sus proveedores, agrega que la recurrente presentó únicamente contratos de asesoría (salvo cuatro casos), facturas, vouchers general de su pago y constancia de depósito de detracción, pero ningún otro documento adicional que acreditara la efectiva prestación de los servicios, siendo que según los contratos, los proveedores se comprometieron a prestarle los servicios a que hacen referencia las facturas observadas, y que dicha documentación por sí sola, no demuestra que los servicios a los que hace referencia, se hayan prestado.

Que indica que la recurrente no presentó documentación adicional que hubiera sido emitida en el transcurso de la prestación de los servicios, como coordinaciones, reportes, entre otros, así como documentación relativa a la revisión de sus procesos y controles de calidad, por lo que no se evidencia la efectiva prestación de los servicios ni su vinculación con la generación de ingresos y el mantenimiento de la fuente.

Que manifiesta que de acuerdo a los Anexos Nº 01 de los Resultados de los Requerimientos Nº 012280000004 y 0122080000123, cumplió con indicar los documentos que fueron exhibidos y/o presentados, dichos resultados se ajustan a lo indicado en la Resolución Nº 0125-4-2001, y que nada impide que el estado y condición de los proveedores haya sido comunicado recién en los valores, pues no estaba obligada a hacerlo antes.

Que de los Anexos Nº 3, 4 y 4.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0015379 a 012-003-0015390 emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, de fojas 7925 a 7931 y 7936 a 7940, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal correspondiente a *servicios varios* ascendente a S/. 626 772,00, al considerar que la recurrente no había sustentado en forma fehaciente y con la documentación pertinente la efectiva prestación de los servicios que evidencien que son gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta. Así, refiere que en la mayoría de adquisiciones de los servicios acotados, los proveedores son personas naturales sin negocio y/o que se encuentran en condición de no habidos y que aún en el supuesto negado de que la recurrente hubiera sustentado documentariamente los servicios recibidos, de acuerdo a los contratos presentados, el proveedor debió emitir recibos por honorarios de acuerdo al Reglamento de Comprobante de Pago, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 18º e inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas; realizó el reparo mencionado.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que asimismo, según se aprecia de los Anexos N° 2, 5 y 5.1 de la Resolución de Determinación N° 022-03-0016360, de fojas 8059 a 8065, 8054 a 8056, la Administración reparó el gasto por concepto de *servicios varios* por el importe de S/. 3 298 798, indicando que la recurrente sólo presentó las facturas, la cancelación y en algunos casos los contratos de locación de servicios de asesoría y no presentó la documentación que evidencie la efectiva prestación de los servicios y que demuestren que son gastos o costos para efecto del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto b) del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000004, notificado el 3 de enero de 2008, de fojas 5057 a 5060, la Administración solicitó a la recurrente que explicara en forma detallada cómo los servicios detallados en el Anexo N° 04, de fojas 5040 a 5044, estaban vinculados a la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente, indicando el nombre y apellidos, número de documento nacional de identidad y el cargo que ocupaban dentro de las empresas de las personas que intervinieron en dichos servicios, tanto de las personas que pertenecen al proveedor, como de las personas que utilizaron dichos servicios.

Que asimismo, solicitó que exhibiera la documentación original que evidenciara la efectiva prestación de los servicios y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente de los servicios de asesoría laboral, asesoría de calidad textil, asesoría logística, asesoría en gestión y planeamiento, asesoría de sistemas de información, asesoría en el área de tintorería, asesoría en el desarrollo del producto, análisis de sistemas, asesoría en el departamento de estampado, asesoría comercial, asesoría legal, asesoría empresarial, asesoría técnica, consultoría en desarrollo organizacional, servicio de control de calidad, elaboración de informes sobre manejo de residuos, consultoría de estructuras de bandas salariales, servicios informáticos, honorarios profesionales en temas legales, comisiones por ventas, consultoría de implantación de dos líneas modulares, usufructo oneroso y asesoría de control de calidad de confecciones. Así también solicitó que detallara cómo se realizó el cálculo y que presentara las facturas emitidas por las ventas que realizó el comisionista que se hubiera utilizado para el cálculo, y, finalmente, solicitó que exhibiera las cuentas que afectaron dichos registros.

Que mediante escrito de fecha 14 de enero de 2008, de fojas 5003 a 5005, la recurrente manifestó que los servicios fueron prestados por profesionales que prestan servicios de consultoría especializada en las diversas áreas de su conocimiento profesional, servicios que tienen una relación directa con la fuente generadora de renta y que mediante su conocimiento y experiencia la ayudaron a lograr sus objetivos empresariales, por lo que dada la cantidad de personal e ingresos que tiene, resulta razonable que utilice servicios de profesionales expertos en las áreas laboral, calidad textil, logística, gestión y planeamiento, tintorería, desarrollo de producto, sistemas, estampado, comercialización, legal y otras ramas especializadas que le permitan cumplir con sus objetivos y con las normas legales que resultan aplicables e indicó adjuntar la documentación solicitada.

Que en el punto 2 del Resultado al Requerimiento N° 0122080000004, notificado el 1 de febrero de 2008, de fojas 5024 a 5026 y 5032, la Administración anotó que la recurrente no presentó documentación fehaciente que evidencie la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente, reparó el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y su incidencia en el Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en virtud del artículo 75° del Código Tributario, mediante Requerimiento N° 0122080000123, notificado el 1 de febrero de 2008, de fojas 2726 a 2728, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones efectuadas en los cierres de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, entre ellos del Requerimiento N° 0122080000004.

Que mediante escrito de fecha 11 de febrero de 2008, de fojas 2720 a 2724, la recurrente manifestó no entender las razones que sustentaban el reparo e indicó que ponía a disposición informes formulados



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

por los profesionales que debido a su confidencialidad y carácter estratégico, no podían ser entregados en copias.

Que en el resultado del anotado requerimiento, notificado el 12 de febrero de 2008, de fojas 2687 a 2694, la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación adicional a la que había presentado con el Requerimiento Nº 0122080000004, por lo que mantuvo los reparos al crédito fiscal, al no demostrar que los gastos por los servicios prestados por Francisco Javier Mundaca Calderón de la Barca (asesoría laboral), Carlos Fernando Farje Tagle (asesoría logística), Jaime Gonzalo Castillo Tejada (asesoría en gestión y planeamiento), Mario Enrique Moscoso Alania (asesoría de sistemas de información), Roxana Hela Jesús Osoreo Plengue (asesoría de calidad textil), César Enrique Grados Ponce (asesoría en el área de tintorería), Silvia Rosario Krohn Huapaya (asesoría en desarrollo del producto), Rudy Becerra Tamayo (análisis de sistemas), Diego Leonardo Bulos Sejuro (asesoría en el Departamento de Estampado), José Alberto Neira de los Ríos (servicio de asesoría comercial), Edgardo Gabriel Carvallo Munar (asesoría empresarial), René Leonardo Macetas Vilca (asesoría técnica), Data General Corporación E.I.R.L. (servicios informáticos), Cottons Jaimes S.A.C. (usufructo oneroso y trabajos pre-operativos mes de abril), Texagency S.A.C. (servicio de control de calidad), Lurdes Elizabeth Madrid Rodríguez (asesoría de calidad textil), Consultores Técnicos Ingenieros S.R.L. (elaboración de informes sobre manejo de residuos), Thimble Sourcing S.A.C.<sup>21</sup> (comisión por venta), Conceptos del Perú S.A.C. (servicio de consultoría para implantación de dos líneas modulares) y Lolek S.A.C. (asesoría en control de calidad de confecciones), tuvieran vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente productora para efecto del Impuesto a la Renta.

