



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

EXPEDIENTE Nº : 9500-2008  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Extraordinario de Solidaridad y Multas  
PROCEDENCIA : Loreto  
FECHA : Lima, 19 de marzo de 2014

VISTA la apelación interpuesta por [redacted], con Registro Único de Contribuyente [redacted] contra la Resolución de Intendencia Nº 125-014-0000866/SUNAT de 6 de junio de 2008, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en los extremos impugnados que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000776, 122-003-0000753 a 122-003-0000788, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2003, Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a diciembre de 2003 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, y las Resoluciones de Multa Nº 122-002-0000982 y 122-002-0000959 a 122-002-0000981, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que mediante Carta Nº 050121065640-01 SUNAT y Requerimiento Nº 095259 (fojas 2462 y 2464), notificados el 29 de abril de 2005, la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2003.

Que en el referido procedimiento de fiscalización la Administración formuló los siguientes reparos:

- i) Al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (foja 2718):
  - Gastos de movilidad.
  - Gastos por servicios públicos.
  - Gastos de publicidad.
  - Gastos de representación.
  - Gastos de viaje al exterior.
  - Gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente.
- ii) Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 (fojas 2411, 2414 a 2421 y 2680):
  - Gastos de publicidad.
  - Gastos de representación.
  - Gastos de viaje al exterior.
  - Gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente.
- iii) Al Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2003 (fojas 2617 y 2618):
  - Ingresos considerados como no gravados, al haberse incumplido los requisitos previstos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley Nº 27037.
- iv) Al Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a diciembre de 2003 (fojas 2693):
  - A la base imponible de dicho impuesto al haberse incumplido los requisitos previstos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

Que como consecuencia de dichos reparos la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000776, 122-003-0000753 a 122-003-0000788 (fojas 2617, 2618, y 2680 a 2720) por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2003, Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a diciembre de 2003 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003; así como las Resoluciones de Multa Nº 122-002-0000982, 122-002-0000959 a 122-002-0000981 (fojas 2656 a 2679) por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## **Nulidad de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776**

Que estando a los alegatos esgrimidos por la recurrente en su escrito de apelación (fojas 2926 a 2928), corresponde determinar en primer término si resulta atendible la nulidad esgrimida por la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776.

Que al respecto, la recurrente manifiesta que la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 constituye un acto anulable, dado que la misma no contiene los motivos determinantes del reparo, no resultando suficiente la remisión a los resultados de los requerimientos formulados en la etapa de fiscalización, de modo que la Administración ha transgredido el artículo 77º del Código Tributario, a la vez que invoca el criterio contenido en las Resoluciones Nº 813-3-2000 y 816-1-2005.

Que la Administración manifiesta que carece de sustento la nulidad esgrimida dado que el Anexo Nº 2 de la referida Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 hace referencia a los reparos efectuados en la etapa de fiscalización, los que además fueron aceptados casi en su integridad por la recurrente, de modo que sí se ha expresado los motivos determinantes de los reparos en cuestión.

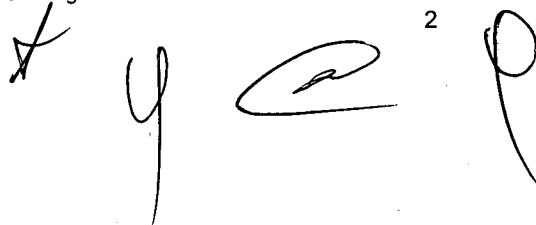
Que el artículo 77º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicable al caso de autos, establece que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el periodo al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. Asimismo, señala que tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que la recurrente cuestiona la validez de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 al considerar que dicho valor no hace mención alguna a los motivos determinantes de los correspondientes reparos, incumpliendo de este modo con los requisitos establecidos en el artículo 77º del Código Tributario.

Que al respecto, de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 y sus anexos (fojas 2718 a 2720) se aprecia que la misma se sustenta en los resultados de los Requerimientos Nº 095259, 098811, 054387 y 095071 emitidos durante la fiscalización materia de autos, habiéndose identificado además los importes y motivos que sustentan cada reparo y su base legal correspondiente, por lo que la nulidad deducida en dicho extremo carece de sustento<sup>1</sup>.

Que en este sentido, la invocación efectuada a las Resoluciones Nº 813-3-2000 y 816-1-2005 no resulta pertinente, por corresponder a situaciones en las que la Administración no había expresado los motivos determinantes de los reparos u observaciones.

<sup>1</sup> Similar criterio fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 12011-10-2013 de 22 de julio de 2013.

