



# Tribunal Fiscal

N° 01008-8-2013

EXPEDIENTE N° : 13812-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 16 de enero de 2013

VISTA la apelación interpuesta por I

contra la Resolución de Intendencia N° 0250140012359/SUNAT de 30 de junio de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0009799, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, así como contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009586 y 012-002-0009587, emitidas por las infracciones tipificadas por el numeral 5 del artículo 177° y por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que la Administración, mediante la Carta N° 050011154880-01 SUNAT (foja 463) y Requerimiento N° 00302825 (foja 439), inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según Orden de Fiscalización N° 050011154880 (foja 461).

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración formuló reparos al Impuesto a la Renta por el citado ejercicio, entre otros<sup>2</sup>, por los siguientes conceptos: a) Gastos de viaje, b) Honorarios profesionales, c) Gastos de comisión, intereses y préstamos, y d) Provisiones del ejercicio por depreciación.

Que como consecuencia de dichos reparos se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0009799 (fojas 635 a ), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003. Asimismo, la Administración giró las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009586 y 012-002-0009587 (fojas 636 y 637), por las infracciones tipificadas por el numeral 5 del artículo 177° y por el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

Que la materia controvertida consiste en determinar si los reparos contenidos en la citada resolución de determinación que han sido objeto de impugnación, así como las sanciones impuestas se encuentran arregladas a ley.

## Resolución de Determinación N° 012-003-0009799

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, indica 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.

### Gastos de viaje

Que según el Anexo N° 3 de la citada resolución de determinación (fojas 618 a 632), la Administración reparó, entre otros, los gastos de viaje al exterior y pasajes nacionales e internacionales deducidos a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por un monto ascendente a S/. 53 514,00, registrados en las Cuentas Contables 65 – “Gastos de Viaje al Exterior” y 63 – “Pasajes Nacionales e Internacionales”, debido a que no se sustentó documentariamente su vinculación con la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente, según lo dispuesto por el inciso r) del artículo 37° e inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso n) del artículo 21° de su Reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Que la Administración señaló que en el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó documentos de cobranza y boletos que acreditarían la adquisición y el pago de éstos, así como los vouchers de caja –

<sup>1</sup> Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<sup>2</sup> Tal como se advierte del recurso de reclamación (fojas 596 a 602), la recurrente aceptó los otros dos reparos que la Administración le realizó, no siendo ellos objeto de controversia.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

egresos que demostrarían el importe que fue retirado para la ejecución de los referidos viajes. No obstante, en cuanto a la necesidad de los viajes se limitó a indicar que la presencia de su representante legal era fundamental en las compras realizadas, no presentando correspondencia y cualquier otra documentación que acredite la necesidad de dichos viajes, es decir, que demuestre el propósito de éstos y que se encontraran vinculados con la producción o mantenimiento de la fuente de la renta.

Que por su parte, la recurrente sostiene que comercializa en el país tanto mercaderías de producción nacional como productos importados, por lo cual requiere inevitablemente la presencia en el exterior de personas con capacidad suficiente, como es el caso de su representante, para verificar la idoneidad de los productos y proveedores, que le permita tener una relación comercial fluida y eficiente.

Que agrega que, si bien la Administración ha reparado los citados gastos por considerar que no son causales, ésta ha quedado acreditada con las facturas y pólizas de importación con las cuales se puede verificar la importación de productos que comercializa en su actividad diaria, los que tienen diversos orígenes, tanto de procedencia nacional como extranjera.

Que precisa que el 90% de la mercadería comercializada procede de importaciones efectuadas principalmente de Suecia, Colombia y Tailandia, entre otros, siendo que los representantes de sus proveedores tienen oficinas instaladas en Estados Unidos y efectúan la exhibición de sus productos en convenciones internacionales, las que no se realizan necesariamente en los países de los cuales proceden las importaciones antes descritas.

Que al respecto, el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable al caso de autos, señalaba que eran deducibles los gastos de viaje que fueran indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedaría acreditada con la correspondencia y cualquiera otra documentación pertinente y los gastos con pasajes, aceptándose además, un viático que no podría exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que en tal sentido, para determinar la procedencia de la deducción de dichos gastos resultaba necesario acreditar con la documentación pertinente la necesidad de su realización, esto es, la causalidad.