Que mediante Anexo 1 al Requerimiento Nº 0122080001384, de foja 6237, la Administración comunicó a la recurrente que producto de la fiscalización del Impuesto General a las Ventas se determinaron reparos no sustentados con incidencia en el Impuesto a la Renta, los mismos que fueron comunicados y detallados en el Requerimiento Nº 0122080000123 y sus anexos, por lo que le requirió que sustentara fehacientemente la vinculación de los gastos por viajes al exterior y servicio de alojamiento según Anexo Nº 5 con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que mediante escrito de 29 de agosto de 2008, de foja 6228, la recurrente señaló que toda la información solicitada que sustenta la vinculación de los gastos cuestionados con la generación de renta fue presentada al auditor para efectos de la fiscalización realizada por concepto del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2006.

Que en el resultado del citado Requerimiento Nº 0122080001384, de foja 6219, se mantuvo el reparo al gasto por concepto de viajes al exterior y servicio de alojamiento, al no aportar la recurrente, documentación adicional que demostrara la vinculación con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que de conformidad con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, mencionado en el punto anterior, 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.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356, precisó que para efectos de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refería el artículo 37º de la Ley, estos debían ser normales para la actividad que generara la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

<sup>21</sup> Si bien la Administración hace referencia a "Thimble Sourcing S.A.C.", de fojas 3910 y 3911 se aprecia que la Empresa es "thimble ls Knds Trading Company S.A.C"



# *Tribunal Fiscal*

N° 20790-1-2012

Que la norma citada recoge 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 en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07707-4-2004, 08318-3-2004 y 00692-5-2005, entre otras, se ha dejado establecido que para que el gasto sea necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que para la evaluación de dicha la relación de causalidad y de los criterios anotados en el considerando precedente, es preciso verificar la información y documentación que sustentan los gastos que fueron materia de deducción.

Que en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03899-1-2012, 02289-4-2003, 06276-4-2002 y 00120-5-2002, entre otras, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, asimismo, si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso para evaluar la efectiva realización de las operaciones sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente.

Que por otro lado el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, aplicable a los períodos acotados, establece que sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que de acuerdo a lo previsto en el artículo 44° de la referida Ley del Impuesto General a las Ventas, el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión, no teniendo derecho al crédito fiscal el que recibe el comprobante de pago.

Que conforme a las normas glosadas se concluye que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, criterio que ha sido recogido, entre otras por las Resoluciones N° 00120-5-2002, 01923-4-2004, 01807-4-2004, 57-3-2000, 01218-5-2002 y 01145-1-2005.

Que asimismo, este Tribunal mediante la Resolución N° 01759-5-2003 de 28 de marzo de 2003, publicada el 5 de junio de 2003 como precedente de observancia obligatoria, ha dejado establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) una de las partes



## *Tribunal Fiscal*

N° 20790-1-2012

(vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) el objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 06276-4-2002 se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o su registro contable, mientras que mediante Resolución N° 06368-1-2003 se ha dispuesto que para que la Administración demuestre que una operación es no real o inexistente, debe investigar todas las circunstancias del caso, actuar los medios probatorios pertinentes y sus sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, y valorarlos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario.

Que en el caso de autos, se aprecia que la recurrente, a afecto de sustentar el reparo efectuado por la Administración, presentó copia de los contratos de locación de servicios con los proveedores Francisco Javier Mundaca Calderón de la Barca (asesoría laboral), Carlos Fernando Farje Tagle (asesoría logística), Jaime Gonzalo Castillo Tejada (asesoría en gestión y planeamiento), Mario Enrique Moscoso Alania (asesoría de sistemas de información), César Enrique Grados Ponce (asesoría en el área de tintorería), Silvia Rosario Krohn Huapaya (asesoría en desarrollo del producto), Rudy Becerra Tamayo (análisis de sistemas), Diego Leonardo Bulos Sejuro (asesoría en el Departamento de Estampado), José Alberto Neira de los Ríos (servicio de asesoría comercial), Edgardo Gabriel Carballo Munar (asesoría empresarial), René Leonardo Macetas Vilca (asesoría técnica), Data General Corporación E.I.R.L. (servicios informáticos), Cottons Jaimes S.A.C. (usufructo oneroso y trabajos pre-operativos mes de abril), Texagency S.A.C. (servicio de control de calidad), Conceptos del Perú S.A.C. (servicio de consultoría para implantación de dos líneas modulares) y Lolek S.A.C., de fojas 2714 a 2718, 2729 a 2732, 2736 a 2751 y 2763 a 2813. Asimismo, presentó sus estados de cuenta en dólares del Banco de Crédito, copias de facturas emitidas por dichos proveedores, así como los comprobantes emitidos por los proveedores Roxana Hela Jesús Osoreo Plengue (asesoría de calidad textil), Lurdes Elizabeth Madrid Rodríguez (asesoría de calidad textil), Consultores Técnicos Ingenieros S.R.L. (elaboración de informes sobre manejo de residuos), Thimble Sourcing S.A.C. (comisión por venta). También presentó reportes de vouchers generales contables, constancias de depósito del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias Decreto Legislativo N° 940, de fojas 3748 a 3990, 4056 a 4635.

Que de la revisión de los contratos de locación de servicios suscritos con Francisco Javier Mundaca Calderón de la Barca, Carlos Fernando Farje Tagle, Jaime Gonzalo Castillo Tejada, Mario Enrique Moscoso Alania, César Enrique Grados Ponce, Silvia Rosario Krohn Huapaya, Rudy Becerra Tamayo, Diego Leonardo Bulos Sejuro, José Alberto Neira de los Ríos, Edgardo Gabriel Carballo Munar, René Leonardo Macetas Vilca y Lolek S.A.C., se aprecia que el objeto de los mismos, era contratar los servicios de asesoría antes mencionados en los rubros de las especialidades de cada proveedor, siendo que de la cláusula CUARTA se aprecia que cada locador (proveedor) se comprometió expresamente a que una vez vencido el plazo de los contratos o resueltos los mismos, de ser el caso, debía poner a disposición de la comitente (la recurrente) toda la correspondencia, registros y otros documentos proporcionados por ésta o elaborados por el locador en relación con el desempeño de los servicios materia del contrato, sin limitación ni restricción alguna, cuyo incumplimiento facultaba a la recurrente a la retención de los honorarios pendientes de pago.

Que no obstante, de la revisión de toda la documentación presentada por la recurrente y la que obra en autos, no se aprecia documento alguno que demostrara que efectivamente los servicios pactados en los citados contratos, hubieran sido prestados por los supuestos proveedores antes aludidos, tales como cartas, correos, registros u otros documentos proporcionados por la recurrente o informes elaborados por el locador en los que se plasmen los servicios o parte de ellos que habrían sido materia del contrato;





## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

tampoco se aprecian los medios físicos de control o cargos con que la recurrente habría entregado información o documentación a los locadores o mediante los cuales se haya dejado constancia de su devolución.

