



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

EXPEDIENTE N° : 14702-2007  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Juliaca  
FECHA : Lima, 29 de marzo de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Oficina Zonal N° 2150140000483/SUNAT de 31 de mayo de 2007, emitida por la Oficina Zonal Juliaca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0000960 a 212-003-0000969 y 212-003-0000971, sobre Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2003 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y contra las Resoluciones de Multa N° 212-002-0001392 a 212-002-0001404, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en los extremos impugnados.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración no puede desconocer la jurisprudencia del Tribunal Constitucional referida a la improcedencia del pago previo de la deuda a efectos de cuestionar la misma.

Que agrega que la empresa Promotora de Negocios y Turismo le presta el servicio de asesoría administrativa comercial y almacenaje por el cobro de deudas de sus clientes, a la vez que efectúa las reservaciones con la agencia de turismo ubicada en Lima.

Que indica que la empresa Club Empresarial S.A. le brinda servicios de uso de una oficina para relaciones públicas, aprobación de balances y estados financieros, a la vez que agrega que los respectivos comprobantes de pago han sido emitidos a nombre de su representante legal de forma mensual.

Que en cuanto a la empresa Luminaria Perú S.A. sostiene que le presta el servicio de alquiler de equipos de telefonía móvil bajo el sistema de red empresarial, siendo que el mismo es utilizado por los ejecutivos y empleados de su empresa.

Que respecto al reparo al crédito fiscal arguye que recibió con atraso sus comprobantes de pago, y que sus proveedores pagaron el tributo en el período correspondiente, razón por la cual no existe causal para no utilizar el crédito fiscal.

Que con respecto al reparo a la depreciación de bienes del activo fijo refiere que en anteriores revisiones ha acreditado en forma oportuna y fehaciente que cuenta con los comprobantes de pago por la compra de los mismos.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente realizó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por depreciación del activo fijo no sustentada en comprobantes de pago, y al saldo a favor del ejercicio anterior. Asimismo efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2003 por sustentarse en comprobantes de pago anotados con atraso y utilizado de forma anticipada.

Que de lo actuado se tiene que mediante Carta N° 060211034020-01 SUNAT y Requerimiento N° 2121060000025, notificados el 19 de enero de 2006 (fojas 245, 246 y 256), la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, solicitándole diversa documentación contable y tributaria, siendo que como resultado de ésta se emitieron los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° 212-003-0000960 a 212-003-0000969, giradas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2003 por los siguientes reparos (fojas 226, 230 a 232,

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

- 1200 a 1211): (i) Uso anticipado del crédito fiscal sustentado en recibos de Telefónica del Perú S.A.A., (ii) Comprobantes de pago anotados con atraso, y (iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad.
- Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 223, 230 a 232 y 1214) respecto de los siguientes reparos: (i) Depreciaciones de bienes del activo fijo no sustentada en comprobantes de pago, (ii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad, y (iii) Saldo a favor del ejercicio anterior.
  - Resolución de Determinación Nº 212-003-0000971 por la tasa adicional del Impuesto a la Renta de 4.1%, que a su vez se sustenta en los reparos formulados al Impuesto a la Renta de dicho ejercicio (fojas 223 y 1215).
  - Resoluciones de Multa Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001392 a 212-002-0001404, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (fojas 1216 a 1228).

Que del escrito de apelación (fojas 1179 a 1188) se observa que la recurrente no cuestiona la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970, así como tampoco el reparo por uso anticipado del crédito fiscal por la utilización de servicios públicos (telefonía fija).

Que en este sentido, del anotado escrito de apelación se advierte que la materia de grado se circunscribe a los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, comprobantes de pago anotados con atraso y depreciaciones sin sustento, en cuanto a su respectiva incidencia en los valores impugnados en estos autos.

### **Gastos que no cumplen con el principio de causalidad**

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 2 a las Resoluciones de Determinación Nº 212-003-0000960 a 212-003-0000969 (foja 1238) la Administración reparó el crédito fiscal de marzo a diciembre de 2003, entre otros, por adquisiciones que no cumplen con el principio de causalidad, sustentándose en los resultados del Requerimiento Nº 2122060000191.