Que por su parte, el inciso n) del artículo 21° del citado reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, aplicable al caso de autos, establecía que para efecto de la deducción por gastos de viaje, el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se tratara de viajes al exterior, precisando que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y alimentación.

Que el citado artículo agregaba que, para la deducción de los gastos de representación incurridos con motivos del viaje, debía acreditarse la necesidad de dichos gastos y su realización con los respectivos documentos, quedando por su naturaleza, sujetos al límite contemplado para ellos.

Que conforme se desprende de autos, mediante el Punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 122060001015 (fojas 363 a 365), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito el carácter necesario e indispensable de los gastos de viaje al exterior de las personas de su planilla o de terceros, de ser el caso, indicando su vinculación directa con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente, para lo cual debía presentar la documentación sustentatoria fehaciente que evidenciara lo afirmado por escrito. Asimismo, debía presentar el análisis según cuadro que figura en el Anexo N° 4.1 de los gastos indicados en el Anexo N° 4 del citado requerimiento (fojas 359 y 360).

Que con fecha 21 de abril de 2006, la recurrente presentó un escrito (fojas 308 a 312), en el cual precisó, respecto a los viajes al exterior, que comercializa en el país mercadería importada directamente de proveedores extranjeros, para lo cual debía negociar con ellos, siendo necesaria la presencia del representante legal en el exterior, quien conoce los productos que se van a adquirir, a efectos de generar una mayor competitividad con relación a otras empresas, considerando también que cuando se trata de proveedores se requiere de una especial dedicación, y una vez concertadas las distintas operaciones resultaba fundamental tratar lo concerniente a las oportunidades de despacho y al flete correspondiente.

Que en cumplimiento de lo solicitado mediante el Anexo N° 4.1 del Requerimiento N° 0122060001015, precisó, entre otra, la siguiente información con el detalle de los viajes:



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

VIAJERO	LUGARES	ESTADÍA (DÍAS)	BOLETO AÉREO	IMPORTE (S/.)		MOTIVO
				PASAJE	VIÁTICOS	
Giacomo Franco	Lima-Miami-Chicago-Miami	9	3637297115	2 643,16	13 701,60	Negocios proveedores - Artículos de oficina
Giuseppe Franco	Lima-Tumbes-Lima	1	3637297125	506,27	0	Visita clientes
Giuseppe Franco	Lima-Miami-Toronto-Miami	10	3637363807	4 033, 83	15 364,80	Reunión representantes de RAPID
Giuseppe Franco	Lima-Buenos Aires-Lima	10	3637510470	1 596,08	13 940,00	Convención y exposición - Artículos de oficina
Giuseppe Franco	Lima-Bogota-Cali-Bogota	5	3637822937	1 727,70	0	Visitar - Proveedor GEMA

Que asimismo, de autos se desprende que la recurrente adjuntó durante el procedimiento de fiscalización documentos de cobranza y boletos, mediante los cuales acreditó la adquisición y pago de éstos, así como vouchers de caja – egresos, a efecto de acreditar el dinero que fue retirado para la ejecución de los referidos viajes (fojas 288 a 307).

Que no obstante lo señalado, la recurrente no ha presentado documentación alguna que acredite que los gastos de viaje resultaban necesarios para el desarrollo de su actividad gravada y la vinculación de dicho desembolso con la generación de ingresos gravados, habiéndose limitado a exhibir durante la fiscalización los referidos documentos, y a explicar que se trata de viajes que tenían por finalidad la negociación con proveedores del exterior para la importación de productos, alegato que si bien resulta razonable a efecto de acreditar la vinculación de los viajes con las actividades que realiza la recurrente, no ha sido acreditado documentariamente.

Que en efecto, la recurrente no presentó documentación o información obtenida en la reunión con los proveedores de artículos de oficina llevada a cabo en la ciudad de Chicago (tales como, entre otros, cartas de invitación, información respecto a los productos y precios), documentos que acrediten el propósito del viaje a la ciudad de Tumbes (entre otros, la relación de visitas a los clientes respectivos y preferencias reveladas por éstos), documentos relativos a la convención y exposición de artículos de oficina llevada a cabo en Buenos Aires (cotizaciones, constancia de asistencia al evento, material del evento, entre otros) ni la documentación que pruebe las visitas que habría realizado a los representantes de Rapid y Gema (cuántas reuniones se celebraron y acuerdos arribados, negocios concretados, entre otros).