Que habida cuenta de ello, no se encuentra acreditado por parte de la recurrente la realización efectiva de los servicios contenidos en los comprobantes acotados respecto de los proveedores Francisco Javier Mundaca Calderón de la Barca, Carlos Fernando Farje Tagle, Jaime Gonzalo Castillo Tejada, Mario Enrique Moscoso Alania, César Enrique Grados Ponce, Silvia Rosario Krohn Huapaya, Rudy Becerra Tamayo, Diego Leonardo Bulos Sejuro, José Alberto Neira de los Ríos, Edgardo Gabriel Carvallo Munar, René Leonardo Macetas Vilca y Lolek S.A., por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, en relación a los servicios que habrían sido prestados por Roxana Hela Jesús Osoreo Plengue (asesoría de calidad textil), de fojas 4447 a 4450, Lurdes Elizabeth Madrid Rodríguez (asesoría de calidad textil), de fojas 4606 a 4609, Consultores Técnicos Ingenieros S.R.L. (elaboración de informes sobre manejo de residuos), de fojas 3937 a 3940, y Thimble Sourcing S.A.C. (comisión por venta), de fojas 3856 a 3911, se aprecia de autos que la recurrente no presentó contratos, sino únicamente los comprobantes emitidos por éstos y los vouchers contables y ninguna documentación adicional, los que por sí solos no acreditan que se hubiesen prestado los servicios efectivamente. Al respecto, cabe acotar que considerando los servicios contenidos en los comprobantes de pago, la recurrente pudo haber presentado informes a efectos de acreditar los servicios de asesoría y de comisión por venta, así como correos, correspondencia, reportes del servicio o de las ventas, entre otros; asimismo en cuanto al servicio prestado por el proveedor Consultores Técnicos Ingenieros S.R.L., dado que éste habría consistido en la elaboración de informes sobre manejo de residuos, debió haber presentado o exhibido dichos informes, correspondencias, cargos, etc. que den fe de que efectivamente se prestaron, de lo que no existe constancia en autos que ello haya ocurrido. En tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación a los proveedores Data General Corporación E.I.R.L., Texagency S.A.C. y Conceptos del Perú S.A.C., de los contratos celebrados la recurrente, de fojas 2743 a 2746, 2747 a 2751 y 2729 a 2732, se aprecia que dichas empresas se obligaron a prestar a favor de la recurrente servicios profesionales informáticos para el diseño de un sistema de gestión empresarial, adecuado en cuanto a equipos y aplicaciones informáticas, servicios para el control de calidad, desarrollo y promoción y servicios de consultoría, respectivamente, observándose en autos que no existe documentación adicional alguna, independientemente de facturas y vouchers contables, que acrediten que los mencionados servicios se hubieran realizado, como informes, proyectos de los sistemas a diseñar, correspondencias sobre las coordinaciones del trabajo, entre otros, por lo que cabe concluir que al no encontrarse debidamente sustentados no acreditan la prestación de los servicios. Asimismo, debe precisarse que si bien se advierte en el caso de Conceptos del Perú S.A.C., una carta emitida por aquella en el que detalla el servicio y un documento denominado *cronograma de segunda línea modular*, no existe fehaciencia de que dichos servicios se hubieran prestado, puesto que no existen constancias de las entrevistas, de las evaluaciones a los operarios preseleccionados, ni informes que acrediten la asistencia técnica que se menciona en la misma, por lo que según el criterio indicado en los considerandos precedentes, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en el caso del reparo sobre los servicios prestados por Cottons Jaimes S.A.C., se tiene en autos que la recurrente únicamente presentó, al igual que en los casos anteriores, un *contrato de usufructo oneroso de planta de confección textil* de fecha 4 de mayo de 2006 de fojas 2738 a 2742 – cuyo objeto era constituir un usufructo oneroso por parte de la citada empresa a favor de la recurrente sobre la Planta de confecciones, que incluía todo el equipamiento, maquinaria, repuestos y accesorios detallados en anexo adjunto, el documento denominado *Primer Acuerdo modificadorio al contrato de usufructo oneroso de planta de confección textil* de 6 de mayo de 2006, de fojas 2736 y 2737, comprobantes de pago y vouchers contables, todo lo cual tampoco acredita la prestación efectiva del servicio, siendo que para tal



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

efecto pudo haber presentado documentos como el cargo de la entrega de la planta de confección textil, de las instalaciones, equipos de cómputo, equipos de oficina y el conjunto de maquinarias, repuestos y accesorios necesarios para su funcionamiento, reportes de producción, mantenimiento, etc. que acrediten el uso de los bienes dados en usufructo, entre otros; por lo cual, en este extremo también procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en ese sentido, lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración pretende desconocer el crédito fiscal relacionado con asuntos que no han sido materia de una decisión final y que el reparo está basado en el hecho de haber cuestionado el gasto, carece de sustento, puesto que como se ha indicado de acuerdo a lo establecido en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, siendo que en el presente caso, al no haberse acreditado la realización del gasto efectivamente, se ha desconocido su deducción para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y por tanto no constituye crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas.

Que cabe agregar que si bien la recurrente alega que por el volumen de sus operaciones se encuentra obligada a utilizar los servicios antes referidos, cabe indicar que a efecto de deducir dichos servicios como gasto para efecto del Impuesto a la Renta y crédito fiscal, la recurrente debía acreditar fehacientemente que los servicios fueron prestados. Por ello, lo alegado por la recurrente respecto a que no se debió considerar únicamente la redacción de los contratos, carece de objeto, puesto que conforme se ha verificado en esta instancia, el motivo del reparo no se basa en que los servicios contenidos en los contratos se llevaron de manera distinta a como fueron pactados, sino porque la recurrente no presentó documentación alguna además de los referidos contratos, facturas y vouchers contables que permitiera corroborar la fehaciencia de los servicios, por lo cual carece de sustento lo indicado por la recurrente en el sentido de que la impericia para precisar el comprobante de pago que correspondía emitir en una operación (recibos por honorarios profesionales y no facturas), no enerva la verdadera operación prestada, dado que, como se ha indicado, ello no fue el motivo determinante del reparo materia de análisis.

Que asimismo, debe precisarse que el reparo analizado no se fundamenta únicamente en la condición de no hallado o no habido que habrían tenido los supuestos proveedores de servicios, sino que tal circunstancias sumadas a la falta de sustentación probatoria de la recurrente, en conjunto conllevó a la determinación del reparo materia de análisis.

Que en relación a lo indicado por la recurrente acerca que la Administración no explicó por qué pretende desconocer el gasto aún cuando contó con la documentación que le permitía corroborar que los proveedores también declararon la prestación de los servicios observados, debe observarse que conforme consta en el Resultado de los Requerimientos Nº 0122080000004 y 0122080000123, al no presentar la recurrente documentación fehaciente que evidencie la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente, se reparó el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y su incidencia en el Impuesto a la Renta; asimismo, el hecho que la Administración pudiera tener las declaraciones que en su oportunidad hubieren presentado los supuestos proveedores de los servicios observados, no acredita la prestación efectiva del servicio, por lo que no proceden los referidos alegatos.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación del Impuesto General a las Ventas, lo que no vulnera el derecho



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

### **3. DEPRECIACIÓN DE ACTIVO FIJO NO SUSTENTADO (ELECTRODOMÉSTICOS)**

Que la recurrente indica que la Administración ha reparado el crédito fiscal utilizado relacionado con los activos fijos (electrodomésticos) que a su criterio no han sido sustentados, a pesar que ha acreditado que dichos activos se destruyeron durante un sismo, siendo que la Administración pretende desconocer los efectos legales de la adquisición de los mismos.