Que a su vez, del resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (fojas 231 y 232), la consiguiente Cédula de Determinación (foja 223) y la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000971 (foja 1215), se observa que dicho reparo incide, entre otro<sup>1</sup>, en la aplicación de la tasa adicional del 4.1% a que se refieren el inciso g) del artículo 24º-A y artículo 55º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 2122060000191 (fojas 236, 237 y 241) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad de los gastos a que se refieren los comprobantes de pago emitidos por Promotora de Negocios y Turismo S.A., Club Empresarial S.A. y Luminaria Perú S.A. respectivamente, conforme al detalle contenido en dicho requerimiento<sup>2</sup>, a la vez que indica que tal cuestionamiento incide, entre otros, en la determinación del Impuesto General a las Ventas y la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al anotado requerimiento, mediante escrito de 30 de mayo de 2006 (fojas 134 a 137) la recurrente detalla los servicios que le prestan las citadas empresas Promotora de Negocios y Turismo S.A., Club Empresarial, Luminaria Perú S.A. y Ave Compañía S.A.C., adjuntando copias de los comprobantes de pago materia de reparo y del contrato privado suscrito con Luminaria Perú S.A. (foja 2).

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 232) la Administración señala que en relación a los comprobantes de pago emitidos por Promotora de Negocios y Turismo S.A., Club Empresarial S.A. y Luminaria Perú S.A. la recurrente no ha acreditado que los mismos cumplan con

<sup>1</sup> Adicionalmente, el reparo bajo análisis incide en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio (fojas 223, 231 y 232).

<sup>2</sup> Cabe precisar que los comprobantes de pago reparados por la Administración en cuanto a su causalidad fueron identificados por la Administración en el Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 2122060000191 con la indicación "1" (fojas 236 y 237).

2



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

el principio de causalidad en relación a la generación de rentas, por lo que mantiene los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.

Que agrega que los servicios detallados en el contrato suscrito con Luminaria Perú S.A. difieren de los detallados en los comprobantes de pago emitidos por dicha empresa.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley, como es el caso previsto en el inciso a) del artículo 44° de la citada ley, referido a los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 27356 señala 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 tal como se advierte de las normas glosadas para deducir el gasto para efecto del Impuesto a la Renta éste debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que por su parte, según el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal es que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, ha señalado 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; asimismo, en la Resolución Nº 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, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta y puedan dar derecho a crédito fiscal debe existir una relación de causalidad entre éste y la renta generada.

Que a su vez, según el inciso g) del artículo 24°-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos<sup>3</sup>, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra 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, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°.

Que asimismo, conforme se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02703-7-2009, la tasa adicional de 4.1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4.1% a que se refiere el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas

<sup>3</sup> Incorporada por el artículo 8° de la Ley Nº 27804, publicada en el diario oficial El Peruano el 2 de agosto de 2002, vigente a partir del 1 de enero de 2003.

3



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina dividendos presuntos.

Que de la revisión de autos se aprecia que la recurrente no ha acreditado en autos la necesidad de los gastos a que se refieren los comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 01 del resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (fojas 231 y 232)<sup>4</sup>, ni su relación con la generación de la renta gravada, no resultando suficientes en este sentido las copias de los respectivos comprobantes de pago ni el anotado contrato privado suscrito con Luminaria Perú S.A., por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo en cuestión en cuanto a su incidencia en el Impuesto General a las Ventas, confirmando la resolución apelada en este extremo.

Que a su vez, estando a que el reparo en cuestión implica una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con el inciso g) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde mantener el reparo en cuestión en cuanto a su afectación con la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta, confirmando la resolución apelada en este extremo.

Que si bien en la etapa de apelación la recurrente describe determinados servicios brindados por las anotadas empresas Promotora de Negocios y Turismo S.A., Club Empresarial S.A. y Luminaria Perú S.A., conforme se ha señalado precedentemente, no se encuentra acreditada en autos la necesidad de tales erogaciones ni su vinculación con la generación de rentas gravadas, por lo que tal alegato carece de sustento.

## **Comprobantes de pago anotados con atraso**

Que el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el inciso c) del artículo 19º de la mencionada ley, disponía que para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior, los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por SUNAT, o el formulario donde conste el pago del Impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados; debían estar anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que señale el reglamento, asimismo establecía el citado inciso, que el mencionado registro debía estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que por su parte, el numeral 3.1 del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, prescribe que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen, y que para efecto del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro periodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos sean recibidos con retraso.