Que en tal sentido, dado que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada<sup>3</sup>, lo que no ha hecho la recurrente, corresponde mantener este reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## 1. Honorarios profesionales

Que de acuerdo con el Anexo N° 3 de la citada resolución de determinación, se reparó el importe de S/. 600 000,00, registrado en la Cuenta Contable 63 - "Honorarios Profesionales de Gerencia", (fojas 624 a 627) en cuanto a los honorarios de profesionales de gerencia, toda vez que la recurrente no sustentó documentaria y fehacientemente la efectiva prestación del servicio por el que se pagaron dichos honorarios y su vinculación con la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente.

Que la Administración refiere que la recurrente no adjuntó durante el procedimiento de fiscalización documentación que acredite y permita verificar las labores que realizaron Giuseppe Franco Segura y Giacomo Franco Yuksek, en consecuencia, no acreditó la vinculación del pago de honorarios con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente.

<sup>3</sup> Ello ha sido reconocido, entre otras, por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07444-8-2011, en la cual se establece que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de renta gravada, agregándose que en el caso bajo análisis, la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara la relación de causalidad, habiéndose limitado a exhibir durante la fiscalización los comprobantes de pago por estos gastos.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

Que por su parte, la recurrente manifiesta que sin perjuicio de la explicación del rol que desempeñan dichas personas en su calidad de gerentes en el desarrollo y funcionamiento de la empresa, la Administración ha considerado irrelevante su calidad de accionistas directores, siendo su vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente necesaria y justificada, toda vez que interesa al accionista el mejor funcionamiento de la empresa cuyo desarrollo ha gestado.

Que agrega que al tratarse de una pequeña o mediana empresa, la labor de gerencia se circunscribe a la gestión del desarrollo, mantenimiento y mejor funcionamiento de ésta, labores que han sido asumidas por dichas personas en su calidad de gerentes, guardando estricta relación con la generación de renta gravada, no existiendo otras personas dedicadas a dichas funciones conforme se desprende de los libros y documentos exhibidos.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, entre ellas las Resoluciones Nº 00120-5-2002, 03070-5-2003, 00017-5-2004, 5198-5-2006 y 07444-8-2011, la presentación de los comprobantes de pago y la demostración de su registro contable no resulta suficiente para acreditar la realización de los servicios, siendo necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponde a operaciones reales. Siendo ello así, se indica que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado.

Que mediante el Punto 4 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 0122060001015 (foja 364) la Administración precisó que, de la revisión efectuada a la Cuenta Contable 63 referente a los honorarios profesionales de gerencia, se verificó la existencia de recibos por honorarios emitidos por Giuseppe Franco Segura y Giacomo Franco Yuksek, ambos accionistas, directores y gerentes, por servicios profesionales de gerencia, solicitando que se explique por escrito en qué consiste la asesoría recibida y su vinculación con la generación de renta gravada, indicando las horas efectivas de labor gerencial, la base de cálculo o acuerdo tomado para su retribución, debiendo sustentar documentariamente la efectiva prestación del servicio. Asimismo, se solicitó la exhibición del pago o cancelación, el estado de cuenta corriente para verificar la cobranza del cheque, el cheque de cancelación y los asientos contables de éste.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 21 de abril de 2006 (fojas 308 a 312), la recurrente señaló que Giuseppe Franco Segura y Giacomo Franco Yuksek cumplen una función de asesoría en las actividades de la empresa, por tiempos y condiciones que no califican de relación laboral, siendo que el primero de ellos realiza una intervención determinante en la calificación de créditos y evaluación de requerimientos del mercado, en tanto, el segundo interviene en la relación con los clientes habituales de la empresa y la difusión entre ellos de las bondades de los productos que se introducen al mercado, adjuntando copias de un voucher, recibos por honorarios (fojas 281 a 286).

Que no obstante lo señalado, no se ha acreditado de manera objetiva y fehaciente la realización de las labores descritas por las citadas personas, independientemente que califiquen como accionistas o no de la empresa<sup>4</sup>, no pudiendo en consecuencia considerarse que los pagos realizados corresponden a servicios efectivamente recibidos por la recurrente, siendo que en rigor las únicas pruebas de la prestación efectiva del servicio presentadas son los citados documentos (copias de voucher y recibos por honorarios), los cuales no son suficientes para tener derecho a la deducción de dichos gastos para efectos del Impuesto a la Renta, sino que se debe demostrar que en efecto dichos servicios se han prestado, mediante informes, reportes, comunicaciones, escritos y otros documentos.

