



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

EXPEDIENTE N° : 1263-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 22 de enero de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

con Registro Único de Contribuyente contra la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002718/SUNAT de 25 de octubre de 2007, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y la Resolución de Multa Nº 054-002-0016145, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que el procedimiento de fiscalización adolece de nulidad por cuanto la Administración no ha merituado los argumentos y pruebas ofrecidas durante el citado procedimiento, habiéndose vulnerado sus derechos de petición administrativa y al debido proceso, que obliga a aquella a dar una respuesta motivada de todos los alegatos del administrado.

Que indica que la adquisición de una compresora a fin de reponer la compresora malograda no constituye un activo, pues de conformidad al principio de importancia significativa no toda partida de un activo debe considerarse como tal, en el sentido que dicha adquisición no genera beneficio económico para su empresa.

Que refiere que los gastos incurridos para la adquisición de mamelucos son causales y necesarios toda vez que los mismos fueron destinados para el uso de los ingenieros supervisores encargados de la producción; asimismo, indica que dichas prendas de trabajo fueron compradas para dar cumplimiento a las normas de salubridad que se encuentran recogidas en la Ley General de Salud, Ley Nº 26842.

Que en lo que concierne al reparo referido a gastos destinados a activos fijos cuya necesidad no está acreditada, aduce que dichos gastos se sustentan en el contrato de comodato de maquinaria de 10 de octubre de 2004, según el cual se encuentra obligada a arreglar el bien cedido en uso; en tal sentido, si bien adquirió 7 reductores de velocidad para una máquina de tres motores, ello se debe a que tales piezas se malogran constantemente; asimismo, indica que las mencionadas adquisiciones son fehacientes.

Que aduce que respecto de las adquisiciones anticipadas de llantas y una cámara para el vehículo otorgado en comodato, indica que realizó dichos gastos sustentados en la promesa de pactar el aludido contrato, lo que es permitido según lo dispuesto en el artículo 1414º del Código Civil.

Que con relación al reparo por gastos no fehacientes alega que ha acreditado la necesidad del gasto, siendo que la Administración es quien debe probar los motivos por los que desconoce los gastos, no siéndole imputable el actuar de terceros.

Que arguye que la resolución apelada es nula en el extremo en el que la Administración presume que no impugnó el reparo relativo a gastos sustentados con comprobantes de pago que no reúnen los requisitos de ley, toda vez que ésta debió ejercer su facultad de reexamen y analizar todos los reparos que se



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

suscitan en el expediente; asimismo, se señala en la resolución apelada que dichas adquisiciones no fueron bancarizadas cambiando la motivación de los valores impugnados en la instancia de reclamación.

Que la Administración menciona en lo que concierne a los reparos por operaciones no fehacientes, que las adquisiciones se sustentan en facturas respectos de las cuales no se ha probado la fehaciencia de las operaciones contenidas en ellas, no siendo suficiente las declaraciones de los proveedores; asimismo invoca esta vez la falta de bancarización de dichas operaciones e indica que la actividad económica de los proveedores anotada en los registros de la Administración difiere del servicio supuestamente prestado.

Que en cuanto a los reparos por gastos no sustentados (causalidad) manifiesta que si bien la recurrente arguye que los mamelucos adquiridos son para uso de ingenieros supervisores del proceso y para la higiene en el ambiente de trabajo, su Libro de Remuneraciones que es llevado desde diciembre de 2005 no demuestra que cuente con personal que justifique la utilización de dichos elementos, como tampoco evidencia el trabajo realizado por dichos ingenieros; asimismo, en lo que concierne a los comprobantes de adquisición del servicio de reparación de motor y por compra de reductores de velocidad menciona que la recurrente no tiene bienes anotados en su Registro de Activos que justifiquen dichas adquisiciones, como tampoco que se haya malogrado la maquinaria que fue entregada en comodato, y que los reductores de velocidad observados son 7 cuando la recurrente sólo tiene en comodato 3; además que el reductor de velocidad del botal de 6 pies cúbicos tiene un reductor de velocidad de 15 giros por minuto en tanto que los reductores adquiridos son de 10 revoluciones por minuto, no ajustándose la adquisición realizada para la reposición respectiva.