Que señala que al desconocerse la pérdida de los bienes se está cuestionando la validez del Informe N° 09876, siendo que la Administración ha podido acceder a otras fuentes de información para acreditar lo ocurrido y lo manifestado por su parte.

Que alega que puso a disposición de la Administración la documentación que sustenta el ingreso del producto (guías de remisión) a sus instalaciones y los partes que sustentan las averías y daños sufridos en las instalaciones de la empresa, comprobados por el personal de la empresa, a quienes la Administración pudo haber tomado manifestaciones.

Que aduce que el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta carece de sustento porque pretenden aplicar los efectos del Impuesto General a las Ventas también para el Impuesto a la Renta, explicando que no existe norma que señale que cuando debe reintegrarse el crédito fiscal por siniestros, se pierda el costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Asimismo, indica que los auditores no cuestionaron la realidad de la operación ni la necesidad del gasto y por el contrario verificaron los traslados con las guías de remisión emitidas por los proveedores y que dicho reparo vulnera su derecho de defensa toda vez que los auditores no cuestionaron la depreciación del bien ni su pérdida.

Que la recurrente reitera que la Administración pretende desconocer el crédito fiscal relacionado con asuntos que no han sido materia de una decisión final y que está basando su reparo en el hecho de haber cuestionado el gasto al respecto.

Que la Administración indica que el Informe N° 09876 de agosto de 2007 no contiene fecha sino solo el mes, así como una firma y un número de DNI pero no el nombre de la persona que lo elaboró, ni un número de registro que permita establecer si fue realizada por un profesional especializado en una compañía de seguros, ni sellos que permitan corroborar su entrega, lo que no acredita que haya sido elaborada por una compañía de seguros.

Que agrega que de acuerdo al acta de inspección de activos fijos realizada el 17 de enero de 2008, no se encontraron en el domicilio fiscal de la recurrente dos televisores LCD marca SONY correspondiente a las Facturas N° 056-0035856 y 0056-0035857, de fojas 3731 y 3732.

Que manifiesta que no presentó documentación que acredite que la destrucción de los referidos televisores haya ocurrido el 15 de agosto de 2007, ni el documento policial relacionado con dicha destrucción.

Que sustenta el reparo en cuanto a su incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que la recurrente no acreditó que los televisores se destruyeron por el sismo del 15 de agosto de 2007 por lo que no procede su deducción de acuerdo a lo establecido en el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no resultaba

 83



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

necesario solicitar a la recurrente sustentar la depreciación de los bienes, y el reparo al crédito fiscal se sustenta en el inciso a) del artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que a través de los Anexos Nº 4 y 4.1 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0015379 a 012-003-0015390 emitidas por el Impuesto General a las Ventas del periodo de enero a diciembre de 2006, de fojas 7895 a 7905 y 7922 a 7925, 7936 y 7947, la Administración determinó que la recurrente debía reintegrar el crédito fiscal de la adquisición de bienes por la suma de S/. 3 832,00 al no haber sustentado que su desaparición, destrucción o pérdida se produjeron por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.

Que asimismo, según los Anexos Nº 2, 5 y 5.1 de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0016360, de fojas 8053, 8054, 8060 y 8065, la Administración repara el gasto por concepto de depreciación del ejercicio 2006 por el importe de S/. 1 176,00 debido a la falta de sustentación de la pérdida de los activos fijos registrados.

Que la base legal en que fundamenta sus reparos se encuentra contenida en el artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, artículo 6° del Reglamento de la citada Ley y el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto c) del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080000004, de foja 5056, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con documentación fehaciente, el uso dado a la adquisición de artefactos eléctricos detallados en el Anexo Nº 5 del referido requerimiento, indicando su vinculación con la generación ingresos y/o mantenimiento de la fuente. Asimismo, le solicitó que sustentara con documentación fehaciente de corresponder el retiro de los bienes de la empresa y demostrara quienes fueron los beneficiarios. En caso se hubiere realizado un sorteo público exhibir las autorizaciones con las entidades correspondientes y los comprobantes de pago por el retiro de bienes efectuados.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 14 de enero de 2008, de foja 5004, en el que señala el uso que le dio a los bienes observados, dentro ellos, el de 2 televisores, que según su afirmación, fueron utilizados para el comedor de los trabajadores. Añadió que en el caso de algunos de los bienes adquiridos, éstos sufrieron daños y/o se destruyeron a raíz del terremoto ocurrido en el mes de agosto del año 2007 en la ciudad de Lima, lo cual según su apreciación estaría sustentado con un Informe.

Que en el resultado del citado requerimiento, de foja 5024, la Administración señaló que de los bienes observados, la recurrente no sustentó la existencia de 2 televisores LCD de marca Sony adquiridos con los Facturas Nº 0056-0000035856 y 0056-0000035857, por cuanto del acta de inspección realizada el 17 de enero de 2008, se comprobó que dichos bienes no se encontraban en el local de la empresa. Agrega que el Informe Nº 09876 presentado por la recurrente no evidencia que tales bienes fueron dañados e inutilizados en el sismo acaecido el 15 de agosto de 2007, de fojas 2735.

Que en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 0122080000123, de fojas 2725 y 2728, comunicó a la recurrente la observación efectuada a efectos que sustentara por escrito y con documentación fehaciente la pérdida de los televisores adquiridos.

Que en dicho requerimiento, indicó también que la observación efectuada tiene incidencia en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2006. Es así que mediante los Anexos Nº 1 y 4 del Requerimiento Nº 0122080001384, de fojas 6230 y 6237, la Administración requirió a la recurrente que sustentara el cargo por depreciación de los bienes observados y conformados por 2 televisores en la suma de S/. 1 176,00 a fin que acreditara su vinculación con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que la recurrente en sus escritos de fecha 11 de febrero y 29 de agosto de 2008 en respuesta a los Requerimientos N° 0122080000123 y 0122080001384, respectivamente, de fojas 2722 y 6228, aduce que ha presentado la documentación que sustenta la adquisición de los bienes observados, así como el motivo su pérdida, pues dicha información fue presentada en respuesta a los requerimientos emitidos con el propósito de que se sustente el crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas utilizado.

Que la Administración en los resultados de los mencionados requerimientos, de fojas 2687 y 6219, mantuvo los reparos consistentes en el reintegro al crédito fiscal y el cargo a gasto por el concepto de depreciación, al no aportar la recurrente, documentación adicional que demostrara la pérdida de los bienes observados y su vinculación con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que la materia de controversia en el presente caso consiste en determinar si procede el reintegro al crédito fiscal por la pérdida de bienes no sustentada así con su correspondiente depreciación.

Que el tercer párrafo del artículo 22° de la referida Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo.

Que el quinto párrafo del citado artículo, dispone que se excluyen de la obligación del reintegro: La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, por la venta de los bienes del activo fijo que estén totalmente depreciados, y por las mermas y desmedros debidamente acreditados.

Que asimismo, la citada norma precisa que para efecto de lo dispuesto en el quinto párrafo antes mencionados, se debe tener en cuenta lo establecido en el Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas y en las normas del Impuesto a la Renta, precisando además que el reintegro al que se hace referencia, se sujetará a las normas que señale el reglamento.

Que al respecto, el numeral 4 del artículo 2° del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, ha establecido que la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período.

Que por otro lado, el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, para establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por ley.