Que de acuerdo con lo dispuesto por la Única Disposición Final de la Ley Nº 29214, ésta regirá a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en

<sup>4</sup> Identificados por la Administración en el Anexo Nº 01 del Resultado Requerimiento Nº 2122060000191 con la indicación "1" (fojas 231 y 232).

4



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

Que asimismo, mediante Ley Nº 29215 se aprobó la Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, también publicada el 23 de abril de 2008 y vigente desde el día siguiente.

Que la primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la referida ley establece que para los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley el incumplimiento o el incumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal. Esta disposición se aplica incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sean ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, el Tribunal Fiscal, o el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos períodos

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 3 de marzo de 2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que “la legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal” y “de acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 29215, para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes Nº 29214 y Nº 29215, la anotación tardía en el Registro de Compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal”.

Que del punto Nº 1 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 231/vuelta y 232) y de la apelada (foja 525 a 528), se observa que la Administración mantuvo el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diversos comprobantes de pago anotados en períodos posteriores a su emisión, al considerar que la recurrente no había acreditado que los mismos fueron recibidos con atraso.

Que en tal sentido, toda vez que el reparo formulado por la Administración en este extremo está referido al incumplimiento de un requisito formal – esto es, la anotación con atraso de los comprobantes de pago que sustentan el crédito fiscal-, estando a las normas legales y al criterio jurisprudencial antes expuesto, corresponde levantar dicho reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo<sup>5</sup>.

### **Depreciaciones de bienes del activo fijo sin sustento en comprobantes de pago**

Que de otro lado, se tiene de la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000971 (foja 1215) y el Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 230 y 231/vuelta) que dicho valor fue emitido por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, sustentándose entre otro<sup>6</sup>, en el reparo por depreciaciones de bienes del activo fijo sin sustento en comprobantes de pago y el Resultado del Requerimiento Nº 2122060000191.

Que el inciso g) del artículo 24º-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos<sup>7</sup>, señalaba que para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la

<sup>5</sup> Cabe precisar que el reparo bajo análisis no incide en el cálculo de la tasa adicional del 4.1% a que se refiere el artículo 55º de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (fojas 231 y 232).

<sup>6</sup> Adicionalmente, la anotada resolución de determinación se sustenta en el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad analizado precedentemente (fojas 223, 230, 231 y 1215).

<sup>7</sup> Incorporada por el artículo 8º de la Ley Nº 27804, publicada en el diario oficial El Peruano el 2 de agosto de 2002, vigente a partir del 1 de enero de 2003.

5



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°.

Que al respecto, el artículo 55° de la citada ley, modificado por la Ley N° 27804, aplicable al caso de autos, establece que el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del veintisiete por ciento (27%) sobre su renta neta. Los otros perceptores de rentas de tercera categoría determinarán el impuesto con la tasa del 30% sobre su renta neta. Agrega 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 de lo expuesto se tiene que el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos establece las siguientes tasas o alícuotas para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría: a) la tasa regular del veintisiete por ciento (27%), aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, tratándose de personas jurídicas domiciliadas en el país; b) la tasa del 30% respecto de los otros perceptores de rentas de tercera categoría y; c) en el caso de personas jurídicas, la tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, independientemente que ésta haya sido declarada o no, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la citada Ley.

Que en consecuencia, 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 que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 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 conforme a lo señalado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como la N° 05525-4-2008 y 02703-7-2009, la tasa adicional de 4.1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4.1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en autos, no correspondía que la Administración gravase con el 4.1% el importe del reparo por depreciaciones de bienes del activo fijo sin sustento en comprobantes de pago, por cuanto, conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 0673-3-2010, la depreciación constituye el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizan en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, y no desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, por lo que la aplicación de la tasa adicional a dicho reparo carece de sustento, correspondiendo en consecuencia revocar la resolución apelada en este extremo.

## ***Incidencia de los reparos analizados en las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0000960 a 212-003-0000969 y 212-003-0000971***

Que al haberse mantenido el reparo por erogaciones que no cumplen con el principio de causalidad, y a su vez levantado el reparo por comprobantes de pago anotados con atraso, y no habiéndose cuestionado el reparo por uso anticipado del crédito fiscal vinculado a servicios públicos, corresponde que la Administración reliquide la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0000960 a 212-003-0000969.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

Que a su vez, estando a que la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000971 (foja 1215) ha sido emitida sobre la base de los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad y depreciaciones no sustentadas en comprobantes de pago (fojas 223, 230 a 232), de los cuales el primero ha sido confirmado y el segundo levantado en esta instancia, corresponde disponer la reliquidación de la deuda contenida en la anotada Resolución de Determinación Nº 212-003-0000971.

