



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

EXPEDIENTE N° : 6661-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de abril de 2013

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0250140007799/SUNAT de 23 de noviembre de 2007, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004064 a 022-003-0004067 y 022-003-0004069 a 022-003-0004074, sobre Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 2005, Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y contra las Resoluciones de Multa N° 022-002-0004797 a 022-002-0004800 y 022-002-0004802 a 022-002-0004806, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó el crédito fiscal correspondiente a enero de 2005 debido a que éste se sustenta en comprobantes de pago emitidos en el ejercicio 2004, sin tener en cuenta que dichos comprobantes fueron anotados en su Registro de Compras en aplicación de lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, es decir dentro del plazo de 4 meses al haber recibido con atraso los citados comprobantes.

Que indica que por los mismos comprobantes la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 al considerar que correspondían a gastos del ejercicio anterior; no obstante, dicho gasto fue deducido en el ejercicio 2004, siendo que en enero de 2005 únicamente utilizó el crédito fiscal, lo que acredita con la presentación de su Libro Diario y con el cuadro de análisis de gastos del ejercicio 2005 presentado en respuesta al Punto 22 del Requerimiento N° 0221060004317.

Que respecto al reparo por gastos ajenos al giro del negocio, señala que se tratan de adquisiciones de combustible, y que si bien en su inventario de bienes del activo fijo no cuenta con vehículos, de acuerdo a lo establecido en el punto 3.2 del Contrato de Servicios Especializado de Mantenimiento celebrado con Compañía Minera Atacocha S.A., dentro de los servicios que brindaba, asumía la obligación de brindar transporte a sus trabajadores para que se desplacen de los paraderos comunes a la mina, para lo cual suscribió contratos con los transportistas Marcelino Janampa y Bernabé Tinoco a fin de que éstos le brinden dicho servicio pactando que el pago se haría parte en dinero y parte en entregas de combustible diarios, en tal sentido, el combustible adquirido no es ajeno al giro de su negocio.

Que agrega que las facturas observadas por tal concepto, no sólo corresponden a adquisición de combustible, sino también a otros bienes que son necesarios para su normal funcionamiento respecto de los cuales la Administración no ha señalado argumento alguno para desconocer su deducción.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del proceso de fiscalización iniciado a la recurrente para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2005, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 y a la tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que refiere que efectuó reparos al gasto del Impuesto a la Renta y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por gastos de ejercicios anteriores en aplicación del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la

 1 



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

Renta, y los dispuesto en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debido a que la recurrente dedujo el gasto y crédito fiscal en enero de 2005 respecto a facturas emitidas en el año 2004, y que si bien alega que recibió los comprobantes de pago con atraso, no presentó documentación alguna que acredite dicho alegato.

Que sobre los gastos no sustentados, indica que corresponden a las compras de combustible de su proveedor Minera Atacocha S.A., respecto de los cuales la recurrente se limitó a señalar que dichos gastos corresponden al cumplimiento de la cláusula quinta de los contratos de servicio de transporte suscrito con sus proveedores Janampa Moscoso Marcelino y Tinoco Landeo Eustaquio, con los que se obligó a proporcionar 5 galones de petróleo diesel diarios por el servicio de transporte que le brindaban, y que al corresponder a gastos a favor de terceros no correspondía su deducción, siendo que dicho reparo también fue considerado como una disposición indirecta de renta y en tal sentido aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que en el caso de autos, como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Requerimiento N° 0221060004317 notificado el 4 de setiembre de 2006, de fojas 318 a 321, respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2005, la Administración efectuó reparos al gasto del Impuesto a la Renta y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por gastos de ejercicios anteriores y gastos no sustentados siendo que como consecuencia de dichos reparos emitió las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004064 a 022-003-0004074, sobre Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio a octubre y diciembre de 2005, Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0004797 a 022-002-0004806 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 803 a 826.¹

Que teniendo en cuenta lo expuesto corresponde determinar si los reparos que sustentan los valores impugnados se encuentran arreglados a ley y si la recurrente incurrió en la infracción sancionada.

Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004064 a 022-003-0004073

Gastos de Ejercicios Anteriores

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0222060005131, de foja 303, la Administración comunicó a la recurrente que en su Registro de Compras correspondiente al período enero de 2005 se han anotado comprobantes de pago cuya fecha de emisión corresponde al ejercicio 2004, conforme el siguiente detalle:

Periodo	Factura N°	Fecha de emisión	Proveedor	Importe S/.	I.G.V. S/.	Total S/.
Enero-05	001-0006549	30/11/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,582.08	300.60	1,882.68
Enero-05	0001-00013	23/12/2004	Altec S.C.R.L.	2,700.00	513.00	3,213.00
Enero-05	032-0017787	18/12/2004	Sekur Peru S.A.	4,596.05	873.25	5,469.30
Enero-05	001-0006628	31/12/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,726.10	327.96	2,054.06
Enero-05	001-0006690	31/12/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,705.00	323.95	2,028.95
TOTAL				12,309.23	2,338.76	14,647.99

Que a efecto de atender dicho requerimiento la recurrente presentó el escrito de 28 de setiembre de 2006, de foja 240 a 243 y 254, en el que señaló que las facturas observadas fueron anotadas en su Registro de Compras en enero de 2005 con el fin de ejercer su derecho al crédito fiscal y que dicho

¹ En la resolución apelada la Administración dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 022-003-0004068, sobre Impuesto General a las Ventas de julio de 2005 y la Resolución de Multa N° 022-002-0004801 vinculada a dicho valor.



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

registro se efectuó de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, es decir dentro del plazo de 4 meses al haber recibido con atraso los citados comprobantes.

Que agrega que dichos comprobantes fueron considerados como costo o gasto del ejercicio 2004, y no afectaron los resultados del ejercicio materia de fiscalización, lo que acredita con el documento denominado "Gastos del ejercicio 2005", de foja 240.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060005131, de fojas 291 a 293, la Administración mantiene la observación efectuada respecto del Impuesto a la Renta, señalando que la recurrente no adjuntó el asiento en el Libro Diario efectuado en el año 2004 con el que demostrase que envió al gasto las facturas observadas en el ejercicio 2004, asimismo no adjuntó el asiento de diario de centralización del Registro de Compras del mes de enero de 2005.

Que respecto al Impuesto General a las Ventas señala que si bien la norma permite el registro de comprobantes con retraso, la recurrente no acreditó haber recibido las facturas observadas con el atraso que alega.

Que respecto al reparo al gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, cabe señalar que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que la generación de renta en toda empresa en marcha es un hecho constante, pero para efecto del Impuesto a la Renta las rentas obtenidas deben ser medidas en un período o ejercicio determinado, es así que el primer párrafo del citado artículo 57° señala: *"A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción"*.

Que conforme con la norma citada los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos².

Que el Plan Contable General Revisado³ señala, entre otros, que el "devengado" es un principio de contabilidad fundamental y básico para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad, definiéndolo como: *"Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho período"*.

Que según Enrique y Reig⁴, *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere"*. Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

² Este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003 ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

³ Aprobado por la Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10 de 15 de febrero de 1984.

⁴ REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Décima Edición. Buenos Aires, 2001. Páginas. 313-314.



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."

Que en la explicación del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad⁵ se señala que: "para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado"; asimismo en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros⁶, señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que en el caso de autos, conforme se aprecia del Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060005131, de fojas 291 a 293, la Administración reparó, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, el gasto correspondiente a las Facturas N° 001-0006549, 0001-00013, 032-0017787, 001-0006628 y 001-0006690, por la suma de S/.12,309.23 por corresponder a los servicios prestados en el ejercicio 2004, debiendo la recurrente reconocer dichos gastos en dicho ejercicio, siendo que el argumento de la recurrente para rebatir dicha observación es que efectivamente el gasto que se sustenta en dichas facturas fue deducido en el ejercicio 2004.

Que a afecto de acreditar su alegato la recurrente presentó copia del folio correspondiente al Registro de Compras del mes de enero de 2005, del documento denominado "Gastos del ejercicio 2005", y los cuadros 2 y 3, de fojas 240 a 243.