Que el inciso d) del citado artículo, establecía que eran deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resultaran cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se hubiese probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acreditara que era inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que a efectos de sustentar la adquisición de los bienes observados consistente en 2 televisores de marca Sony, la recurrente presenta copia de las Facturas N° 056-0035856 y 056-0035857 emitidas el día 29 de mayo de 2006 por Importaciones Hiraoka SAC por la adquisición de 2 televisores LCD de marca Sony, de fojas 3731 y 3732, Voucher General de los asientos de compras N° 002109 y 002110, de fojas 3734 y



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

3735, en el que se refleja el registro contable de la adquisición de los bienes observados y calificados como activo fijo y el Voucher General del asiento de Bancos N° 000176, de foja 3733, donde se observa el registro contable del pago de las referidas facturas.

Que en autos también obra el Acta de Inspección del Activo Fijo emitida por la Administración el día 17 de enero de 2008 de foja 5034, en la que se dejó constancia que no se encontró en el domicilio fiscal de la recurrente 2 televisores LCD de marca Sony considerados como activo fijo por la recurrente.

Que asimismo, para sustentar la ausencia de los televisores de marca Sony en la empresa, la recurrente presentó copia del Informe N° 09876 emitido para comunicar de los daños producidos en planta por el sismo del 15 de agosto de 2007, de foja 2735, del cual se aprecia que dentro de los daños constatados se encuentra el daño sufrido por 2 televisores LCD, que según se referencia se encontraban ubicados en el comedor de los empleados y en el comedor de la gerencia. De dicho documento, no se observa quién fue el responsable de su emisión, así como tampoco existe algún registro que permita establecer si fue realizado por algún profesional especializado de una compañía de seguros.

Que de la documentación analizada, no se aprecia que la recurrente haya sustentado la desaparición o destrucción de los bienes acotados, por cuanto el Informe presentado por sí solo no acredita la desaparición, destrucción o pérdida de los bienes considerados como activo fijo de acuerdo con la normatividad del Impuesto General a las Ventas aplicable al caso materia de autos, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, dado que en el presente caso no se ha acreditado que los referidos televisores estuvieran en la empresa y por tanto se encontraran vinculados con el mantenimiento de la fuente productora de renta y/o en la producción de rentas gravadas, el cargo a resultados por concepto de depreciación no se ajusta a Ley, por lo que procede mantener el citado reparo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración pudo acceder a otras fuentes de información para acreditar lo ocurrido carece de sustento, por cuanto es ella quien debe acreditar con la documentación señalada en el artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la destrucción o pérdida de los bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debiendo precisarse que de acuerdo a lo anteriormente señalado el informe presentado no acredita la destrucción de los bienes.

Que es preciso anotar que no existió vulneración del derecho defensa de la recurrente, tal como lo alega, puesto que a través del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122080000004, la Administración le solicitó de manera expresa que sustentara con documentación fehaciente, no solo la adquisición de dichos bienes, sino también su uso y vinculación con la generación ingresos y/o mantenimiento de la fuente, así como que acreditara con documentación fehaciente de corresponder el retiro de los bienes de la empresa y demostrara quienes fueron los beneficiarios.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación del Impuesto General a las Ventas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

## **4. GASTOS DE VIAJE AL EXTERIOR Y SERVICIO DE ALOJAMIENTO EN EL PAÍS NO SUSTENTADO**

Que la recurrente sostiene en cuanto al presente reparo, que puso a disposición de la Administración la documentación que acredita los viajes realizados, la que otorga indicios razonables del propósito del viaje, el cual se efectuó para concretar relaciones comerciales. Además, manifiesta que los viajes son parte componente del negocio, por lo que el sustento requerido por la Administración como correos electrónicos y comunicaciones sustentatorias del viaje, conllevaría a tener un almacén de documentos frente a la eventualidad de reparos sobre viajes, por lo que en virtud de las Resoluciones N° 1015-4-99, 5732-1-2005 y 6368-1-2003, se debe efectuar una valoración de los medios probatorios en forma conjunta y con apreciación razonable.

Que la Administración indica que la recurrente no presentó documentación que acreditara la necesidad del viaje y sobre todo cuáles fueron las actividades que se realizaron en los lugares pertinentes, que se hubiera emitido con ocasión de los viajes realizados, tales como documentos que explicaran cuáles eran los objetivos que alcanzaría la empresa con los viajes realizados, reportes, correos electrónicos, informes, cuadros estadísticos, análisis de costo beneficio, ventajas y desventajas de los mismos, ganancias que se obtendrían con éstos, condiciones para visitar a determinados clientes, los productos que se exhibieron o cuáles fueron los productos cuyas ventas aumentaron como resultados de los viajes efectuados.

Que en los Anexos N° 4 y 4.1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015379 a 012-003-0015390, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, de fojas 7919 a 7922, 7895 a 7905, 7936 y 7947, la Administración determinó reparo al crédito fiscal por gastos de viaje al exterior y servicio de alojamiento en el país por suma de S/. 27 406,00, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que se aprecia de los Anexos 2, 5 y 5.1 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0016360, de fojas 8052, 8053, 8060 y 8063, que la Administración reparó el importe de S/. 144 240,00, por concepto de gastos de viaje al exterior y servicios de alojamiento, al indicar que la recurrente no sustentó la vinculación de dichos gastos con la generación de renta, conforme a lo establecido en el inciso r) del artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto E del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000004, de foja 5056, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los gastos por viajes al exterior y servicios de alojamiento detallados en el Anexo N° 07 del citado requerimiento, de fojas 5036 y 5037, debiendo indicar por escrito por cada viaje efectuado la relación de causalidad respecto al mantenimiento de la fuente o generación de ingresos, exhibir documentación original que evidencie lo manifestado en su escrito, respecto al alojamiento indicar el nombre de los beneficiarios, el motivo que originó dicho gasto y su vinculación con la generación de renta.

Que la recurrente mediante escrito de fecha 14 de enero de 2008, de fojas 5003 a 5005, señaló que los gastos de viaje de ciertos empleados estaban relacionados con las actividades de producción y/o comercio de los productos que confecciona y comercializa, por ser una práctica común en la industria de las confecciones las visitas a los clientes para efectos de mostrar nuevos productos, discutir aspectos relacionados con la entrega de los pedidos ya colocados o asistir a eventos organizados por dichos clientes, quienes se encuentran fuera del territorio nacional, por lo que resultaba necesario viajar al extranjero para asistir a los eventos o reuniones solicitadas, para tal efecto presenta listados donde consigna el motivo del viaje, el detalle de las personas que realizaron el viaje y los nombres de las empresas visitadas, boletos de pasaje aéreo, facturas de hoteles entre otros, de fojas 3552 a 3556.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 al resultado del Requerimiento N° 0122080000004, de fojas 5023 y 5024, la Administración dejó constancia que la recurrente solo presentó copias de los boletos de pasaje aéreo, gastos de alojamiento y consumos en el exterior, sin presentar documentación adicional que



## *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

sustentara el gasto, por lo que mantuvo el reparo conforme se detalla en el Anexo N° 05 de dicho resultado de requerimiento, de fojas 5013 y 5014.

Que en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122080000123, de fojas 2725 y 2726, comunicó a la recurrente la observación efectuada a efectos que sustentara por escrito y con documentación fehaciente los viajes al exterior y servicio de alojamiento.