Que en consecuencia, por los motivos expuestos, corresponde mantener este reparo y confirmar la apelada en este extremo.

<sup>4</sup> Si bien de autos se tiene que las personas que giraron los recibos por honorarios objeto de reparo son accionistas, miembros del Directorio y han sido nombrados en cargos gerenciales, siendo que además conceptualmente la labor gerencial está vinculada con el quehacer de la empresa y la generación de rentas gravadas, en el caso de autos, el reparo se basa en el hecho que no se ha probado fehacientemente la realidad de la operación en forma alguna, pese a los requerimientos efectuados a tal efecto, no bastando para ello la mera descripción de las actividades supuestamente realizadas.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

## 2. Gastos de comisión, intereses y préstamos

Que según el Punto 5 del Anexo N° 3 de la referida resolución de determinación (fojas 619 a 624), la Administración reparó el importe de S/. 1 011 909,63 correspondiente a la Cuenta Contable 671 – “Intereses de Préstamos”, y S/. 9 000,00 de la Cuenta Contable 632 – “Comisiones de Préstamos”, resultando un monto total ascendente a S/. 1 020 909,63, el cual coincide con el indicado por la propia recurrente con motivo del Requerimiento N° 122060001015, tal como se observa a continuación (fojas 269 y 280):

FECHA	CONCEPTO	MONTO (S/.)
Enero 2003	Intereses de pagaré de \$ 200 000,00 Intereses \$ 12 319,00 <sup>5</sup>	42 956,00
Marzo 2003	Saldo al 31 de diciembre de 2002 – Cuenta Contable 38 – “Cargas Diferidas” ascendente a S/. 427 564,72 Se traslada una parte a la Cuenta Contable 67 – “Cargas Financieras” Se traslada de la Cuenta Contable 63 – “Servicios de Terceros”	200 000,00 9 000,00
Abril 2003	Traslado de la Cuenta Contable 38 – “Cargas Diferidas” a la 67 – “Cargas Financieras”	120 000,00
Junio 2003	Traslado de la cuenta contable 38 – “Cargas Diferidas” a la 67 – “Cargas Financieras”	107 381,78
Julio 2003	Renovación pagaré de US\$ 2 300,00 a la Cuenta Contable 67 – “Cargas Financieras”	89 230,40
Agosto 2003	Traslado de Cuenta Contable 38 – “Cargas Diferidas” a la 67 – “Cargas Financieras”	446 798,70
Diciembre 2003	Provisión de intereses por préstamo de US\$ 50 000,00 de Novo Plast Industrial S.A. ascendentes a US\$ 1 600,00 <sup>6</sup>	5 542,40
	Total	1 020 909,63

Que la recurrente señaló que los préstamos fueron asumidos con anterioridad al ejercicio 2002 a efectos de la adquisición de capital de trabajo para la actividad de la empresa y mayor mercadería que permita competir en el mercado nacional, siendo que la falta de liquidez generó que los préstamos se fueran renovando a efectos de cumplir con el pago a los proveedores, generándose comisiones e intereses.

Que al respecto, la Administración indicó que la recurrente no acreditó en forma documentaria y fehaciente en ninguno de los casos el origen de las deudas por las que habría incurrido en gastos por renovación, intereses y comisión de pagarés y que éstos hayan estado vinculados con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.

Que de conformidad con el primer párrafo del inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de éstas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Que según se observa en el caso de autos, en el Punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 122060001015 (fojas 363 a 365), la Administración indicó que, de la revisión del Libro Diario, se observa

<sup>5</sup> Cabe considerar que, a dichos efectos, se tomó como tipo de cambio el monto de S/. 3,487.