Que de la revisión del documento denominado "Gastos del ejercicio 2005", se aprecia que por el período enero de 2005 los gastos de la recurrente ascendieron a S/.161,981.69, lo que no ha sido cuestionado por la Administración y se encuentra contenido en las siguientes cuentas contables:

	621	627	629	630	649	659	Subtotal	Total
Provisión Enero			2,126.89	3,654.62		3,588.63	9,370.14	161,981.69
Total enero	137,965.12	12,416.91	1,696.93	210.08	322.51		152,611.55	

Que conforme lo señalado por la recurrente del total de gastos registrados en enero de 2005, corresponde a la sumatoria de los siguientes conceptos:

Total gasto enero 2005	
Registro de Compras	9,580.22
Pagos personal	152,078.96
ITF	322.51
Total	161,981.69

Que el importe que se obtiene del Registro de Compras corresponde al total registrado por enero de 2005, S/. 23,613.55, menos el importe que corresponde a las facturas observadas por S/.12,309.23, y la

⁵ Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Junta de Decanos, Edición Reestructurada y Modificada 2000. pág. MC-15.

⁶ Idem. pág. I -13.



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

suma de los importes que corresponden a las Facturas N° 502-0570583 y 502-0570584 de Rimac Seguros por S/.1,724.10, siendo que de la revisión del folio 14 que corresponde al Registro de Compras de la recurrente se aprecia que las facturas materia de reparo así como las que corresponden a las emitidas por Rimac Seguros, tienen la observación de "provisionado", foja 241, de lo que se advierte que el gasto contenido en las facturas observadas no fue utilizado por la recurrente en el ejercicio 2005.

Que lo señalado se corrobora de la revisión del Asiento Contable N° 29 del Libro Diario de la Recurrente de 2004, de foja 464, se consigna la siguiente información:

65 Cargas diversas de gestión	14,033.33
38 Cargas diferidas	2,666.34
46 Cuentas por pagar diversas	16,699.67

Con la glosa: "Otras cuentas por pagar diversas por la provisión de gastos del mes de diciembre 2004 registrados en enero de 2005"

Que asimismo de lo señalado por la recurrente en su recurso de reclamación, fojas 555 y 556, la suma de S/.16,699.67 se obtiene del siguiente detalle:

Factura N°	Fecha de emisión	Proveedor	Importe S/.	I.G.V. S/.	Total S/.
001-0006549	30/11/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,582.08	300.60	1,882.68
0001-00013	23/12/2004	Altec S.C.R.L.	2,700.00	513.00	3,213.00
032-0017787	18/12/2004	Sekur Peru S.A.	4,596.05	873.25	5,469.30
001-0006628	31/12/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,726.10	327.96	2,054.06
001-0006690	31/12/2004	Compañía Minera Atacocha S.A.	1,705.00	323.95	2,028.95
502-0570583	28/12/2004	Rimac Seguros	1,711.27	325.14	2,036.41
502-0570584	28/12/2004	Rimac Seguros	12.83	2.44	15.27
TOTAL			14,033.33	2,666.34	16,699.67

Que teniendo en cuenta lo expuesto, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 la recurrente ha acreditado que los gastos que corresponden a las facturas observadas no fueron utilizados en el ejercicio 2005, por lo que no correspondía que la Administración los reparase, y en consecuencia procede revocar la apelada en dicho extremo.

Que si bien en la resolución apelada la Administración señala que no procede merituar el Libro Diario presentado por la recurrente, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 141° del Código Tributario, cabe señalar que dicho Libro corresponde al ejercicio 2004 y no fue requerido por la Administración durante la fiscalización realizada a la recurrente, por lo que lo señalado por la Administración no resulta amparable.

Que respecto al Impuesto General a las Ventas, la recurrente señala que las facturas observadas fueron anotadas en su Registro de Compras de enero de 2005 con el fin de ejercer su derecho al crédito fiscal y que dicho registro se efectuó de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, es decir dentro del plazo de 4 meses al haber recibido con atraso los citados comprobantes.

Que según el inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para ejercer el derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por ADUANAS a los que se refiere el inciso a) del presente artículo, o el formulario donde conste el pago del Impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben haber sido anotados por el



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que establezca el Reglamento. El mencionado Registro deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.