Que con relación a la adquisición de un motor eléctrico cargado a resultados arguye que el mismo debió ser activado y no enviarse al gasto, no habiendo acreditado la recurrente que dicho motor corresponda a un repuesto y no a una mejora; en cuanto a la compra de la compresora observada señala que la recurrente no probó que la misma se encontrara obsoleta, por lo que tampoco debió cargarse al gasto.

Que respecto de los reparos por adquisiciones de llantas y una cámara de llanta deducidas como gasto afirma que dichas adquisiciones fueron realizadas con anterioridad a la firma del contrato de comodato del vehículo respectivo, siendo que éste contrato no estipulaba adquisiciones anticipadas y que su vigencia regía desde su suscripción según mención expresa. A esto agrega que el contrato de comodato indicaba específicamente las piezas malogradas que debían ser reparadas, las cuales difieren a las adquisiciones realizadas, y que la realizada mediante Factura Nº 009-2210 ha sido efectuada con anterioridad al inicio de actividades declarado por la recurrente en los registros de la Administración.

I. Nulidad del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada

Que de los alegatos esgrimidos por la recurrente se advierte que invoca la nulidad de los actos que conforman el procedimiento de fiscalización materia de autos y de la resolución apelada.

Que al respecto, se tiene que mediante Carta Nº 050053140120-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0521050001474 (fojas 186 y 200), notificados el 28 de diciembre de 2005 mediante acuse de recibo, conforme con el artículo 104º del Código Tributario, la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, solicitándole diversa documentación contable y tributaria.

Que según el correspondiente Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 197 y 198) en el referido procedimiento de fiscalización la Administración emitió los Requerimientos Nº 0521050001474, 0522060000658, 0522060000735 y 0522060001162, los que han sido notificados los días 28 de

 2



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

diciembre de 2005, 2 junio, 4 de octubre y 23 de mayo de 2006 mediante la modalidad de acuse de recibo (fojas 129, 154, 180 y 187), lo que se encuentra arreglado a ley.

Que a su vez, se verifica de autos que los resultados de los anotados Requerimientos Nº 0521050001474, 0522060000658, 0522060000735 y 0522060001162 han sido notificados los días 13 de noviembre, 2 de junio, 4 de octubre y 13 de noviembre de 2006 (fojas 123, 150, 178 y 181), lo que se encuentra conforme a ley.

Que respecto de la nulidad de la resolución apelada invocada por la recurrente "por presumir la aceptación del reparo referido a gastos sustentados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos de ley" y por no haberse ejercido la facultad de reexamen que le asiste a la Administración, cabe indicar que el artículo 127º del Código Tributario dispone que 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 de otro lado, el artículo 147º del mismo Código dispone que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en el orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hayan sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Que de las normas glosadas se advierte el reexamen es una "facultad" de la Administración siempre que el administrado haya controvertido el aspecto correspondiente, lo cual no desnaturaliza lo dispuesto en el artículo 147º del Código Tributario, que establece como regla general que no cabe el cuestionamiento en la instancia de apelación de aquel aspecto que no fue controvertido en la vía previa, esto es, en la instancia de reclamación.

Que el numeral 2 del artículo 109º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF prevé que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Que de conformidad con el numeral 13.2 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto administrativo que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto puede ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que en el caso de autos del escrito de reclamación que obra a fojas 294 a 301 no se advierte que la recurrente haya controvertido el reparo por "gastos sustentados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos de ley", por lo que de conformidad con el artículo 147º del Código Tributario el ente fiscal no estaba obligado a ejercer su facultad de reexamen sobre el particular y, en tal sentido, no procede emitir pronunciamiento en la instancia de apelación sobre el anotado reparo, no advirtiéndose alguna transgresión a la ley en este extremo.

Que de otro lado, se tiene que la Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (fojas 207 a 211), la que se sustenta en los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta: i) Gastos sustentados en comprobantes de pago que no cumplen los requisitos de ley, ii) Gastos cuya fehaciencia y destino a las operaciones gravadas no ha sido acreditada, iii) Gastos destinados a activos cuya necesidad de compra no ha sido acreditada, iv) Activo fijo cargado a resultados iii) Gastos de fecha anterior al contrato que los justifica; asimismo la Administración emitió la Resolución de Multa Nº 054-002-0016145 (foja 213) emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

 3



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

Que en el presente caso de la revisión de la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002718/SUNAT (fojas 305 a 316) se aprecia que la Administración declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sustentándose en fundamentos que no consignó en la resolución de determinación impugnada, respecto de los siguientes reparos: i) Operaciones no fehacientes: adiciona como sustento del reparo la falta de bancarización de dichas operaciones y que la actividad económica de los proveedores anotada en los registros de la Administración difiere del servicio supuestamente prestado; ii) Adquisiciones anteriores a la vigencia del contrato: se agrega que el contrato de comodato respecto del vehículo cedido indicaba expresamente las piezas malogradas que debían ser reparadas, las cuales difieren a las adquisiciones realizadas, asimismo, indica que la adquisición realizada mediante Factura Nº 009-2210 ha sido efectuada con anterioridad al inicio de actividades indicado por la recurrente en los registros de la Administración.