<sup>6</sup> En dicha oportunidad el tipo de cambio utilizado ascendió a S/. 3,464.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

que el contribuyente registró en la Cuenta Contable 67 – “Cargas Financieras” un importe de S/. 1 011 909,63, y en la Cuenta Contable 63 – “Servicios de Terceros” por concepto de gastos de comisión la suma de S/. 9 000,00, solicitando que se demostrara contable y documentariamente el ingreso del dinero o préstamo a la empresa, la exhibición de contratos, comprobantes de pago por los intereses y comisiones, las fechas de pago, número de cheque y cuenta corriente bancaria, así como el análisis del cálculo de la provisión de dichos intereses deducidos como gasto.

Que según el Anexo Nº 6 del citado requerimiento (foja 357), el importe registrado en la Cuenta Contable 67 se encuentra compuesto por gastos de pagaré de Atlantic Word por S/. 42 956,35; gastos de pagaré de Atlantic Word del ejercicio 2002 por S/. 200 000,00; gastos pendientes – pagaré vencimiento julio de 2003 por S/. 120 000,00; intereses de pagaré – transferencias a cuentas por S/. 107 381,78; gastos por renovación de pagaré por S/. 89 230,40; gastos de pagaré Nº 4 – traslado de la Cuenta 38 a la Cuenta 67 por S/. 446 798,70; y, provisión de intereses por préstamo de la empresa Novo Plast Industrial S.A. por S/. 5 542,40; en tanto, el importe contenido en la Cuenta Contable 63 se encuentra compuesto por el gasto de comisión correspondiente al pagaré de Atlantic Word.

Que mediante escrito de 21 de abril de 2006, la recurrente presentó un análisis de las cargas financieras detalladas en el cuadro precedente, señalando que al 31 de diciembre de 2002 mantenía un saldo por dos préstamos que le había efectuado Grupo Coril Sociedad Agente de Bolsa S.A. (y no Atlantic Word como ha sostenido la Administración) y Novo Plast Industrial S.A., los cuales se analizan a continuación.

*Gastos generados como consecuencia de préstamos efectuados por el Grupo Coril Sociedad Agente de Bolsa S.A.*

Que con relación a dichos gastos, la recurrente sostuvo que los préstamos se tomaron con anterioridad al ejercicio 2000 a efectos de adquirir capital de trabajo y mayor mercadería, generándose como consecuencia de pagarés y letras suscritas entre los ejercicios 1999 y 2000, cuya renovación generó la obligación del pago de intereses y gastos bancarios durante el ejercicio 2003, razón por la cual se registraron en la cuenta contable 38 como cargas diferidas, siendo trasladadas conforme a su devengo a la Cuenta Contable 67 relativa a cargas financieras.

Que ahora bien, en respuesta al requerimiento de la Administración, la recurrente adjuntó copias de los Vouchers de Caja – Ingresos Nº 47, 685, 1132, 1135 al 31 de diciembre de 2002 (fojas 262, 268, 271, 273, 275 y 277), así como las facturas de su proveedor Grupo Coril Sociedad Agente de Bolsa S.A. (fojas 261, 267, 270, 272, 274 y 276), a efectos de sustentar los gastos bajo referencia.

Que no obstante, de las citadas facturas sólo las Facturas Nº 001-0014284 y 001-0016380 (fojas 270 y 272) corresponden al ejercicio 2003 y a intereses y comisiones por la venta de valores de la recurrente en mesa extrabursátil, las cuales por los montos corresponderían al pagaré del periodo de enero de 2003 ascendente a S/. 42 956,00 y su renovación por las sumas de S/. 89 230,40 y 446 798,70, según reconoce la Administración, siendo que dichos documentos presentados por la recurrente, conjuntamente con los citados vouchers, los cuales contienen enmendaduras y tachaduras, no acreditan que la operación califica como un préstamo ni demuestran su vinculación con la generación de renta gravada.

Que en efecto, la recurrente adjunta dichos documentos sin explicar cuál es la relación de la referida operación de venta de valores con los préstamos recibidos en ejercicios anteriores al año 2000 según indicó, como tampoco precisa y/o exhibe los pagarés renovados, de qué entidad provienen ni su vinculación con la generación de renta gravada.