Que por su parte el numeral 3.1 del inciso 3 del artículo 10° del reglamento de la mencionada ley, prevé que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones a su valor en el mes en que éstas se realicen. Agrega la norma que las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro 4 periodos tributarios computados a partir del primer día siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Que las Leyes N° 29214 y N° 29215, que sustituyeron el artículo 19° de la Ley del Impuesto del Impuesto General a las Ventas, estableciendo que para efecto del ejercicio del derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben haber sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, agregando que el mencionado registro debe estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento. El citado artículo continúa señalando que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Que el artículo 2° de la Ley N° 29215 regula la oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal, indicando que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Que asimismo, en la Primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 29215, se establece que para los períodos anteriores a su vigencia, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, y que dicha disposición es aplicable incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal, 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 N° 01580-5-2009 se ha señalado como precedente de observancia obligatoria que de acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215, para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N° 29214 y 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 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

Que conforme se dejó constancia en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060005131, de fojas 291 a 293, el reparo al crédito fiscal de enero de 2005 efectuado por la Administración se sustenta en el hecho que la recurrente anotó en su Registro de Compras del periodo enero de 2005 comprobantes de pago cuyas fechas de emisión corresponden al ejercicio 2004.

f r s 6



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

Que en atención a los fundamentos expuestos, la anotación tardía de los comprobantes de pago en el Registro de Compras no implica la pérdida del crédito fiscal, por lo que teniendo en cuenta que en el caso de autos la Administración determinó que el recurrente no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal por el período de enero de 2005, por cuanto los comprobantes de pago no habían sido anotados dentro del plazo establecido, corresponde dejar sin efecto el citado reparo y revocar la apelada en tal extremo.

Gastos no Sustentados

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0222060005131, de foja 300 a 302, la Administración comunicó a la recurrente que en su Registro de Compras del ejercicio 2005 se ha detectado la anotación de comprobantes de pago que corresponden a la adquisición de combustible, no figurando unidades de transporte en el inventario inicial ni final de la empresa, por lo que considera dichos gastos como actos de liberalidad, solicitándole el sustento correspondiente.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 28 de setiembre de 2006 y diversa documentación sustentatoria, de fojas 205 a 239 y 254, en el cual señaló que las facturas observadas corresponden a la adquisición de combustible que se dieron para cumplir con la cláusula quinta de los contratos de servicio de transporte de personal suscrito con los transportistas Marcelino Janampa y Bernabé Tinoco a fin de que éstos le brinden dicho servicio a favor de su personal transportándolos de los paraderos comunes al campamento minero de Compañía Minera Atacocha S.A.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060005131, de fojas 288 a 291, la Administración mantiene la observación efectuada, señalando que la recurrente no puede hacer uso del crédito fiscal por las compras de galones de petróleo diesel cuyo uso y consumo corresponde a un tercero, siendo que el combustible constituye costo de la empresa transportista, asimismo, agrega que si bien en los contratos observados se pacta la entrega diaria de 5 galones de combustible, ello no está sustentado mediante un informe técnico que justifique la relación entre el combustible entregado y la distancia del recorrido en kilómetros de los vehículos.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala 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, siendo que a efecto que un gasto sea aceptado para fines tributarios debe cumplirse con el principio de causalidad, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que el inciso d) del artículo 44° de la anotada ley, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros gastos, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 06769-5-2003 los gastos deducibles del Impuesto a la Renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y



Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no.

Que en cuanto al reparo por adquisición de combustible cabe precisar que si bien no es necesario que los vehículos se encuentren registrados en el activo fijo de las empresas, es decir, que sean de propiedad de ellas, para que los gastos vinculados con tales vehículos sean deducibles y otorguen derecho al crédito fiscal, el contribuyente debe acreditar la necesidad del uso de tales bienes en el desarrollo de sus actividades, conforme con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09001-2-2007.

Que en el presente caso la recurrente presentó copia del Contrato de Servicios Especializados de Mantenimiento, Reparaciones y Operaciones de Equipos Mineros, suscrito con Compañía Minera Atacocha S.A. el 30 de julio de 2004, fojas 449 a 460, señalándose como objeto del contrato en la cláusula segunda que la recurrente se obliga a prestar a Atacocha los servicios especializados de mantenimiento, reparación y operación de equipos mineros, entre ellos, de su planta concentradora Mina, y en otras áreas que ésta crea conveniente.

Que en el numeral 3.2 de la cláusula tercera del citado contrato se establece que la contraprestación abonada por Atacocha comprende todos los servicios especializados contratados, el destaque del personal profesional y técnico calificado y todo cuanto de hecho y derecho sea necesario para el cabal cumplimiento del objeto del contrato, incluyendo leyes y beneficios laborales del personal a cargo de la recurrente, imprevistos de cualquier naturaleza, tributos y aportes, **transportes**, seguro directo y contra terceros, entre otros.