## **Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001392 a Nº 212-002-0001402**

Que de la respectiva Cédula de Determinación (foja 226) se advierte que las Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001393 a 212-002-0001402 (fojas 1217 a 1226), giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se encuentran vinculadas a las Resoluciones de Determinación Nº 212-003-0000960 a 212-003-0000969, a su vez emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2003.

Que en este sentido, habiéndose dispuesto la reliquidación de las Resoluciones de Determinación Nº 212-003-0000960 a 212-003-0000969, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a tales Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001393 a 212-002-0001402.

Que de otro lado, en cuanto a la Resolución de Multa Nº 212-002-0001392 (foja 1216), cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, en las Resoluciones Nº 06504-2-2002, Nº 05111-1-2003, Nº 03947-1-2003 y Nº 05349-3-2005, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación<sup>8</sup>.

Que la Resolución de Multa Nº 212-002-0001392 (foja 1216) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario en relación al Impuesto General a las Ventas de enero de 2003, por lo que no se advierte que tenga relación con las resoluciones de determinación materia de autos.

Que a su vez, no se encuentra acreditado en autos que la Administración hubiese emitido alguna resolución de determinación respecto del anotado tributo y periodo, o que la recurrente hubiese presentado una declaración rectificatoria en relación al mismo<sup>9</sup>, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, y por ende, dejar sin efecto la Resolución de Multa Nº 212-002-0001392.

## **Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001403 y 212-002-0001404**

Que de otro lado, se advierte las Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001403 y 212-002-0001404 (fojas 1227 y 1228) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo Nº 953, 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.

<sup>8</sup> Similar criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

<sup>9</sup> Por el contrario, de fojas 226 a 228 se aprecia que la recurrente no ha presentado una declaración rectificatoria en relación a dicho tributo y periodo.

7



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

Que según la Tabla I de dicho Código Tributario, aprobada mediante Decreto Legislativo Nº 953, la anotada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que de conformidad con la Nota 15 de la referida Tabla I el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar. Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que de acuerdo a las normas legales antes glosadas, en la hipótesis que el deudor tributario hubiese consignado indebidamente una pérdida en su declaración tributaria, la Administración debe calcular el importe de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario en virtud de la diferencia existente entre dicha pérdida indebidamente declarada y la que debió declarar producto de la fiscalización, sin tomar en consideración, entre otros, el saldo a favor del ejercicio anterior, de modo que, si adicionalmente a tal pérdida indebidamente declarada, el deudor tributario hubiese consignado indebidamente un saldo a favor del ejercicio anterior en la autoliquidación presentada, esto último no incide en el cálculo de la sanción en cuestión.

Que se tiene de autos que en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 la Administración ha emitido las Resoluciones de Multa Nº 212-002-0001403 y 212-002-0001404 (fojas 1227 y 1228).

Que en este sentido, de la respectiva cédula de determinación (foja 223) se observa que la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404 (foja 1228) ha sido emitida por haber consignado en la referida Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003 una pérdida mayor (S/. 366 901,00) a la determinada en el referido procedimiento de fiscalización (S/. 323 076,87).

Que adicionalmente, de la respectiva cédula de determinación (foja 223) se tiene que la Resolución de Multa Nº 212-002-0001403 (foja 1227) ha sido emitido por haber consignado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003 un saldo a favor del ejercicio anterior (S/. 12 177,00) mayor al determinado en el procedimiento de fiscalización de autos (S/. 10 942,62), ello de conformidad con el punto 3 del resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 230).