Que por otra parte, en lo que respecta al saldo de la Cuenta Contable 38 – “Cargas Diferidas” al 31 de diciembre de 2002, por los montos de S/. 200 000,00 y 9 000,00, según se observa en el cuadro que contiene el detalle otorgado por la propia recurrente, no se acredita el origen de dicha provisión ni se explica o presenta documentación que evidencie su origen, siendo que, en efecto, el único documento presentado para sustentar dichos gastos corresponde a una copia simple del asiento contable sin mayor valor probatorio que el detalle efectuado por la propia recurrente (foja 265). Asimismo, respecto a dicho documento, la recurrente no explica los motivos por los cuales en la glosa hace mención al pagaré de Atlantic Word, contradiciendo lo señalado en el sentido que no contrajo deuda con dicha empresa, siendo que al no sustentar documentaria y contablemente el origen de la provisión por las cargas diferidas, procede mantener el reparo.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

Que de igual modo, en cuanto a los montos ascendentes a S/. 120 000,00 y S/. 107 381,78 por traslados de la Cuenta Contable 38 – “Cargas Diferidas” a la 67 – “Cargas Financieras”, la recurrente únicamente presenta un asiento diario manuscrito a dos dígitos (fojas 263 y 264), sin acompañar documentación y/o explicación alguna que sustente dichos gastos, según lo solicitado por la Administración en el referido requerimiento.

Que de lo expuesto se observa que, la recurrente no ha presentado la documentación sustentatoria y/o análisis de los gastos financieros que permitan determinar su origen, siendo que, no resulta amparable el argumento de la recurrente referido a que éstos son anteriores al ejercicio 2000, toda vez que conforme ha dejado establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 00100-5-2004, 06629-1-2005 y 03272-3-2009, si bien la facultad de fiscalización está sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43º del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), se admite la posibilidad de que esta facultad se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un período distinto al que ésta corresponde, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentre vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta la acción de verificación de la Administración en períodos inclusive prescritos.

Que bajo dichas consideraciones, la Administración se encontraba facultada a requerir a la recurrente documentación que acreditara el origen de los préstamos cuyos intereses se pretenden deducir en el ejercicio fiscalizado, existiendo la obligación por parte de ésta última de presentar dicha documentación y/o información, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos.

Que asimismo, la recurrente tampoco ha presentado la documentación sustentatoria y/o análisis de los gastos financieros que permitan determinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas, es decir, documentación que acredite su destino, tales como flujos de caja que demuestren el movimiento del dinero y su utilización en las adquisiciones o pagos a terceros y/o análisis que permita examinar la referida vinculación de los préstamos con la generación de ingresos gravados<sup>7</sup>, en observancia del principio de causalidad, motivo por el cual corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## *Préstamo de Novo Plast Industrial S.A.*

Que al efectuar el detalle de los gastos financieros conforme se puede apreciar del cuadro precedente, la recurrente señala haber efectuado una provisión de intereses por S/. 5 542,40, como consecuencia del préstamo efectuado por Novo Plast Industrial S.A. ascendente a \$ 50 000,00.

Que al respecto, la recurrente adjuntó la Factura Nº 001-001870 de 7 de enero de 2004 emitida por la citada empresa por un monto ascendente a US\$ 1 600,00 (es decir, S/. 5 542,40) por concepto de intereses generados como consecuencia de un préstamo ascendente a S/. 40 000,00, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2003 (foja 258), así como un asiento a manuscrito a dos dígitos (foja 259) en el cual se consigna que el préstamo asciende a US\$ 50 000,00, evidenciándose contradicción entre ambos documentos.

Que además, de los documentos bajo referencia, la recurrente no presentó documento alguno que acreditara contable ni documentariamente el ingreso del dinero proveniente de dicho préstamo, el cronograma de pagos ni el egreso del dinero para su cancelación, así como tampoco demostró

<sup>7</sup> Este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 02792-4-2003 que para la sustentación de gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten los registros contables sino también la documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas; siendo que el citado criterio ha sido complementado con lo señalado en la Resolución Nº 01317-1-2005, que refirió que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que para efecto del sustento resultaba necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Así, sobre la base de los mencionados pronunciamientos, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00261-1-2007 se ha precisado los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el “modus operandi” de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben acreditarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluído a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a ellos.



# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

documentariamente la vinculación de dicho préstamo con la generación de renta gravada, motivo por el cual corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3. Provisiones del ejercicio: Registro Auxiliar de Control del Activo Fijo sin detalle del costo de adquisición ni porcentaje de depreciación aplicada

Que de acuerdo al Anexo N° 3 de la resolución de determinación (fojas 618 y 619), la Administración reparó el importe de S/. 40 014,00, toda vez que el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo de la recurrente no indicaba el costo de adquisición y el porcentaje de depreciación aplicada.