Que asimismo, obra a fojas 217, 218, 224, 225 y 230 a 237, copia de los Contratos de Servicios de Transporte de Personal suscritos por la recurrente y los transportistas Eustaquio Félix Tinoco Landeo y , Marcelino Janampa Moscoso por medio de los cuales éstos se comprometen a brindar el servicio de transporte del personal de la recurrente de acuerdo a los requerimientos de ésta en forma continua por 30 días al mes, pactándose como contraprestación por dicho servicio el pago de S/.90.00 y S/.75.00 soles diarios, indicándose además en la cláusula quinta que la recurrente proporcionará diariamente el combustible (5 galones de petróleo diesel) para una óptima ejecución del servicio.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y siendo que en el caso de autos la recurrente acredita la necesidad del uso del combustible en sus actividades gravadas, al haberse obligado a ello en virtud de los contratos de transporte presentados, el gasto observado por compra de combustible cumple con el principio de causalidad, y en consecuencia corresponde sea deducido, así como el crédito fiscal correspondiente.

Que en su recurso de reclamación, fojas 542 a 559, la recurrente también cuestiona el hecho que las facturas observadas no sólo corresponden a la compra de combustible petróleo diesel, sino también a otros bienes y servicios que son necesarios para su normal funcionamiento respecto de los cuales la Administración no ha señalado argumento alguno para desconocer su deducción, como son el kerosene industrial que usa para el mantenimiento de herramientas, gasolina de 90 octanos para generador de energía, lámpara destello, cable de acero, cables de cobre, y por los servicios de seguimiento y verificación de cumplimiento de obligaciones laborales.

Que al respecto, en la resolución apelada la Administración deja sin efecto la observación referida a las compras de lámpara destello, cable de acero y cables de cobre, y por los servicios de seguimiento y verificación de cumplimiento de obligaciones laborales, lo que se encuentra arreglado a ley; sin embargo no sustenta la observación referida a la adquisición de kerosene industrial y gasolina de 90 octanos, por





Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

lo que en dicho extremo también corresponde levantar el reparo efectuado al no encontrarse debidamente sustentado en autos.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y al haberse levantado los reparos que sustentan la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004064 a 022-003-0004067 y 022-003-0004069 a 022-003-0004073, sobre Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, corresponde dejar sin efecto dichos valores.

Resolución de Determinación N° 022-003-0004074

Que según se aprecia del Anexos a la Resolución de Determinación N° 022-003-0004074, de foja 812, la misma fue emitida por la tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 de 4,1% por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en razón al reparo por gastos no sustentados.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24°-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, para los efectos del impuesto se entendía por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resultara renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, significara una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, y que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regulaba en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, aplicable al caso de autos, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta.

Que agregaba el referido artículo 55° que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una Tasa Adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A.

Que conforme lo establecido en diversas resoluciones de este Tribunal y lo señalado en el artículo 13°B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, no susceptibles de posterior control, y respecto de los cuales no es posible determinar su verdadero destino, en consecuencia estos gastos deben ser considerados como dividendos, sin embargo, en el análisis efectuado sobre el citado reparo, se ha establecido que en realidad los gastos observados por la Administración sí resultan sustentados, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado por dividendos presuntos.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 022-003-0004074, y revocar la apelada en dicho extremo.

Resoluciones de Multa N° 022-002-0004797 a 022-002-0004800 y 022-002-0004802 a 022-002-0004806

Que las citadas resoluciones de multa han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, en base a los reparos al Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 2005 e Impuesto a la





Tribunal Fiscal

N° 07068-4-2013

Renta del ejercicio 2005, los que han sido dejados sin efecto, por lo que procede concluir en el mismo sentido en el extremo de las citadas resoluciones de multa.

Que teniendo en cuenta lo expuesto carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

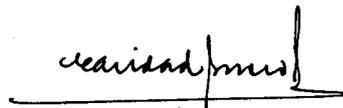
Con los vocales Flores Talavera, Guarníz Cabell y Fuentes Borda, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0250140007799/SUNAT de 23 de noviembre de 2007 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004064 a 022-003-0004067 y 022-003-0004069 a 022-003-0004074, y Resoluciones de Multa N° 022-002-0004797 a 022-002-0004800 y 022-002-0004802 a 022-002-0004806.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


GUARNÍZ CABELL
VOCAL


FUENTES BORDA
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
GC/EG/mgp