Que en dicho requerimiento, también se indicó que la observación efectuada tenía incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006. Es así que mediante los Anexos 1 y 5 del Requerimiento N° 0122080001384, de fojas 6229 y 6237, la Administración requirió a la recurrente que sustentara los viajes al exterior y servicio de alojamiento.

Que en sus escritos de fechas 11 de febrero y 29 de agosto de 2008 la recurrente dio respuesta a los Requerimientos N° 0122080000123 y 0122080001384, respectivamente, de fojas 2721, 2722 y 6228, y señaló que el reparo es inaceptable si se compara el nivel de gastos de viaje en relación a sus ventas, resultan mínimos. Manifiesta que la mayoría sus ventas son realizadas en el extranjero y que debe realizar visitas a sus clientes como parte de un programa necesario en su empresa toda vez que la competencia es cada vez más fuerte y requiere que constantemente sus técnicos y asesores realicen viajes al extranjero para lograr que los clientes coloquen sus pedidos con ella.

Que la Administración en el resultado de los citados requerimientos, notificados el 22 de febrero y 5 de setiembre de 2008, de fojas 2686, 2687, 6219 y 6220, mantuvo el reparo al crédito fiscal y el cargo a resultados, con excepción de los gastos de viaje de Mario Moscoso y Jaime Castillo al Brasil al haber exhibido la recurrente el contrato de adquisición e implementación de software, al considerar que la recurrente no presentó documentación adicional a fin de sustentar de acuerdo a ley los viajes al exterior y servicio de alojamiento. En ese sentido el reparo al crédito fiscal y al gasto para efecto del Impuesto a la Renta por dicho concepto ascienden a las sumas de S/. 27 406,00 y S/. 144 240,00, respectivamente.

Que de acuerdo con el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 21° del Reglamento de la anotada Ley, para efecto de la deducción por gastos de viaje a que se refiere el inciso r) del artículo 37° de la Ley, el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se trate de viajes al exterior, y que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y alimentación.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como 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, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparados por no cumplir el principio de causalidad.

Que como se aprecia, para que los gastos de viaje –pasajes, viáticos y alojamiento- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente





# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

acreditados con la documentación pertinente, que para el caso de viajes al exterior se debe proporcionar evidencias de los contactos previos al viaje, comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia a eventos, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre la participación y asistencia de personal a nombre de la recurrente, como podrían ser material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado, criterio que ha sido recogido en la Resolución N° 13136-8-2010.

Que por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos del Anexo N° 01 al resultado del Requerimiento N° 0122080000123, de fojas 2686 y 2687, así como los Anexos 4.1 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015379 a 012-003-0015390 de fojas 7895 7905, 7919 a 7922 7941 y 7947 y Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 01220800001384 y Anexos 2, 5 y 5.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016360, de fojas 8052, 8053, 8063 y 8065, se observa que la Administración reparó el gasto para efecto del Impuesto a la Renta por los gastos de viaje y servicios de alojamiento por un importe de S/. 144 239,86 y crédito fiscal por el importe de S/. 27 406,00 relacionado con desembolsos por pasajes, viáticos y otros.

Que de la revisión de los listados presentados por la recurrente de fojas 3552 a 3556, se aprecia los nombres de Erika Wicht, Diego Bulos, Silvia Krhon, Carlos Farje, Carolina Jurado, Ángela Majluf, Giovana Castillo, Karin Spitzer, Enrique Majluf, Luis Majluf, Alberto Majluf, Annette Paredes, Jose Neira, Andrea Arenas, Jaime Valentin, Patricia Andrade y Mario Moscoso, que serían empleados de la recurrente y que habrían realizado viajes con destino a las ciudades de Miami, New York, Bogota, España, y Piura, a fin de contactar con los clientes Liz Claiborne Inc, Chicos Fac Polo Niños, Ax, y Textil Piura, señalando solo en algunos caso el motivo del viaje "Estampados", "Feria Textil" y "Producción".

Que además la recurrente presentó los boletos de pasaje aéreo de las personas que se detallan en los listados antes mencionados, de fojas 3240 a 3640, y de las facturas que acreditan los consumos y gastos por alojamiento, así como material de un evento de la industria textil de foja 3436 donde no se identifica la participación de las personas que fueron detalladas en los listados proporcionados por la recurrente.

Que en tal sentido, el hecho que la recurrente haya presentado boletos de pasajes aéreos y facturas de gastos de alojamiento y consumos, así como material de evento donde no se identifica la participación de los supuestos empleados de la recurrente, no acredita por si solo la relación de causalidad entre los gastos reparados y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por cuanto no se proporcionó documentación adicional que evidencie los contactos previos al viaje, ni se adjuntaron las comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente a sus clientes o entidades convocantes, cartas o correos electrónicos, ni comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia de sus representantes ante sus clientes o asistencia a diferentes eventos, ni otro documento adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre que tales personas en nombre de la recurrente, visitaron a sus clientes o asistieron a diferentes eventos vinculados con la industria textil, como podrían ser cronogramas de trabajo, material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado en el ejercicio acotado ni adjuntó información específica de las personas o representantes de las empresas con las que se hicieron los contactos comerciales a los que se alude, que resultaban necesarios para acreditar la causalidad del gasto de conformidad con el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y al crédito fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18° de la Ley del Impuesto



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

General a las Ventas, el criterio jurisprudencial antes detallado, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1015-4-99, invocada por la recurrente, debe indicarse que en ella se señaló que resultaba importante justificar la naturaleza de las relaciones comerciales en el lugar de destino de los viajes, no siendo indispensable sustentar cada una de las actividades realizadas, sino bastando la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino; sin embargo, en el presente caso no obran en autos las pruebas que acrediten de manera fehaciente los argumentos de la recurrente, ni la presencia de los elementos a que alude la mencionada resolución; no resultando por tanto de aplicación en el caso materia de grado.

Que asimismo, las Resoluciones Nº 5732-1-2005 y 6368-1-2003, invocadas por la recurrente no resultan aplicables al presente caso, por cuanto versan sobre operaciones no reales, situación distinta a la que se presenta en el presente análisis.

## **5. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO A DICIEMBRE DE 2006**

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha motivado debidamente su decisión, que se limita a considerar como ciertos hechos que han sido cuestionados por su parte y que únicamente en el caso de quedar firmes podrían surtir efectos legales, remitiéndose en lo demás a sus argumentos referidos en su reclamación.

Que en su recurso de reclamación indicó que para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, determinó el coeficiente como resultado de los factores del año 2004, por lo cual, en la medida que la Administración varió el coeficiente aplicado como consecuencia de una nueva determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y dado que está impugnando dicha determinación, que el pronunciamiento final del referido procedimiento servirá como respaldo para la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del año 2006.

Que considera que pretender el cobro de un interés sobre un hecho subsumido es contrario a la intención del legislador, toda vez que ya se configuró el hecho principal y que la norma establece que el cálculo del coeficiente se efectúa sobre la base del tributo calculado y no sobre el que debió calcularse, aunque el tributo calculado fuese incorrecto.

Que la Administración sostiene que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016361 a 012-003-0016372, fueron giradas al detectarse omisión parcial en la declaración y cancelación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, determinándose variaciones en los coeficientes de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, según la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008775 del ejercicio 2004 y los resultados del Requerimiento Nº 0122080001384, por lo que al haberse confirmado los reparos a la determinación de dicho impuesto, corresponde mantener los reparos por intereses de los referidos pagos.