Que por tal motivo, dado que en la instancia de reclamación la Administración adicionó el sustento de los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización, lo que constituye un exceso al ejercicio de su facultad de reexamen, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario y el artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, procede declarar nula parcialmente la citada Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002718/SUNAT en cuando a los fundamentos que añade respecto de los reparos antes aludidos.

Que estando a lo expuesto corresponde emitir pronunciamiento respecto de los reparos efectuados por la Administración.

II. Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653

1. Gastos cuya fehaciencia y destino a operaciones gravadas no ha sido acreditada.

Que según se aprecia de la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653 y de su Anexo Nº 01 (fojas 207 a 211) se efectuaron reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos cuya fehaciencia y utilización en las operaciones gravadas no fue acreditada de acuerdo con lo establecido en los resultados de los Requerimientos Nº 0522060000658 y 0522060000735 a las Facturas Nº 001-00082, 001-00165, 001-00083, 001-00084, 001-000205, 001-00167, 001-00170, 001-00190, 001-000217, 001-000206, 001-00192, 001-00193, 001-000218, 001-000222, 001-000223, 001-0359, 001-0358, 001-0361, 001-0364, 001-0365, 003-000202, 001-0366, 001-0372, 001-0373, 001-0377, 003-000206, 003-000213, 001-000422, 001-000437, 001-000452, 001-000441, 001-000455, 003-000214, 001-0124, 003-000348, 001-0126, 001-0135 y 003-000350 de los proveedores Representaciones y Distribuciones Bismark E.I.R.L., Distribuciones, Maquinarias y Transportes JBA E.I.R.L., Representaciones Generales del Sur Solmar E.I.R.L., Distribuciones y Representaciones Martel E.I.R.L. y Consorcio Informático E.I.R.L., objeto de reparo, corresponden a la adquisición del servicio de los conceptos de rebajado y raspado de cuero ovino cromado (wet blue), lavado y rehumectado cuero ovino fresco - salado y seco dulce, descalcado y pikelado de cuero ovino post pelambre, aminado depilado de cuero ovino rehumectado listo para proceso de descarnado, curtido cromado y basificado cuero ovino, clasificado de 1ra. a 6ta. TR de cuero ovino curtido en wet blue, descarnado de cuero ovino (lavado), rebajado y raspado de cuero ovino cromado, descarnado de cuero ovino, recortado y despuntado de patas, rabos y sobrantes, así como carpetado y chumado (escurrido) de cuero cromado.

Que el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 estuviera prohibida por esta ley.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 06368-1-2003 que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal es preciso que se investiguen 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 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que al respecto, en la citada Resolución N° 01759-5-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 5 de junio de 2003, este Tribunal ha establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes 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 mediante el Requerimiento N° 0522060000735 (cuya hoja anexa 1 obra a fojas 151 y 152) se solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito con carácter de declaración jurada la fehaciencia de las operaciones realizadas con los contribuyentes que se detallaban en dicha hoja anexa, en la cual se aprecia un listado de los comprobantes de pago de adquisiciones realizadas por la recurrente que indicaban tanto el motivo del reparo como las observaciones realizadas a cada comprobante, los cuales fueron reparadas por ser gastos cuya fehaciencia y destino a operaciones no gravadas no fueron acreditados.

Que en respuesta a dicho requerimiento el 9 de junio de 2006 la recurrente presentó una carta explicativa (fojas 144 y 145) en la que detalló los motivos por los que adquirió los bienes y/o servicios detallados, habiendo presentado declaraciones juradas con certificación notarial de firma, otorgadas por los representantes legales de las empresas Distribuciones y Representaciones Martel E.I.R.L, Consorcio Informático E.I.R.L, Representaciones y Distribuciones Bismark E.I.R.L, Representaciones Generales del Sur Solmar E.I.R.L., en las que reconocen haber prestado los servicios de las facturas que allí detallan.