Que la Administración manifiesta que en dicho registro solo se detallan los saldos iniciales y finales al 31 de diciembre de 2003, pero no el costo original de los bienes del activo fijo y los porcentajes de depreciación en forma anual, siendo que existe además una diferencia en cuanto al monto registrado contablemente, el cual asciende a S/. 40 175,67.

Que por su parte, la recurrente sostiene que entregó al auditor el documento en el que se detallaba la fecha de adquisición de los activos y saldos iniciales, cumpliendo con exhibir el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo y señalando que la diferencia observada por la Administración ascendente a S/. 161,67 fue registrada en la Cuenta Contable 66 – “Cargas Excepcionales”.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, son deducibles 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 según el artículo 38° de la citada ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión y otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en esta ley, agregándose que deberán computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 41° de la ley bajo referencia, modificada por el Decreto Legislativo N° 945, sostiene que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme con las disposiciones legales en vigencia, siendo que a dicho valor se le agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, regula los porcentajes de depreciación y señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que asimismo, según el inciso f) del citado artículo, se indicaba que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en el que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que conforme ha sido reconocido por este Tribunal a través de la Resolución N° 18016-5-2011, en virtud a las normas glosadas, las personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría se encuentran obligadas a llevar un control permanente de sus bienes de activo fijo, sea que dicho control se llevara en libros, tarjetas o cualquier otro sistema que permitiera a la Administración verificar el historial detallado del activo desde su adquisición hasta su baja o retiro.

Que no obstante, en las Resoluciones N° 08806-3-2009, 13797-4-2009 y 18016-5-2011 el Tribunal Fiscal ha reconocido que la omisión a la obligación contenida en el inciso f) del artículo 22° del citado reglamento respecto a llevar el Registro Auxiliar del Activo Fijo genera incurrir en una infracción tipificada por el artículo 175° del Código Tributario, consistente en no llevar el Registro Auxiliar del Activo Fijo o llevarlo sin observar los requisitos legalmente establecidos.





# Tribunal Fiscal

Nº 01008-8-2013

Que de la documentación en autos se desprende que, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente exhibir el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, indicando adiciones, retiros, ajustes, revaluaciones y depreciación, así como el cálculo y la distribución a los centros de costos, según consta en el Punto 26 del Requerimiento N° 0121050000018 (fojas 401 a 403), ante lo cual, mediante escrito que consta en fojas 399 y 400, la recurrente indicó que presentó las adiciones.

Que asimismo, se advierte que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó su Registro Auxiliar de Activo Fijo (fojas 386 a 393), consignando los saldos iniciales y finales del 1 de enero al 31 de diciembre de 2003, así como la depreciación acumulada a dicha fecha ascendente a S/. 40 014,00, mas no indica el costo original de los bienes del activo fijo ni los porcentajes de depreciación, tal como sostiene la Administración.

Que sin embargo, la recurrente adjuntó otros documentos en los cuales se detalla la información omitida (fojas 383 a 385), siendo que la Administración pudo haber solicitado mayor documentación y/o información que sustentara el importe de los gastos por concepto de depreciación reconocidos en el ejercicio 2003 a efecto de contrastarlos con los importes reconocidos como gasto, en virtud al principio de verdad material, y no sólo limitarse a exigir la exhibición del Registro Auxiliar del Activo Fijo, siendo que al evidenciarse una actividad probatoria deficiente por parte de la Administración, no procede reparar el gasto por dicho concepto únicamente por no observar ciertos requisitos exigidos para dicho registro, toda vez que la omisión en la observancia de éstos califica como una infracción formal que no implica el desconocimiento del gasto por concepto de la depreciación<sup>8</sup>.

Que en virtud a lo expuesto, corresponde levantar este reparo y revocar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Multa N° 012-002-0009586**

Que conforme se desprende de autos, la resolución de multa (foja 636) ha sido girada por la Administración por la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual 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 influyen en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que estando a que la mencionada resolución de multa ha sido emitida sobre la base del tributo omitido establecido en la resolución de determinación antes analiza, respecto a la cual, algunos reparos han sido aceptados por la propia recurrente, otros han sido mantenidos y uno ha sido levantado, lo que implica que la Administración deberá reliquidar el importe de la omisión atendiendo al presente mandato, corresponde que la Administración proceda en igual sentido con relación al monto de la sanción aplicable conforme con lo expuesto en la presente resolución.

