



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

EXPEDIENTE N° : 13930-2006  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Piura  
FECHA : Lima, 28 de marzo de 2012

**VISTA** la apelación interpuesta por , contra la Resolución de Intendencia N° 0850140000737/SUNAT, emitida el 31 de agosto de 2006 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0000956 a N° 082-003-0000964 y N° 082-003-0000966 a N° 082-003-0000968, y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0001132 a N° 082-002-0001135, N° 082-002-0001138 a N° 082-002-0001143 y N° 082-002-0001145, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2004, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha evaluado la realidad ni fehaciencia de las operaciones de compra realizadas en el ejercicio 2004, sino solo el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en el Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194, relativas a la utilización de medios de pago, contradiciendo el sentido y alcance de esta última norma.

Que agrega que las operaciones realizadas con sus proveedores son reales y se realizaron de acuerdo con la marcha normal del negocio, por lo que no corresponde que se observen las adquisiciones relacionadas con el desarrollo de su giro empresarial (reparación de embarcaciones marinas), tales como la compra de materiales necesarios para la reparación de embarcaciones marinas, sin las cuales no hubiera podido continuar con sus actividades.

Que indica que conforme con lo manifestado en la instancia de reclamación, ha solicitado a sus proveedores información sobre sus Registros de Ventas y las declaraciones juradas presentadas a la SUNAT, con el fin de acreditar que las operaciones realizadas con ellos eran reales, que los comprobantes de pago se cancelaron y que se cumplió con declarar los importes consignados en los mismos, sin perjuicio de que la Administración realice los respectivos cruces de información.

Que alega que la Administración ha mantenido el reparo por la no utilización de medios de pago respecto de las Facturas N° 104, N° 2301, N° 6, N° 107, N° 716, N° 7, N° 8, N° 224, N° 116, N° 401, N° 117, N° 118, N° 239, N° 27, N° 29, N° 47, N° 48, N° 49, N° 52, N° 119, N° 120, N° 121, N° 122, N° 123, N° 4368, N° 2434, N° 1125, N° 38, N° 56, N° 125, N° 127, N° 128, N° 129, N° 130, N° 3188 y N° 435, emitidas por Asesores Especiales Navales S.A.C., STL Diesel E.I.R.L., Orlando Hernández Estrada, Virginia Peña de Ramos, Estudio Murillo – Germana Abogados, Monitoreo Ambiental, Julio Castillo Sánchez, Roger Saldaña Ríos, A.T Motors E.I.R.L., A & A Representaciones y Servicios S.R.L. y Felipe Angulo Vargas, a pesar que podía verificar la fehaciencia de las operaciones a partir de la información de su contabilidad y la de sus proveedores, sus declaraciones juradas mensuales presentadas ante la Administración y la copia de los cheques girados a dichos proveedores.

Que en relación a las operaciones realizadas con Comfer S.A., Virginia Peña Ramos, Roger Saldaña Ríos, A.T Motors E.I.R.L., A & A Representaciones y Servicios S.R.L., Felipe Vargas Angulo y Monitoreo Ambiental, a que se refieren las Facturas N° 716, N° 4368, N° 2434, N° 1125, N° 3188 y N° 435, precisa que ni en fiscalización ni en reclamación contaba con copia de los cheques y las constancia de depósito, al encontrarse en poder de terceros, por lo que al amparo del artículo 148° del Código Tributario, solicita que este Tribunal los evalúe.

 1



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

Que en cuanto al reparo formulado por depreciación, refiere que sí ha sido contabilizado y que la Administración ha mantenido dicho reparo por un exceso de formalismo.

Que la Administración, en relación con el reparo por la no utilización de medios de pago, señala que la recurrente se encontraba obligada a utilizar los medios de pago establecidos en el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194, a fin de cancelar las adquisiciones realizadas en el período enero a diciembre de 2004, dado que sus importes superaban los S/. 5 000,00, y al no haber cumplido con ello, el desconocimiento del crédito fiscal de tales adquisiciones se encontraba arreglado a ley, no siendo objeto de discusión la realidad ni fehaciencia de las operaciones de compra, sino el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las citadas normas, y que luego de la evaluación de los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación, mantuvo dicho reparo respecto de las facturas detalladas en el Anexo N° 01 adjunto a la apelada, por lo que reliquidó el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo por ventas no declaradas ascendente a S/. 1 068,00, sostiene que la recurrente lo reconoció en la etapa de fiscalización, sin embargo, solo presentó declaración rectificatoria respecto del Impuesto General a las Ventas y no del Impuesto a la Renta, por lo que mantiene el reparo en cuanto a este último impuesto.