 2



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

## Reparos impugnados

Que de la revisión de autos se observa que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 mediante escrito de 7 de marzo de 2007 la recurrente manifestó su conformidad con las observaciones efectuadas por concepto de gastos de movilidad, gastos por servicios públicos, gastos de publicidad, gastos de representación, gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente, a la vez que aceptó parcialmente el reparo por viajes al exterior y, en este sentido, presentó la respectiva declaración jurada rectificatoria del anotado tributo y ejercicio liquidando un mayor tributo, no pudiéndose advertir controversia alguna sobre el particular.

Que por consiguiente corresponde determinar la validez de los reparos efectuados por concepto de gastos de viaje al exterior, el cual incide en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y si los reparos en que se sustentan las acotaciones formuladas por concepto de Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2003 e Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a diciembre de 2003, se encuentran arreglados a ley

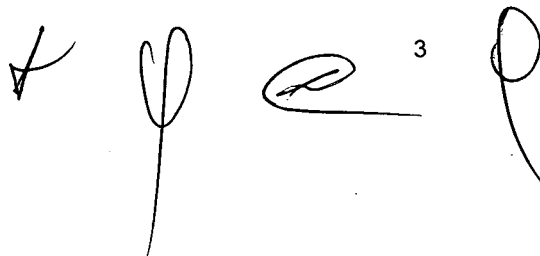
## Gastos de viaje al exterior

Que del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 (foja 2718), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se tiene que la Administración reparó gastos de viaje al exterior por el importe de S/. 68 703,00, sustentándose para tal efecto en los resultados del Requerimiento Nº 054387.

Que del Anexo Nº 5 del resultado del Requerimiento Nº 54387 (fojas 2415 y 2416) se aprecia que el reparo en cuestión corresponde a setenta y uno (71) observaciones formuladas por la Administración, de las cuales la recurrente aceptó las contenidas en los Ítems Nº 15, 17, 20, 21, 45 y 56, por el importe total de S/. 1 805,15, conforme se observa a fojas 2182 a 2186, de modo que el extremo materia de impugnación en esta instancia corresponde a las demás observaciones contenidas en dicho Anexo Nº 5 del resultado del Requerimiento Nº 54387, por la diferencia de S/. 66 897,85.

Que respecto del extremo bajo análisis la recurrente manifiesta lo siguiente:

- El proveedor Juan Mateluna fue contratado para supervisar el estado de los cargamentos de madera en los buques de sus clientes en la zona de Santa Rosa, en Colombia. En este sentido, a efecto de levantar la observación en cuestión, en la etapa de fiscalización, presentó el contrato suscrito con la empresa Bosques Tropicales S.R.Ltda, y las respectivas liquidaciones y comunicaciones electrónicas, de modo que las labores del señor Mateluna guardan relación con la actividad gravada.
- Mediante escritos de fechas 2 de octubre de 2006 y 7 de marzo de 2007 cumplió con presentar la documentación sustentatoria de los viajes materia de cuestionamiento, la cual no ha sido debidamente merituada por la Administración.
- Erróneamente la Administración sostiene en el resultado del Requerimiento Nº 095071 que los informes presentados no resultarían suficientes dado que si tales viajes se hubieran realizado en beneficio de la recurrente ésta hubiera acreditado los resultados favorables obtenidos; sin embargo, lo señalado por el ente fiscal discrepa con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 3368-1-2006, 9601-5-2004 y 3783-5-2006, siendo además que según la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4807-1-2006 la relación de causalidad se verifica también respecto de las erogaciones que se vinculan de manera indirecta o potencial.

 3



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

- La doctrina coincide en la concepción amplia del principio de causalidad y, en este sentido, se pronuncia, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 710-2-1999; por ende, la Administración no puede exigirle la acreditación de cada uno de los viajes hubiese generado un resultado cierto, como es la contratación de embarques, dado que la relación de causalidad puede ser de carácter potencial.
- No existe norma legal ni criterio jurisprudencial que fundamente la posición de la Administración en el sentido que la documentación que acredite la necesidad del viaje debe provenir exclusivamente de un tercero.
- Sobre la base del criterio contenido en la Resolución Nº 1015-4-99 la necesidad del viaje puede acreditarse mediante la asociación razonable entre la ciudad de destino del viaje y el giro del negocio o las actividades propias del giro del negocio por las cuales el deudor tributario aduce la necesidad del viaje.
- Respecto de la causalidad de los gastos de viaje incurridos para asistir al Primer Coloquio Marítimo Fluvial la Administración debió analizar la razonabilidad del gasto y no si el mismo se ajustaba de manera estricta al giro del negocio, y que además, la asistencia a dicho evento le permitió promocionar e impulsar la contratación de los servicios de transporte entre las empresas asistentes a dicho evento.

Que la Administración señala que los gastos de viaje deben encontrarse sustentados con la respectiva correspondencia y/o documentación proveniente de terceros que los justifique, cosa que no ocurrió en el caso de autos.