Que según consta en los Anexos Nº 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016361 a 012-003-0016372, de fojas 8090 y 8091, dichos valores fueron emitidos al haber detectado la Administración, omisión parcial en la declaración y pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, al haberse determinado variaciones en los coeficientes de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2005, según la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008775 del periodo 2004 y los Resultados del Requerimiento Nº 0122080001384, al amparo del artículo 34º del Código Tributario, artículos 3 y 85º de la Ley del Impuesto a la Renta y 54º del Reglamento de la misma Ley. Asimismo, del Anexo Nº 02, se desprende que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016363 a 012-003-0016372, de fojas 8092 a 8101, fueron giradas de acuerdo a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, presentada por la recurrente con Formulario Virtual PDT 656 Nº 100254993.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que conformidad con el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales fijadas sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el citado artículo precisa que para efecto del cálculo de los pagos a cuenta, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de dicha norma.

Que según el artículo 34° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, según texto vigente antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 969, el interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

Que el referido artículo fue modificado por el Decreto Legislativo N° 969, según el cual el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que de autos se tiene que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016361 y 012-003-0016362, de fojas 8102 y 8103, fueron giradas por concepto de intereses generados por la omisión parcial de la declaración y pago de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero y febrero de 2006, determinados luego de la aplicación del nuevo coeficiente hallado (0.0069) considerando los ingresos no declarados reparados en la fiscalización del ejercicio 2004 y contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008775. En ese sentido, toda vez que de acuerdo con el análisis contenido en los considerando precedentes de la presente resolución este Tribunal ha dispuesto reliquidar las omisiones contenidas en la Resolución de Determinación N° 012-003-0008775, corresponde revocar en este extremo la apelada, debiendo la Administración reliquidar sobre dicha base un nuevo coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2006.

Que en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016363 a 012-003-0016372, cabe señalar que de la revisión de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, presentada por la recurrente mediante Formulario Virtual PDT 656 N° 100254993 de 10 de abril de 2007, de fojas 5694 a 5698, y de la determinación realizada por la Administración se verifica que ésta, a efecto de determinar los pagos a cuenta de los periodos marzo a diciembre de 2006, aplicó el coeficiente 0.0026, hallado luego de dividir el impuesto declarado por la recurrente de S/. 274 123,00 entre el total de los ingresos netos declarados respecto del ejercicio 2005, a los ingresos netos mensuales declarados por la recurrente en dichos periodos, procedimiento que se encuentra arreglado a ley.

Que sin embargo, toda vez que la emisión de las resoluciones de determinación se debe a que los pagos a cuenta determinados no fueron pagados por la recurrente al tener saldo a su favor según su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, lo que podría variar en virtud a la reliquidación del



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 que efectúe la Administración en cumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución, se deberá estar a dicha determinación, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración de corresponder, reliquide las citadas Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016361 a 012-003-0016372.

Que en cuanto a los alegatos de la recurrente en relación a este punto, toda vez que son similares a los expuestos respecto de los demás ejercicios analizados en esta resolución, lo que ya ha sido materia de pronunciamiento líneas arriba, corresponde remitirse a lo señalado al analizar los citados ejercicios.

## **MULTAS**

**Resoluciones de Multa N° 012-002-0014407, 012-002-0014409, 012-002-0014410, 012-002- 0013846 a 012-002-0013857**

Que la recurrente aduce que las resoluciones de multa carecen de rigor técnico, pues el motivo determinante es "declarar cifras o datos falsos", lo que se relaciona a una actitud dolosa, siendo que debe recordarse el carácter objetivo de las infracciones. Por lo demás, se remite a los mismos fundamentos de hecho y derecho respecto de los reparos a los que se encuentran relacionados.

Que asimismo, indica que dado que las multas aplicadas se sustentan en los reparos de la Administración, que considera infundados, éstas no tienen efecto alguno ya que resultan accesorias a las resoluciones de determinación y es necesario que se emita pronunciamiento en última instancia administrativa y que no se interponga proceso contencioso administrativo contra lo resuelto en la instancia administrativa para que las multas puedan tener efecto legal.

Que la Administración refiere que si la recurrente no declaró correctamente sus obligaciones tributarias, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, bastando la realización de la conducta tipificada en la norma, para que la infracción se configure dada su naturaleza objetiva.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014407 y 012-002-0013846 a 012-002-0013857, de fojas 8066 y 7948 a 7971, respectivamente, han sido emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las omisiones al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006.

Que según el numeral 1 del artículo 178° del citado Texto Único Ordenado, modificado por Decreto Legislativo N° 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que considerando que las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014407 y 012-002-0013846 a 012-002-0013857, se sustentan en las omisiones contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016360 y 012-003-0015379 a 012-003-0015390, precedentemente analizadas, las que han sido confirmadas en esta instancia, procede emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014409 y 012-002-0014410, de fojas 8105 y 8104, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustentan en las



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

omisiones de declaración y cancelación de los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2006, contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016361 y 012-003-0016362, analizadas en la presente resolución, y respecto de los cuales la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento, por lo que procede similar pronunciamiento al respecto, y revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide los citados valores.

Que al haberse establecido la procedencia de los reparos que sustentan las mencionadas multas, carece de sustento lo alegado por la recurrente en relación a su remisión a los fundamentos de hecho y derecho de los reparos que sustentaron las resoluciones antes mencionadas.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que según los artículos 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en tanto la determinación efectuada por la Administración no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, ésta puede servir de sustento a aquélla para la determinación de las respectivas multas, lo que no vulnera el derecho de defensa del contribuyente ni el debido procedimiento puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos, deberá estarse a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10813-3-2010, 13868-3-2010, 02712-3-2011 y 17618-1-2012, por lo que procede desestimar lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

Que asimismo, respecto a su alegato en el sentido que las resoluciones de multa carecen de rigor técnico, puesto que "declarar cifras o datos falsos" alude a una actitud dolosa que no ha tenido, cabe señalar que ello carece de sustento, puesto que la intención dolosa o no, no desvirtúa la comisión de la citada infracción ni la aplicación de la sanción correspondiente, dado que la sanción es la consecuencia jurídica de la determinación objetiva de la infracción cometida por la recurrente, conforme con lo dispuesto por el artículo 165º del Código Tributario.

## **Resolución de Multa Nº 012-002-0014408**

Que la recurrente cuestiona la resolución de multa manifestando que la Administración tuvo acceso a la información contenida en el Libro de Actas de Directorio al haber contado con las facilidades para la verificación de sus actividades.

Que aduce que la Administración no ha tomado en cuenta el principio de presunción de veracidad y cuestiona, a su vez, el importe de la sanción por ser desmesurado, invocando la aplicación del numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley Nº 27444 y el inciso 3º del artículo 230º de la misma ley.

Que finalmente alega que la Administración al imponer la sanción debió sustentar la proporcionalidad, indicando la razón del monto de la multa, la existencia de intencionalidad, el perjuicio causado al Estado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición de la infracción de ser el caso, lo que no se ha cumplido, por lo cual cuestiona la debida motivación de la sanción.