Que respecto del reparo por depreciación indica que el monto reparado correspondía a una depreciación no contabilizada oportunamente en el ejercicio 2004, que fue regularizada contablemente en atención al Requerimiento N° 0822050000136, por lo que confirma el reparo.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Requerimiento N° 0821050000150 (folios 528 y 530), notificado el 24 de junio de 2005, la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, por la no utilización de medios de pago, depreciación no contabilizada y ventas no declaradas, asimismo, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que como consecuencia de los mencionados reparos e infracción, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0000956 a N° 082-003-0000968, y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0001131 a N° 082-002-0001143 y N° 032-002-0001145.

Que mediante Resolución de Intendencia N° 0850140000737/SUNAT (folios 907 a 920), emitida el 31 de agosto de 2006, la Administración declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra los citados valores, dejando sin efecto la Resolución de Determinación N° 082-003-0000965 y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0001131, N° 082-002-0001136 y N° 082-002-0001137, modificando los demás valores.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0000956 a N° 082-003-0000964 y N° 082-003-0000966 a N° 082-003-0000968, y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0001132 a N° 082-002-0001135, N° 082-002-0001138 a N° 082-002-0001143 y N° 082-002-0001145, modificadas por la apelada, se encuentran arregladas a ley.

## **No utilización de medios de pago**

Que las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0000956 a N° 082-003-0000964 y N° 082-003-0000966 a N° 082-003-0000968 (folios 830, 831, 833 a 841 y 856 a 862) se giraron por Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros reparos, por la no utilización de medios de pago establecidos en el Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194



# Tribunal Fiscal

Nº 04616-2-2012

en la cancelación de las facturas de compra que sustentan crédito fiscal y gastos para efectos de los impuestos antes citados.

Que el artículo 3º del Decreto Legislativo Nº 939, vigente hasta el 26 de marzo de 2004, estableció medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, disponiendo que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º de dicho decreto, se debían pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5º, aun cuando se cancelaran mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4º del citado decreto prescribía que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se fijaría el monto a partir del cual se debían utilizar medios de pago, el que no podía ser menor a  $\frac{1}{4}$  de la UIT ni mayor a 2 UIT, pudiendo también establecerse montos específicos atendiendo al tipo de obligación.

Que el artículo 5º del mismo decreto señalaba que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarían en los supuestos previstos en su artículo 3º, eran los depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8º del referido dispositivo indicaba que para efectos tributarios, los pagos que se efectuaran sin utilizar medios de pago no darían derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, aun cuando se acreditara o verificara la veracidad de las operaciones o quien los recibiera cumpliera con sus obligaciones tributarias, debiendo tenerse en cuenta, adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados, en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se debía realizar cuando se efectuara el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que por su parte, la Primera Disposición Final del Decreto Supremo Nº 190-2003-EF, que dictó las normas reglamentarias del Decreto Legislativo Nº 939, estableció que el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago durante el ejercicio 2004 era de S/. 5 000,00 o US\$ 1 500,00.

Que posteriormente, el artículo 3º de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley Nº 28194, vigente desde el 27 de marzo de 2004, derogó el Decreto Legislativo Nº 939 y modificatorias, se aprobaron disposiciones similares a las del anotado decreto, señalando que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º se deberán pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5º, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos, asimismo, fijó el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago en S/. 5 000,00 ó US\$ 1 500,00.

Que el artículo 5º de la aludida ley dispone que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3º, son los siguientes: a) Depósitos en cuentas; b) Giros; c) Transferencias de fondos; d) Órdenes de pago; e) Tarjetas de débito expedidas en el país; f) Tarjetas de crédito expedidas en el país; y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores.



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

Que el artículo 8° de la mencionada ley prevé que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, precisándose que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta, ni a aplicar crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 1 de los Requerimientos N° 0822050000136 y N° 0822050000197 (folios 521 a 525 y 512 a 516), notificados el 2 de agosto y el 3 de setiembre de 2005, se solicitó a la recurrente que adjuntara los documentos que acrediten los medios de pago utilizados al amparo de los artículos 5° del Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194, en la cancelación de los comprobantes de pago detallados en el Anexo 01 de los mismos, habiéndose señalado en los resultados de los citados requerimientos, así como en el del N° 0821050000150 (folios 507 a 511, 526 y 527), que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado, y que los importes a reparar por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta ascienden a las sumas de S/. 218 606,00 y S/. 1 150 557,00, respectivamente, según se consignan en el Anexo 01 del último resultado en mención.