Que en el punto 4 del Requerimiento Nº 054387 y su Anexo Nº 4 (fojas 2436 a 2438 y 2460), notificado el 21 de setiembre de 2006, la Administración le solicitó a la recurrente que sustente de forma documentaria la necesidad de los viajes a que se refieren las operaciones detalladas en dicho Anexo Nº 4.

Que mediante el punto 6 del escrito de 2 de octubre de 2006 (fojas 1629 y 1633) la recurrente manifestó que en virtud del contrato suscrito con su cliente Naviera Yacu Puma S.A. se encuentra obligada a realizar las gestiones necesarias para que ésta obtenga la mayor carga posible, y que en este contexto los gastos de viaje efectuados por funcionarios y asesores en el extranjero resultan indispensables a efectos de dar cumplimiento a dicho contrato, a la vez que adjunta diversa documentación sustentatoria.

Que en el punto 5 del resultado del Requerimiento Nº 054387 (foja 2460/vuelta) la Administración formuló observaciones respecto de setenta y uno (71) erogaciones vinculadas a gastos de viaje, conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 5 de dicho resultado (fojas 2415 y 2416).

Que mediante Requerimiento Nº 095071 (foja 2378), notificado el 27 de febrero de 2007, en virtud de lo previsto en el artículo 75º del Código Tributario la Administración le solicitó a la recurrente que formulara sus descargos, entre otros, respecto del reparo por gastos de viaje al exterior, remitiéndose para tal efecto a los resultados del Requerimiento Nº 054387 y su Anexo Nº 5.

Que en atención al mencionado Requerimiento Nº 095071 (foja 2378/vuelta) con escrito de 7 de marzo de 2007 (fojas 2208 a 2214) la recurrente presentó las comunicaciones e informes vinculados a los gastos de viaje materia de cuestionamiento (fojas 2010 a 2118).

Que en el resultado del Requerimiento Nº 095071 la Administración señaló que la recurrente no presentó informes respecto de todos los viajes al exterior, siendo además que los informes presentados no resultan

4



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

suficientes para levantar las observaciones formuladas, dado que si tales viajes se hubieran realizado en beneficio de la recurrente, ésta hubiera acreditado los resultados favorables obtenidos.

Que de conformidad con 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, 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 mediante la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356 se precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la anotada ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo, entre otros.

Que según el inciso r) del referido artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá 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, conforme lo señaló este Tribunal en la Resolución Nº 17105-10-2011, 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.

Que de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 se tiene que la Administración reparó setenta y uno (71) ítems vinculados a gastos de viaje, al considerar que la recurrente no había sustentado la causalidad y/o la necesidad de los viajes incurridos.

Que conforme se ha señalado precedentemente la recurrente aceptó las observaciones contenidas en los ítems Nº 15, 17, 20, 21, 45 y 56, por el importe total de S/. 1 805,15, conforme se observa a fojas 2182 a 2186, de modo que el extremo materia de impugnación en esta instancia corresponde a las demás observaciones contenidas en dicho Anexo Nº 5 del resultado del Requerimiento Nº 54387, por la diferencia de S/. 66 897,85.

Que al respecto, se observa que en respuesta a los referidos Requerimiento Nº 54387 y 095071, mediante escritos de 2 de octubre de 2006 y 7 de marzo de 2007 la recurrente presentó diversa documentación, consistente, entre otros, en vouchers de finanzas, liquidaciones e informes referidos a los viajes efectuados.

Que de la revisión del resultado del Requerimiento Nº 54387, al cual se remite el resultado del Requerimiento Nº 095071, se observa que la Administración formuló las siguientes observaciones a las erogaciones efectuadas por gastos de viaje<sup>2</sup>:

- (1) *"No basta la sola aprobación del viaje mediante acuerdo de directorio. No ha presentado la relación de clientes del exterior y el detalle de las fechas en que los mismos contrataron los servicios de transporte de carga, tampoco ha presentado copias de las comunicaciones cursadas con sus*

<sup>2</sup> Cabe precisar que la observación "(6) Gastos personales" se encuentra vinculada a los ítems Nº 20, 21 y 45, los cuales fueron aceptados por la recurrente (fojas 2182, 2415 y 2416).

5



# Tribunal Fiscal




Nº 03625-10-2014

agentes y clientes, ni copias de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos como consecuencia de los viajes al exterior. La empresa debe contar con la correspondiente documentación que acredite la naturaleza, fehaciencia y validez del viaje en beneficio de la empresa; en el presente caso el contribuyente no ha acreditado la necesidad del viaje”.