Que la Administración señala que de la respuesta a lo solicitado en el Requerimiento Nº 0121080001359 y Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0121080001359, la recurrente manifestó la pérdida del Libro de Actas de Directorio solicitado por la Administración, siendo que de la denuncia presentada por la recurrente se tiene que la pérdida se produjo después de la notificación del Requerimiento Nº 0121080000168 pero antes de la del Requerimiento Nº 0121080001359, puesto que cuando se le solicitó en la primera oportunidad sí lo tenía sin embargo no fue presentado, por lo que confirma la resolución de multa.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 20790-1-2012

Que a foja 8141, obra la Resolución de Multa Nº 012-002-0014408, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, por no exhibir Libro de Actas de Directorio, por lo que procede a continuación analizar la procedencia de la referida resolución de multa.

Que de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 177º del citado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aprobada por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, señala como sanción aplicable por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite, la multa equivalente a 0.6% de los IN y, conforme con la Nota 10 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180º del anotado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, la Administración aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multas, entre otras, las que se podrán determinar, según su inciso b), en función a los IN (Ingresos Netos), que equivale al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, precisándose que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.





Que el numeral 1 del artículo 62º del anotado código, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, y que sólo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera de un término para dicha exhibición, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles.

Que el numeral 5 del artículo 87º del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán, permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el artículo 165º del referido código dispone que la infracción se determina de manera objetiva, presumiéndose en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

Que mediante el punto 13 del Requerimiento Nº 0121080000168, notificado el 5 de agosto de 2008, de fojas 6499, 6500 y 6545 la Administración solicitó a la recurrente, que presentara y/o exhibiera los Libros de Actas de Junta de Accionistas y de Directorio, según corresponda.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escrito de fecha 18 de agosto de 2008, de fojas 6497 y 6498, mediante el cual señaló respecto del numeral 13 que cumplía con presentar el Libro de Actas de Accionistas.

   94 



## *Tribunal Fiscal*

N° 20790-1-2012

Que en el punto 13 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0121080000168, de fojas 6494 a 6496, notificado el 18 de agosto de 2008, la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió el Libro de Actas de Accionistas y no el Libro de Actas de Directorio, por lo que determinó que aquella incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no presentó la documentación solicitada por la Administración en la fecha requerida, esto es, el 18 de agosto de 2008, momento en el cual se configuró la infracción por la que fue emitida la resolución de multa materia de análisis.

Que mediante Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0121080001359, notificado el 19 de agosto de 2008, de fojas 6246 y 6247, la Administración reiteró a la recurrente que presentara y/o exhibiera el Libro de Actas de Directorio solicitado en el requerimiento antes detallado, le detalló la determinación de la infracción aludida, el motivo y el cálculo de la sanción, y le solicitó que subsanara la infracción a efecto que se acogiera al Régimen de Gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que en respuesta al anotado requerimiento, la recurrente, mediante escrito de 25 de agosto de 2008, de foja 6245, señaló que habían tratado, infructuosamente, de ubicar el Libro de Actas del Directorio, lo que no fue posible, por lo que habían reportado la pérdida ante la Policía Nacional de la jurisdicción, adjuntando la denuncia policial.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0121080001359, notificado el 25 de agosto de 2008, de fojas 6242 y 6243, la Administración indicó que habiendo sido solicitado con Requerimiento N° 0121080000168 el Libro de Actas del Directorio para ser presentado el 18 de agosto de 2008, la recurrente no cumplió y tampoco manifestó objetivamente la imposibilidad de exhibirlo, por lo que confirmó la comisión de la infracción y de la sanción correspondiente.

Que de la revisión de la mencionada denuncia policial, de foja 6244, se aprecia que el reporte de la denuncia fue realizada el 22 de agosto y se indica que el 21 de agosto se extravió el Libro de Actas de Directorio, con lo cual se ratifica que la recurrente incurrió en la infracción establecida en el Requerimiento N° 0121080000168 y que no le corresponde gradualidad alguna.

Que respecto de la determinación de la sanción aplicable, según se aprecia de la Resolución de Multa N° 012-002-0014408, ésta ha sido girada por el monto de S/.87,500.00 (sin considerar intereses), que constituye el 0.6% de los IN consignados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (S/. 129,466,442.00)<sup>22</sup>, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de los hechos expuestos, se concluye que los argumentos de la recurrente respecto a que no se ha tomado en cuenta el principio de presunción de veracidad, al cuestionamiento del importe de la sanción y del principio de proporcionalidad, así como que no se ha motivado la resolución de multa, carecen de sustento, puesto que en los requerimientos y sus resultados, la Administración comunicó a la recurrente que no exhibió la documentación solicitada, lo que configuraba la infracción imputada y también dejó constancia de cómo se determinó la sanción, anotando la base legal que sustentó dicha determinación.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

<sup>22</sup>Según se aprecia de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentada mediante Formulario Virtual PDT 658 N° 150261223, de foja 5693, la recurrente declaró como ingresos netos el importe de S/.129,466,442.00.



# Tribunal Fiscal

Nº 20790-1-2012

## RESUELVE:

1. Declarar **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008749 a 012-003-0008761 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008534 y 012-002-0008535, y **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140008297 de 29 de mayo de 2009, en tal extremo;
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008297 de 29 de mayo de 2009, en los extremos referidos a los reparos por intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera del ejercicio 2004; pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2002, enero, febrero y diciembre de 2003, marzo a diciembre de 2004, enero a diciembre de 2006; intereses devengados por contrato de mutuo del ejercicio 2003; intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional del ejercicio 2003; aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009504, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008537, 012-002-0008538 y 012-002-0008541 a 012-002-0008550, 012-02-0008173, 012-002-0009237, 012-002-0009239, 012-002-0009240, 012-002-0009250 y 012-002-0014409 y 012-002-0014410, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución;
3. **REVOCARLA** en los extremos referidos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2002; reparos por reinversión en activo fijo del ejercicio 2001; intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera del ejercicio 2003; remuneraciones pagadas al directorio por el año 2001 reparadas en el ejercicio 2003; costo de derechos arancelarios restituidos del ejercicio 2003, así como a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008765 a 012-003-0008773, las que se **DEJAN SIN EFECTO**; y
4. **CONFIRMARLA** en los extremos referidos a los reparos por intereses devengados por contratos de mutuo de los ejercicios 2000 y 2002; intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda nacional de los ejercicios 2000, 2002 y 2004; intereses presuntos por préstamos a terceros en moneda extranjera de los ejercicios 2000 y 2002; pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002, marzo a noviembre de 2003, enero y febrero de 2004; honorarios diversos del ejercicio 2001; gastos diversos no sustentados del ejercicio 2003; gastos y crédito fiscal por concesionarios no sustentados del ejercicio 2003, gasto y crédito fiscal por servicio de administración de comedor no sustentados del ejercicio 2006; gasto y crédito fiscal por servicios varios no sustentados en el ejercicio 2006; depreciación de activo fijo no sustento (Impuesto a la Renta) – Reintegro del crédito fiscal por adquisición de electrodomésticos no sustentados de 2006; gastos por viáticos no sustentados del ejercicio 2003, gastos y crédito fiscal por gastos de viaje al exterior y servicio de alojamiento no sustentado en el ejercicio 2006; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008533, 012-002-0008536, 012-002-0008539, 012-002-0008540, 012-002-0009126 a 012-002-0009130, 012-002-0009238, 012-002-009241 a 012-002-0009249, 012-002-0014407, 012-002-0014408, 012-002-0013846 a 012-002-0013857.

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

ZUNIGA DURANTE  
VOCAL PRESIDENTA

AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL

RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

Flores Quispe  
Secretario Relator  
AC/FQ/HV/EG/YQ/gfo.