Que según se aprecia de la apelada (folios 912 a 914 y 916), la Administración en la instancia de reclamación levantó parcialmente el reparo bajo análisis, al haberse acreditado la utilización de medios de pago, manteniéndolo respecto de los períodos enero a abril y junio a noviembre de 2004, según el siguiente detalle:

Mes de Registro	Fecha de emisión	N° de Factura	Proveedor	Importes respecto de los cuales no se ha acreditado la utilización de medios de pago		
				Valor de compra (S/.)	IGV (S/.)	Total (S/.)
Enero 2004	28/01/2004	25834	Comfer S.A. Profesionales en el Acero	9 531,11	1 810,91	11 343,22
<b>Subtotal</b>				<b>9 531,11</b>	<b>1 810,91</b>	<b>11 343,22</b>
Febrero 2004	27/02/2004	104	Asesores Especiales Navales S.A.C.	4 051,18	769,73	4 820,91
<b>Subtotal</b>				<b>4 051,18</b>	<b>769,73</b>	<b>4 820,91</b>
Marzo 2004	24/03/2004	105	Asesores Especiales Navales S.A.C.	4 080,08	775,22	4 855,30
	04/03/2004	597	Luis A. Napán Vega - AFIDE	40 930,47	7 776,79	48 707,26
	05/03/2004	598	Luis A. Napán Vega - AFIDE	15 622,90	2 968,35	18 591,25
	31/03/2004	107	Asesores Especiales Navales S.A.C.	3 930,76	746,85	4 677,61
	27/03/2004	6	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	7 273,11	1 381,89	8 655,00
	31/03/2004	2301	STL Diesel EIRL	5 421,29	1 030,05	6 451,34
<b>Subtotal</b>				<b>77 258,61</b>	<b>14 679,15</b>	<b>91 937,76</b>
Abril 2004	03/04/2004	7	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	11 042,36	2 098,04	13 140,40
	10/04/2004	8	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	4 363,85	829,15	5 193,00
	17/04/2004	716	Virginia Peña Ramos - Serv. Hilarios	5 324,37	1 011,63	6 336,00
<b>Subtotal</b>				<b>20 730,58</b>	<b>3 938,82</b>	<b>24 669,40</b>
Junio 2004	25/06/2004	224	Estudio Murillo - Germana Abogados	34 700,00	6 593,00	41 293,00
<b>Subtotal</b>				<b>34 700,00</b>	<b>6 593,00</b>	<b>41 293,00</b>
Julio 2004	30/07/2004	116	Asesores Especiales Navales S.A.C. 120	5 411,88	1 028,26	6 440,14
	27/07/2004	647	Luis A. Napán Vega - AFIDE	32 206,51	6 119,24	38 325,75
	30/07/2004	401	Monitoreo Ambiental e Investigación	6 898,85	1 310,80	8 209,65