Que del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 0522060000735 (foja 149), que constituye el sustento de la Resolución de Determinación N° 054-003-0009653, la Administración consignó nuevamente los números de los comprobantes de pago correspondientes a las compras observadas, apreciándose que detalló los motivos de lo observado con relación a cada uno de ellas y consignó como base legal tanto los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas como el artículo 6° de su Reglamento así como el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no advirtiéndose vicio de nulidad alguno.

Que de los comprobantes de pago observados se advierte que los mismos contienen descripciones que no permiten explicitar el tipo de servicio que se habría prestado por los proveedores –a las piezas de cuero que les habrían sido entregadas por la recurrente– como tampoco las condiciones de la supuesta entrega, recepción y devolución de tales piezas –que igualmente no se evidencia–, no habiéndose ofrecido contrato alguno u otro documento que complementase aquellos comprobantes, en tal sentido tales operaciones no son fehacientes si bien la recurrente presentó el documento denominado "Peritaje Técnico de los Procesos de Curtición de Pieles de Ovino en Wet-Blue", éste sólo explica el proceso productivo de la recurrente, más no acredita la efectiva prestación de los servicios cuestionados.

Que en cuanto a la calidad de medio probatorio de las declaraciones juradas de los representantes legales de las empresas proveedoras ofrecidas por la recurrente, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario las manifestaciones obtenidas en virtud de la facultad de

 5



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

fiscalización deberán ser valorados por los órganos competentes en los procedimientos tributarios, en tanto que de acuerdo con el artículo 125° del mismo cuerpo legal tales manifestaciones serán valoradas conjuntamente con los medios probatorios que prevé dicha norma; en tal sentido toda vez que las declaraciones juradas con certificación notarial ofrecidas por la recurrente no corresponden a manifestaciones obtenidas por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización éstas carecen de calidad probatoria.

Que por lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Gastos cuya necesidad no ha sido acreditada

Que el artículo 37° del anotado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 estuviera expresamente prohibida por esta ley, esto es, recoge el principio de causalidad.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 precisa 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 antes citada, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso e) de dicho artículo; entre otros.

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

Que del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0522060000735 (fojas 148 y 149) y, como consecuencia de la revisión de la documentación exhibida por la recurrente, la Administración efectuó reparos al gasto con incidencia en el Impuesto a la Renta respecto de las adquisiciones referidas a la: (i) Adquisición de mamelucos (ii) Servicio de reparación de un motor, y (iii) Adquisición de reductores de velocidad, por no cumplir con el principio de causalidad y no haberse acreditado la necesidad de dichas adquisiciones, detalladas en los Puntos N° 45, 77, 101, 102, 108 y 109 del Anexo N° 1 de dicho Requerimiento N° 0522060000735.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente mediante escrito de 9 de junio de 2006 (fojas 144 a 145) manifestó que la adquisición de los mamelucos son implementos necesarios en el proceso producción, pues son de uso diario del personal cargo de la supervisión del proceso de producción, el que se encontraba a cargo del dueño de la empresa y de sus socios; asimismo, indicó que los repuestos adquiridos no superan el ¼ de la UIT, por lo que no era obligación incluirlos en los activos de la empresa.

 6



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

Que la Administración mediante del resultado del citado requerimiento, notificado el 4 de octubre de 2006 (foja 150), dejó constancia que: (i) Observó el gasto referido a la adquisición de mamelucos porque según su contabilidad sólo trabaja el dueño y ya había adquirido mamelucos con anterioridad, y (ii) Observó la adquisición de repuestos toda vez que no acredita la tenencia de activos que justifiquen tales adquisiciones.

Que posteriormente, en aplicación del artículo 75º del Código Tributario la Administración notificó el Requerimiento Nº 0522060001162 (fojas 124 a 128), a fin de que la recurrente efectuara los descargos que considerase pertinentes a las observaciones determinadas al cierre del Requerimiento Nº 0522060000735.