Que se advierte que la anotada Resolución de Multa Nº 212-002-0001403 (foja 1227) no ha sido emitida acorde con el procedimiento legal establecido en la Nota 15 de la Tabla I antes glosada, correspondiendo en consecuencia declarar su nulidad, y por ende, de la resolución apelada en este extremo, ello de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 109º del Código Tributario y el numeral 13.2 del artículo 13º de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que se aprecia que la nulidad determinada precedentemente no se hace extensiva a la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404, por tratarse de actos administrativos separables<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Resulta pertinente señalar que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 5847-5-2002, publicada con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial El Peruano del 23 de octubre de 2002, resulta aplicable supletoriamente en el procedimiento tributario el artículo 224º del Código Civil, que señala que la nulidad de una o más de las disposiciones de un acto jurídico no perjudica a las otras, siempre que sean separables, criterio que ha sido recogido actualmente por el numeral 13.2 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley Nº 27444, disponiendo que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.





# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

Que ahora bien, la anotada Resolución de Multa Nº 212-002-0001404 (foja 1228) se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970 (fojas 1212 a 1214), la que a su vez ha sido girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y que no ha sido materia de cuestionamiento en autos (fojas 1179 a 1193).

Que este Tribunal en la Resolución Nº 04170-1-2011, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que: *"Procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1) ó 2) del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas"*.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal conforme con lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 10 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que en mérito a la jurisprudencia antes citada corresponde analizar y pronunciarse respecto de los reparos que sustentan la anotada Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970 a efectos de determinar si la anotada Resolución de Multa Nº 212-002-0001404 se encuentra arreglada a ley.

Que la mencionada Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970 se sustenta en los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, depreciaciones de bienes del activo fijo no sustentada en comprobantes de pago, y el reparo al saldo a favor del ejercicio anterior (fojas 223, 230 a 232 y 1214).

Que en cuanto al reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, éste ha sido analizado precedentemente, verificándose además que dicho reparo incide, entre otros<sup>11</sup>, en el cálculo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (fojas 223, 231 y 232, 1214), correspondiendo en consecuencia emitir similar pronunciamiento en cuanto a la incidencia de tal reparo en la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404 bajo análisis.

Que en cuanto al reparo por depreciaciones de bienes del activo fijo sin sustento en comprobantes de pago, se tiene que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº 2122060000191 y su Anexo Nº 01 (fojas 235 y 236/vuelta) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con los respectivos comprobantes de pago la propiedad, antigüedad y valor de adquisición de los bienes del activo fijo por el monto de S/. 21 442,74, conforme al siguiente detalle:

Descripción	Cod. Cta.	Fecha de adquisición	Valor histórico	Tasa depreciación	Depreciación 2003
Instalaciones varias – Central telefónica	33309	01.11.1995	70 284,75	10	7 028,48
Instalaciones varias – Detectores de humo	33309	01.03.1996	28 897,03	10	2 889,70
Instalaciones varias – Instalación sistema telecable – Hotel	33309	12.02.1996	15 204,72	10	1 520,47
Instalaciones varias – Instalación sistema telemúsica – Hotel	33309	12.02.1996	8 224,66	10	822,47
Instalaciones varias – Instalación friobar (33)	33309	05.03.1996	8 447,19	10	844,72
Instalaciones varias – Central eléctrica	33309	29.03.1996	24 943,20	10	2 494,32
Artefactos eléctricos – televisores y otros	33503	29.03.1996	48 012,37	10	4 801,24
Otros equipos – Unidad principal telef. 1200	33506	01.09.2000	10 413,52	10	1 041,35

<sup>11</sup> Conforme se ha señalado precedentemente, tal reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad incide adicionalmente en la determinación del Impuesto General a las Ventas y Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

Que en citado escrito del 30 de mayo de 2006 (foja 135) la recurrente sostiene que la documentación referida al activo fijo materia de depreciación fue presentada en anteriores procedimientos de fiscalización, a la vez que adjunta copia del Requerimiento Nº 00101023 de 1 de marzo de 2002 (foja 1).

Que en el punto 2 del resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 234) y Punto Nº 2 del Anexo Nº 1 a dicho resultado (fojas 230 y 231/vuelta) la Administración refiere que la recurrente no sustentó la depreciación del activo fijo por el importe de S/. 21 442,74.

Que en relación a la copia del anotado Requerimiento Nº 00101023 presentada por la recurrente, la Administración señaló que en ninguno de sus puntos se indica que la recurrente presentó comprobantes de pago de los bienes del activo fijo, por lo que procedió a confirmar el reparo materia de análisis.