*[Handwritten signatures and initials]*



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

				Subtotal		
Agosto 2004	17/08/2004	117	Asesores Especiales Navales S.A.C.	4 627,74	879,27	5 507,01
	25/08/2004	118	Asesores Especiales Navales S.A.C.	8 457,50	1 606,92	10 064,42
				<b>Subtotal</b>	<b>13 085,24</b>	<b>2 486,19</b>
Setiembre 2004	03/09/2004	1125	A & A Representaciones y Servicios S	17 534,40	3 331,54	20 865,94
	08/09/2004	120	Asesores Especiales Navales S.A.C.	8 437,50	1 603,13	10 040,63
	01/09/2004	119	Asesores Especiales Navales S.A.C.	8 395,00	1 595,05	9990,05
	04/09/2004	47	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	5 409,68	1 027,82	6 437,50
	11/09/2004	48	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	6 527,84	1 240,30	7 768,14
	13/09/2004	27	Julio Castillo Sánchez - Servicios Ge	4 323,02	821,37	5 144,39
	13/09/2004	49	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	6 511,50	1 237,20	7 748,70
	14/09/2004	239	Estudio Murillo - Germana Abogados	10 597,03	2 013,44	12 610,47
	13/09/2004	4368	Roger Saldaña Ríos - Reparaciones El	5 033,36	956,34	5 989,70
	25/09/2004	52	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	4 220,15	801,85	5 022,00
	25/09/2004	29	Julio Castillo Sánchez - Servicios Ge	4 668,80	887,07	5 555,87
	03/09/2004	146728	Comfer S.A. Profesionales en el Acero	5 096,45	968,33	6 064,78
	22/09/2004	122	Asesores Especiales Navales S.A.C.	3 597,44	683,51	4 280,95
	29/09/2004	123	Asesores Especiales Navales S.A.C.	3 209,27	609,76	3 819,03
	14/09/2004	2434	A. T. Motors EIRL Mecánica Especializada	5 931,19	1 126,91	7 058,10
	14/09/2004	121	Asesores Especiales Navales S.A.C.	8 402,50	1 596,48	9 998,98
				<b>Subtotal</b>	<b>107 895,13</b>	<b>20 500,10</b>
Octubre 2004	09/10/2004	56	Orlando A. Hernández Estrada - Serv.	5 454,39	1 036,34	6 490,73
	23/10/2004	38	Julio Castillo Sánchez - Servicios Ge	4 781,23	908,43	5 689,66
	06/10/2004	125	Asesores Especiales Navales S.A.C.	1 193,75	226,82	1 420,57
	13/10/2004	127	Asesores Especiales Navales S.A.C.	3 646,63	692,86	4 339,49
	20/10/2004	128	Asesores Especiales Navales S.A.C.	1 170,98	222,49	1 393,47
				<b>Subtotal</b>	<b>16 246,98</b>	<b>3 086,94</b>
Noviembre 2004	08/11/2004	129	Asesores Especiales Navales S.A.C.	927,36	176,20	1 103,56
	15/11/2004	130	Asesores Especiales Navales S.A.C.	932,84	177,24	1 110,08
	09/11/2004	3188	Felipe Angulo Vargas	5 050,70	959,63	6 010,33
	01/11/2004	435	Monitoreo Ambiental e Investigación	9 550,75	1 814,64	11 365,39
				<b>Subtotal</b>	<b>16 461,65</b>	<b>3 127,71</b>
<b>Total General</b>				<b>344 477,72</b>	<b>65 450,84</b>	<b>409 928,76</b>

Que de autos se desprende que las operaciones de compra materia de observación fueron pactadas por importes que superan el límite establecido por las normas de bancarización antes citadas, por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar su cancelación mediante cualquiera de los medios de pago establecidos en dichas normas, no obstante, aquella no exhibió la documentación que acreditara el cumplimiento de dicha obligación, tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 0822050000197.

Que en cuanto a los medios probatorios presentados en la instancia de apelación (folios 979 a 986), es preciso anotar que el artículo 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, dispone que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, asimismo, deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Que en tal sentido, no corresponde admitir dichos documentos como medios probatorios, toda vez que la recurrente no ha acreditado que la omisión a su presentación se generó por causa ajena a ella, ni la cancelación del monto impugnado vinculado a dichas pruebas, de conformidad con el artículo 148° del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

Que en consecuencia, al no haber la recurrente acreditado que realizó el pago de los comprobantes de pago reparados con los medios de pago a que se refieren el Decreto Legislativo N° 939 y la Ley N° 28194, correspondería mantener el presente reparo.

Que no obstante, cabe indicar que encontrándose en trámite la presente apelación, ha sido publicada la Ley N° 29707, el 11 de junio de 2011, que crea el procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4° de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Que la primera disposición complementaria y final de la citada ley dispone que en un plazo máximo de 30 días contados a partir del día siguiente de su publicación, el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con la SUNAT, dictará y publicará su reglamento, en el cual se establecerán las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo establecido en dicha ley.

Que asimismo, la única disposición completaría transitoria de la referida ley prevé que lo dispuesto en ella también es aplicable a los contribuyentes omisos a la utilización de medios de pago que tienen procedimientos administrativos seguidos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal, según sea el caso, que se encuentren en trámite.

Que de lo expuesto, se aprecia que por Ley N° 29707 se creó un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago regulados en la Ley N° 28194, el cual es aplicable incluso a contribuyentes que tienen procedimientos tributarios ante este Tribunal, y que aún está pendiente la publicación del reglamento que regule las disposiciones necesarias para que se efectúe el acogimiento al referido procedimiento.

Que en tal sentido, resulta necesario que la Administración verifique si la recurrente, luego que se publique el reglamento de la Ley N° 29707, se acoge al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago respecto del saldo de los comprobantes de pago antes señalados, y si cumple con los requisitos regulados en la citada ley y en el reglamento que se publique, por lo que corresponde remitir los actuados a la Administración a efecto que verifique dicho acogimiento respecto de las facturas objeto de reparo.