Que la recurrente mediante escrito de 12 de octubre de 2006 (fojas 114 a 117) reitera sus descargos respecto de la necesidad del uso de los mamelucos de su personal para lo cual adjunta un documento denominado "Peritaje Técnico de los Procesos de Curtición" (de pieles de ovino en wet-blue), indicando que los mamelucos son usados por los ingenieros Fernando Ampuero Begazo (gerente y accionista de la empresa) y Alberto Ampuero Begazo (ingeniero químico de la empresa y a su vez accionista); de otro lado, respecto de las adquisiciones de repuestos para activos no registrados, la recurrente ha indicado que se tratan de repuestos adquiridos para mantener en funcionamiento los botaes entregados en comodato según contrato que adjunta a fojas 106 y 107.

Que con relación al gasto efectuado en la compra de mamelucos mediante Factura Nº 001-1730, cabe indicar que no obstante la documentación contable presentada por la recurrente, la misma sólo da cuenta del gasto efectuado en la adquisición de determinadas prendas de vestir que serían asignadas a personal encargado de la producción y de su anotación contable, sin embargo no se ha proporcionado documentación alguna que identifique a dicho personal como tampoco los cargos de entrega de las prendas adquiridas al supuesto personal.

Que este Tribunal se ha pronunciado sobre la necesidad de acreditar mediante una relación de trabajadores la entrega de uniformes al personal de una empresa a través de la Resolución Nº 438-5-2001, en la que ha señalado: *"Que en general cabe señalar que la entrega a los trabajadores de prendas de vestir - en virtud a una obligación legal - se realiza con ocasión de la prestación de servicios y a efectos de cuidar las condiciones de salubridad, se podría pensar que una empresa como la recurrente, tenía la obligación y la necesidad de incurrir en este tipo de gastos"*.

Que de autos no se advierte la vinculación de las compras de mamelucos con el giro del negocio, identificando el destino que han tenido los bienes adquiridos, –como algún documento que corrobore que tales bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa–, por lo que procede mantener el reparo bajo análisis toda vez que no se ha acreditado la vinculación de éstos con la generación de renta gravada y el mantenimiento de su fuente, tal como lo exige la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto de la adquisición de repuestos para mantener en funcionamiento los botaes cedidos en comodato, cabe indicar que la Administración no ha desvirtuado el carácter de repuestos de los bienes adquiridos, considerando que en atención al contrato de comodato de dichos botaes la recurrente estaba a cargo de su reparación, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en lo que concierne al reparo por la adquisición de reductores de velocidad adquiridos para los botaes antes referidos, debe mencionarse que si bien la Administración alude que tales bienes no tienen características similares a las de los bienes entregados en comodato (máquina de tres motores), también lo es que ésta no desvirtúa técnicamente que los mismos sean utilizables para dicha máquina, y si bien



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

adquirió 7 reductores de velocidad tampoco desvirtúa que su destino tenga como objeto la mencionada máquina, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

3. Activo fijo cargado a resultados

Que mediante los puntos 42 y 100 de los Anexos Nº 1 de los Requerimientos Nº 0522060000735 (foja 152) y 0522060001162 (fojas 126 a 128) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones respecto de la adquisición de una "un motor eléctrico 2.V FR5420 y una compresora industrial marca Atlas Copco 850 lbs" dado que fue tomado como gasto siendo un activo fijo, debiendo haber sido enviada a resultados mediante la depreciación correspondiente.

Que en respuesta a dichos requerimientos la recurrente señaló que adquirió un motor eléctrico para reemplazar el motor del botal cedido en comodato que se estropeó y que en ese sentido al tratarse de un reemplazo del motor de un bien cedido en comodato este no califica como activo de la empresa sino que se trata de un gasto incurrido en cumplimiento del contrato de comodato; respecto de la adquisición de una compresora industrial arguyó que no la consideró como activo dado que al ser un bien de segundo uso se malogró dos semanas después de adquirida resultando más económica comprar una nueva que repararla.

Que del resultado del mencionado Requerimiento Nº 0522060001162 (foja 123) se observa que la Administración mantuvo la observación por concepto de adquisición de un activo fijo que no debió ser considerada como gasto del ejercicio dado que la recurrente no lo sustentó con documentación adicional, citando como base legal lo dispuesto en el inciso e) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta antes mencionada preceptuaba 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 el artículo 23º del Reglamento de dicha ley aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere un cuarto (¼) de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que por otro lado, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que asimismo, el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que estando a lo expuesto de la descripción de la Factura 001 Nº 0003025 (foja 34) de 4 de octubre de 2004, se aprecia que ésta fue emitida por "un motor eléctrico 2V FR5420 por el importe S/. 4 200,00 más el Impuesto General a las Ventas, bien que cuenta con las características antes descritas en la NIC 16