Que cabe señalar que el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos señalaba que constituía gasto deducible para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, asimismo, el artículo 38º disponía que el desgaste o agotamiento que sufriesen los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizasen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensaría mediante la deducción de las depreciaciones admitidas por la referida ley.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22º del reglamento de la citada ley, aprobada por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, establece los porcentajes de depreciación para los diversos tipos de bienes del activo fijo y precisa que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla de dicho artículo para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que el inciso c) del mencionado artículo dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, y el inciso f) dispone que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que toda vez que la recurrente no proporcionó la documentación que acreditara al adquisición, propiedad, antigüedad y valor de adquisición de los bienes del activo fijo consignados en el Requerimiento Nº 2122060000191 y su consiguiente resultado, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello durante la fiscalización, no correspondía la deducción de la depreciación correspondiente a dichos activos como gastos del ejercicio 2003, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley.

Que respecto al argumento de la recurrente que en anteriores oportunidades ha cumplido con acreditar la adquisición de los bienes de activo fijo, cabe señalar que de la revisión del Requerimiento Nº 00101023 (foja 1) no se observa que la Administración hubiese solicitado a la recurrente la presentación de comprobantes de pago de bienes del activo fijo, a la vez que tal requerimiento tampoco acredita que la recurrente hubiese exhibido dichos comprobantes de pago al ente recaudador.

Que en relación al importe del saldo a favor del ejercicio 2002 determinado mediante el resultado del Requerimiento Nº 2122060000191 (foja 230), conforme se ha señalado precedentemente, el mismo no debe incidir en el cálculo de la sanción contenida en la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404.

Que de lo expuesto se desprende que los reparos por depreciaciones de bienes del activo fijo no sustentadas en comprobantes de pago y gastos que no cumplen con el principio de causalidad en que se sustenta la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970, y que a su vez inciden en el cálculo de la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404, se encuentran arreglados a ley, y al verificarse además que el

10



# Tribunal Fiscal

Nº 04685-10-2012

importe de esta última se encuentra arreglado a lo señalado en la Nota 15 de la Tabla I antes glosada<sup>12</sup>, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, de la revisión de autos, en especial, de las respectivas Hojas de Admisibilidad (fojas 521 y 1258), no se advierte que la Administración hubiese requerido el pago previo de los valores materia de autos a fin de admitir a trámite los recursos de reclamación y apelación contenidos en este expediente, por lo que el cuestionamiento formulado por la recurrente en el sentido que el ente recaudador no puede desconocer la jurisprudencia del Tribunal Constitucional referida a la improcedencia del pago previo de la deuda a efectos de su cuestionamiento, no resulta atendible.

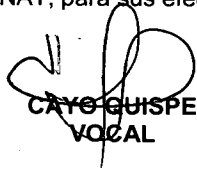
Con los vocales Moreano Valdivia y Cayo Quispe, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Multa Nº 212-002-0001403 y **NULA** la Resolución de Oficina Zonal Nº 2150140000483/SUNAT de 31 de mayo de 2007 en este extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal Nº 2150140000483/SUNAT de 31 de mayo de 2007 en los extremos referidos al reparo por comprobantes de pago anotados con atraso y afectación con la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta a los gastos por depreciaciones no sustentadas en comprobantes de pago, así como también, en relación a la comisión de la infracción a que se refiere la Resolución de Multa Nº 212-002-0001392, **DEJÁNDOSE SIN EFECTO** dicho valor, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder conforme lo indicado en la presente resolución.

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

  
**MOREANO VALDIVIA**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**CAYO QUISPE**  
VOCAL

  
**SARMIENTO DÍAZ**  
VOCAL

  
**Toledo Sagastegui**  
Secretaria Relatora.  
SD/TS/AM/rag.

<sup>12</sup> En efecto, la Resolución de Multa Nº 212-002-0001404 (foja 1228) ha sido emitida por el importe de S/. 6 574,00, el cual equivale al 15% de S/. 43 824,13, que a su vez equivale a la diferencia calculada entre la pérdida autoliquidada por la recurrente (S/. 366 901,00) y la determinada por la Administración (S/. 323 076,87); siendo además que tal diferencia de S/. 43 824,13 equivale a la suma de los importes de los reparos efectuados por el ente recaudador por depreciaciones de bienes del activo fijo no sustentadas en comprobantes de pago (S/. 21 442,74) y gastos que no cumplen con el principio de causalidad (S/. 22 381,39) en que se sustenta la Resolución de Determinación Nº 212-003-0000970.