Que cabe señalar, que el reparo ha sido efectuado por la Administración por no utilizar medios de pago, por lo que no resulta procedente analizar la fehaciencia de las operaciones como alega la recurrente.

## ***Depreciación no contabilizada***

Que la Resolución de Determinación N° 082-003-0000968 (folios 856 y 859 a 861) se giró por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros reparos, por la depreciación no registrada en libros.

Que el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles, entre otras, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el segundo párrafo del inciso b) artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 194-99-EF, disponía 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 presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00322-1-2004, la obligación de efectuar el registro contable de las depreciaciones condiciona la posibilidad de deducir este concepto para efecto de la determinación de la renta neta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 22°



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

del reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF.

Que en el punto 2 del Requerimiento N° 0822050000136 (folio 524), se señaló que en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, presentada el 8 de abril de 2005, mediante Formulario Virtual 654 N° 11000849, se había consignado, en el rubro deducciones de la casilla 105, el importe de S/. 113 252,00, respecto del cual la recurrente manifestó que correspondía a la depreciación de activos fijos y que a efecto de una mejor presentación de sus estados financieros ante las entidades bancarias, procedió a consignar el 50% de la depreciación permitida por ley (10%) en los estados financieros, en el rubro de maquinarias y equipos, y el 50% restante, en el rubro deducciones al Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado de los Requerimientos N° 0821050000150 y N° 0822050000136 (folios 526, 527 y 520), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó ni exhibió los asientos contables registrados en los Libros Diario y Mayor, y que tampoco indicó ni presentó los folios de dichos libros en los que se encontraba contabilizado el asiento rectificado, por lo que desconoció el importe de S/. 113 252,00, asimismo, precisó que sólo existía un asiento contable en el folio 43 del Libro Mayor, cuyo monto ascendía a S/. 335 803,36, y que la rectificación de los asientos contables no se realizó en los Libros Diario y Mayor, sino extracontablemente.

Que al respecto, en el Libro Mayor del ejercicio 2004 (folio 244) se encuentra anotada una depreciación ajustada a diciembre de 2004 de S/. 335 803,36, de la cual, S/. 113 252,44 más el respectivo ajuste correspondían a la depreciación de maquinaria y equipo con una tasa de 5%, conforme se aprecia de las hojas de análisis presentadas por la recurrente (folios 313, 247 y 248).

Que asimismo, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 presentada el 8 de abril de 2005, mediante Formulario Virtual PDT 654 N° 11000849 (folio 57 y 58), se advierte que en los rubros costo de ventas y deducciones para determinar la renta imponible (casillas 464 y 105), se consignaron los importes de S/. 2 366 323,00 y S/. 113 252,00, respectivamente.

Que de lo expuesto, se verifica que la recurrente contabilizó en el Libro Mayor del ejercicio 2004 el 50% de la depreciación de maquinarias y equipos, y el otro 50%, lo consignó en el rubro de deducciones para determinar la renta imponible de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que lo anterior es reconocido por la recurrente en el documento de folio 251, en la que señala que a efectos de una mejor presentación de sus estados financieros ante las entidades bancarias, había procedido a tomar el 50% de la depreciación de 10% permitida por ley, esto es, 5%, en el rubro maquinaria y equipo de los estados financieros, y el otro 50%, se había considerado en el rubro deducciones al Impuesto a la Renta (asistente de la casilla 105), por un importe de S/. 113 252,00.

Que además, el 5 de agosto de 2005, antes del cierre de los Requerimientos N° 0821050000150 y N° 0822050000136, la recurrente presentó mediante Formulario Virtual PDT 654 N° 11000953 (folios 314 a 317), la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, determinando igual obligación y consignando en los rubros costo de ventas y deducciones para determinar la renta imponible (casillas 464 y 105), los importes de S/. 2 479 575,00 y S/. 0,00, con lo cual se aprecia que se cargó al costo de ventas el importe de la depreciación de la maquinaria y equipo ascendente a S/. 113 252,00<sup>1</sup>.

Que en consecuencia, se concluye que la suma de S/. 113 252,00 deducida en las declaraciones juradas original y rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 como depreciación de maquinaria y equipo, no se encontraba registrada contablemente al 31 de diciembre de dicho ejercicio, por lo que no procedía su deducción como gasto o costo por depreciación, en tal sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

<sup>1</sup> Dicho importe resulta de la diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración original (S/. 2 366 323,00) y el que consta en la declaración rectificatoria (S/. 2 479 575,00).



# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

Que cabe señalar que el documento presentado por la recurrente bajo la glosa "Rectificación Depreciación Maquinaria y Equipo" (folio 312), no desvirtúa el hecho que no se haya anotado en la contabilidad, en forma oportuna, la depreciación deducida para efectos del Impuesto a la Renta.

## **Ventas no declaradas**

Que la Resolución de Determinación N° 082-003-0000968 (folios 856 y 859 a 861) se giró por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros reparos, por ventas no declaradas en el período octubre de 2004.

Que en el punto 4 del Requerimiento N° 0822050000136 (folio 524), se indicó que se había observado en el mes de octubre de 2004 una diferencia de ingresos entre lo declarado (S/. 154 699,00) y los registrados (S/. 155 767,07), por el importe de S/. 1 068,07, por lo que se solicitó a la recurrente que sustentara dicha diferencia.

Que en el resultado del citado requerimiento (folio 520), se dejó constancia que la recurrente había presentado la respectiva declaración rectificatoria, según lo manifestado en su escrito de 8 de agosto de 2005 (folio 318).

Que al respecto, de autos se aprecia que el 5 de agosto de 2005, la recurrente presentó la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas y del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período octubre de 2004, mediante Formulario Virtual PDT 621 N° 11059471 (folios 304 a 309), en la cual declaró ventas netas e ingresos netos, por S/. 155 767,00 por cada concepto<sup>2</sup>.

Que en la apelada se precisa que la recurrente subsanó dicho reparo sólo respecto del Impuesto General a las Ventas, mas no del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía mantenerlo en ese extremo (folio 916).

Que cabe señalar que de conformidad con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, esto es, cuando ocurren y no cuando se cobra el correspondiente efectivo o equivalente de efectivo.

Que en tal sentido, la Administración debía determinar los ingresos del ejercicio en función al análisis individual de cada operación, verificando si efectivamente correspondía a una operación que calificaba como ingreso y si ésta se encontraba o no reconocida como tal en los libros contables de la recurrente (Libro Diario y/o Mayor), verificando además si por ellas se reconoció y declaró costo computable y/o gastos y, en caso ello no hubiera ocurrido, debía proceder a determinar el importe de los mismos, conforme a lo establecido por los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que aquélla no hizo.

Que en consecuencia, para el caso de la acotación por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la Administración no ha sustentado debidamente el reparo por ventas no declaradas, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

## **Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario**

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción 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>2</sup> En la declaración jurada original, presentada el 17 de noviembre de 2004, mediante Formulario Virtual PDT 621 N° 11050984 (folio 71), consignó por cada uno de dichos conceptos el importe de S/. 154 699,00.





# Tribunal Fiscal

N° 04616-2-2012

Que la Resolución de Multa N° 082-002-0001145 (folio 855) se encuentra vinculada al reparo por depreciación no contabilizada que ha sido mantenido, al reparo por ventas no declaradas que ha sido levantado y al reparo por la no utilización de medios de pago, respecto del cual se ha dispuesto su remisión a la Administración a efecto que verifique el acogimiento al procedimiento para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago previsto en la Ley N° 29707, por lo que corresponde que la Administración reliquide la referida multa, teniendo en cuenta lo resuelto en relación a los reparos que las originan.

Que las Resoluciones de Multa N° 082-002-0001132 a N° 082-002-0001135 y N° 082-002-0001138 a N° 082-002-0001143 (folios 842 a 847 y 850 a 853), se encuentran vinculadas al reparo por no utilizar medios de pago, establecido en las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0000956 a N° 082-003-0000964 y N° 082-003-0000966 a N° 082-003-0000968 y siendo que esta instancia ha dispuesto la remisión de los actuados a la Administración a efectos de la verificación del acogimiento al procedimiento para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago previsto en la Ley N° 29707 y su incidencia en el cálculo de las citadas sanciones, deberá estarse a lo que se resuelva en las resoluciones de determinación que las originan.

Que finalmente cabe indicar que el informe oral se llevó a cabo el 20 de marzo de 2012 con la asistencia de ambas partes, conforme a la Constancia de Informe Oral N° 0097-2012-EF/TF, que obra en el folio 1031.

Con los vocales Zelaya Vidal y Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

## RESUELVE:

1. **REMITIR** los actuados a la Administración en el extremo relativo al reparo por la no utilización de medios de pago, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0850140000737/SUNAT de 31 de agosto de 2006, en el extremo relativo al reparo por ventas no declaradas, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA

EZETA CARPIO  
VOCAL

FUENTES BORDA  
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ  
Secretaria Relatora  
FB/JR/rsc.