8



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

para ser considerado un activo y cuyo valor excede al $\frac{1}{4}$ de la UIT¹, y ha sido girada a nombre de la recurrente (propietario) y no a nombre del comodante², por lo que al tener la naturaleza de activo fijo y ser propiedad de la recurrente debió depreciarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por consiguiente corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto del reparo por la adquisición de una *compresora industrial marca Atlas Copco 850 lbs*, cargada al gasto, cabe indicar que según lo dispuesto en el artículo 43º de la citada Ley del Impuesto a la Renta los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que a efecto de lo dispuesto en el artículo 43º de dicha ley, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por: 1. Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la tabla a que se refiere el inciso b) de este artículo; o 2. Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo.

Que de lo expuesto se tiene que tratándose de bienes muebles fuera de uso u obsoletos el contribuyente podrá optar por seguir depreciándolos anualmente hasta la total extinción de su valor o darlos de baja por el valor aún no depreciado a la fecha de su retiro del activo fijo, sin embargo para tal efecto deberá acreditar el desuso u obsolescencia con un informe técnico que determine dicha situación.

Que en el caso de autos la recurrente no ha acreditado la obsolescencia de la compresora adquirida sino que sólo se limita a señalar que se trata de un bien de segundo uso, siendo que de la revisión de la documentación que obra en el expediente no se aprecian informes que la recurrente habría presentado a efecto de sustentar la baja de activos por obsolescencia, en tal sentido al encontrarse debidamente sustentado el reparo materia de análisis, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

4. Gastos de fecha anterior al contrato que los justifica

Que de otro lado, la Administración repara las Facturas Nº 009-2210 y 001-6427, puntos 25 y 55 del Anexo Nº 1 del resultado del Requerimiento Nº 0522060001162, correspondiente a gastos por la adquisición de un par de llantas de auto y una cámara de llanta, precisando que la recurrente no contaba con vehículos, su adquisición fue anterior a la suscripción del contrato de comodato del automóvil Toyota Corolla LX Limited y que el mismo no contemplaba adquisiciones adelantadas.

Que de la revisión del contrato de comodato que obra a foja 143 se advierte que la segunda y sexta cláusulas del referido contrato refiere que el automóvil cedido en comodato debe ser destinado única y exclusivamente para el disfrute, uso o transporte particular, debiendo ser utilizado únicamente por el comodante; asimismo, se deja constancia que el automóvil cedido se encontraba malogrado necesitando reparación mecánica en el motor y en la suspensión.

Que además, se aprecia que la Factura Nº 009-2210 ha sido emitida el 28 de setiembre de 2004 con anterioridad a la fecha de suscripción del contrato (12 de octubre de 2004), por lo que estando a lo expuesto la recurrente no ha acreditado la causalidad del gasto correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

¹ La UIT vigente para el ejercicio 2004 ascendía a S/. 3 200,00.

² Cabe indicar que si bien la recurrente indica que se trató de un bien adquirido para dar cumplimiento al contrato de comodato de los botales, cabe indicar que ésta realizó la adquisición a favor de suyo y no del comodante.

9



Tribunal Fiscal

Nº 01384-10-2013

II. Resolución de Multa Nº 054-002-0016145

Que el numeral 1 del artículo 178° del anotado Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo Nº 953, vigente para el caso de autos, establecía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingreso 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 que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables otros valores similares.

Que si bien la Resolución de Multa Nº 054-002-0016145 (foja 213) fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, señalados en la Resolución de Determinación Nº 054-003-0009653 (fojas 207 a 211), analizados en los considerandos precedentes, y toda vez que unos reparos han sido mantenidos y otros levantados procede concluir en el mismo sentido respecto de las referida resolución de multa y, por ende, disponer la reliquidación de esta última.

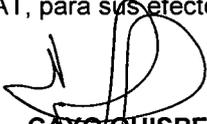
Con los vocales Cayo Quispe y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.

RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0002718/SUNAT de 25 de octubre de 2007 en el extremo referido a la adición de fundamentos de los reparos indicados, **REVOCARLA** en cuanto a los reparos por gastos de reparación del botal y reductores de velocidad, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder conforme lo señalado 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
MV/TS/BQ/rag