## **Resolución de Multa N° 012-002-0009587**

Que según se desprende de autos, la citada resolución de multa (foja 637) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, consistente en no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la

<sup>8</sup> Al respecto, este Tribunal, a través de la Resolución N° 15754-2-2011, reconoce que la obligación de llevar el Registro Auxiliar del Activo Fijo califica como una obligación formal, independiente de la obligación sustancial de pagar el tributo, al analizar si corresponde que una entidad exonerada del Impuesto a la Renta se encuentra obligada o no a llevar dicho registro, conforme se podrá observar a continuación: "Que con relación con lo alegado por la recurrente en el sentido que siendo un sujeto exonerado que no genera rentas gravadas con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, no es razonable se le obligue a llevar un Registro Auxiliar del Activo Fijo, debe indicarse que en caso calificara como tal, su condición de entidad exonerada sólo la eximiría de la obligación sustancial de pagar el referido tributo, mas no de las obligaciones formales establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que debe desestimarse lo señalado en este extremo, conforme con el criterio recogido en la Resolución N° 04143-3-2009".



# Tribunal Fiscal

N° 01008-8-2013

forma, plazos y condiciones que establezca la Administración, cuya multa ascendía a 1 Unidad Impositiva Tributaria – UIT<sup>9</sup>.

Que al respecto, la Administración precisa que requirió a la recurrente exhibir el análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las cuentas de las Clases Contables 6 y 7 relativas a los gastos e ingresos, respectivamente, a tres dígitos<sup>10</sup>.

Que por su parte, la recurrente señala que durante el procedimiento de fiscalización brindó la información requerida de los gastos correspondientes en forma anual, siendo que, al no contar con el sistema mecanizado, no pudo cumplir con entregar la información en forma mensual en el plazo otorgado, precisando asimismo que la propia Administración reconoció haber recibido la referida información anual.

Que cabe considerar que, de acuerdo con el artículo 165° de citado código, la infracción se determina de manera objetiva, presumiéndose el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la SUNAT la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

Que según se desprende del Punto 15 del Requerimiento N° 01210500000018 (fojas 401 a 403), la Administración solicitó a la recurrente un análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las cuentas de la Clases 6 – “Gastos” y 7 – “Ingresos” a tres dígitos.

Que no obstante, en el Punto 15 del Anexo N° 1 del resultado del citado requerimiento (fojas 370 a 373), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ningún detalle por rubro del análisis mensual de las Clases 6 y 7, a nivel de tres dígitos, quedando acreditada la infracción a que se refiere la citada resolución de multa, toda vez que no cumplió con presentar la información requerida, lo cual ha sido reconocido por la propia recurrente en su recurso impugnativo al indicar que el incumplimiento respondió a no contar con un sistema mecanizado que le permitiera cumplir con dicha obligación en el plazo otorgado, lo cual no es exigente del cumplimiento del requerimiento mencionado.


Que en tal sentido, al no haberse cumplido con proporcionar la información solicitada mediante el citado requerimiento dentro del plazo otorgado por la Administración, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Falconí Sinche, Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

## RESUELVE:

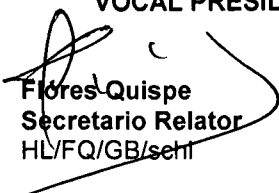
**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 025-014-0012359/SUNAT de 30 de junio de 2010 en el extremo referido al reparo por provisiones del ejercicio por concepto de depreciación, y a la Resolución de Multa N° 012-002-0009586, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

  
FALCONÍ SINCHE  
VOCAL

  
HUAMÁN SIALER  
VOCAL

  
Flores Quispe  
Secretario Relator  
HL/FQ/GB/sehl

<sup>9</sup> Según el Decreto Supremo N° 176-2005-EF, la UIT vigente durante el ejercicio 2006 asciende a S/. 3 400,00.

<sup>10</sup> Conforme con el numeral 6 del artículo 87° del Código Tributario, los administrados están obligados a proporcionar a la Administración la información que ésta requiera o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarda relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.