- (2) “En el presente caso, la Convención estuvo relacionada a productos de la madera tal como se puede observar en la inscripción al referido evento y en las copias de las tarjetas de presentación que ha proporcionado el contribuyente, por lo que queda demostrado que los representantes del contribuyente han realizado gastos con fines distintos a los del giro del negocio; en tal sentido, se tiene demostrado que los gastos realizados por dicha convención no cumplen con el principio de causalidad; no basta la sola aprobación del viaje mediante acuerdo de Directorio. En todo caso, no ha presentado la correspondencia cursada y/o recibida de los clientes del exterior, folletos, artículos del exterior, la invitación a participar en una exposición de los servicios que presta la empresa; no ha presentado la relación de clientes del exterior y el detalle de las fechas en que los mismos han tomado los servicios de transporte de carga, tampoco ha presentado copias de las comunicaciones cursadas con sus agentes y clientes, ni copias de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos como consecuencia de los viajes al exterior.
- (3) “El contribuyente no ha acreditado la necesidad del viaje en relación con la actividad gravada de la empresa, esto debería probarse con documentos fehacientes y de fecha cierta, que puede ser, entre otros, por ejemplo, con la correspondencia cursada y/o recibida de los clientes del exterior, folletos, artículos del exterior, la invitación a participar en una exposición de los servicios que presta la empresa y además, con cualquier otra documentación que demuestre tal necesidad y pruebe la vinculación del viaje con los negocios de la empresa; tampoco ha presentado la relación de clientes del exterior y el detalle de las fechas en que los mismos han tomado dichos viajes realizados al exterior; No basta la sola aprobación del viaje mediante acuerdo de directorio”.
- (4) “Los gastos corresponden a persona que no es empleado ni directivo del contribuyente y por lo tanto no tiene relación con la generación de rentas gravadas”.
- (5) “Gastos que no se encuentran sustentados con comprobantes de pago”.
- (7) “(...) el evento fue denominado “1er Coloquio Marítimo Fluvial Andino”, dicho evento no guarda relación con el giro del negocio; en tal sentido, se tiene demostrado que los gastos realizados por dicho evento no cumplen con el principio de causalidad”.

Que en cuanto a las Observaciones (1) y (2), referidas a que la recurrente no habría presentado copias de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos como consecuencia de los viajes al exterior, debe indicarse que conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 16591-3-2010 “(...) el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no sólo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad”.

Que conforme señala RAMOS ÁNGELES “esto significa que nuestro ordenamiento fiscal no se circunscribe únicamente a permitir la deducción de gastos que tengan la característica de ser completamente necesarios e indispensables para producir y/o mantener la actividad gravada, sino que también permite la deducción de todos aquellos gastos cuya contribución para tal fin sea mediata o indirecta, incluso cuando no produciéndose tal contribución en forma efectiva, se pueda acreditar

↓   6 



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

razonablemente que el contribuyente tuvo por objeto generar la misma<sup>3</sup>; y en este sentido, “mientras para algunos gastos, dicha relación será notoriamente directa debido a la inherencia, necesidad, normalidad o habitualidad del mismo para con la actividad gravada; para otros, la causalidad será considerada indirecta porque, a pesar de no ser normal, usual, habitual, necesaria o inherente, se entiende que la erogación es razonable, conveniente, lógica, o justificada para la consecución del beneficio obtenido o tan siquiera buscarlo”; y por lo mismo “es posible hablar de relaciones de causalidad potenciales directa e indirectas, y también de relaciones de causalidad potenciales directas e indirectas, siendo que mientras más indirecta y más potencial es la causalidad, más subjetivo será su grado de conexión y, consecuentemente, más fuerte debe ser la acreditación y la fehaciencia no sólo del gasto, sino de la razonabilidad del mismo para con el beneficio que se espera generar, a fin de probar que el gasto es causa de la actividad gravada”.

Que este sentido, este Tribunal en resoluciones tales como las Nº 02324-5-2003 y 1092-2-2008 ha admitido los gastos indirectos, sean éstos de carácter efectivo o potencial.

Que si bien del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 2561) se observa que la actividad de la recurrente consiste en la prestación de servicios de agencia naviera a su cliente Naviera Yacu Puma S.A.<sup>4</sup>, dado los criterios antes glosados, no resultaba razonable que la Administración hubiere sustentado las Observaciones (1) y (2), entre otros extremos, en la falta de presentación de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos “como consecuencia de dichos viajes realizados al exterior”, dado que ello significaría circunscribir la deducibilidad tributaria a las erogaciones de carácter directo, lo cual no se encuentra arreglado a ley.

Que respecto de la Observación (3) referida a que la recurrente no habría acreditado la necesidad del viaje en relación con la actividad gravada de la empresa con documentos fehacientes “y de fecha cierta” debe señalarse que, salvo las excepciones previstas en la ley<sup>5</sup>, la deducción de gastos no requiere encontrarse sustentada en documentación de fecha cierta a que se refiere el artículo 245º del Código Procesal Civil<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> RAMOS ÁNGELES, Jesús A. “Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial”. En Informativo Caballero Bustamante. También en: [http://www.esca-asesores.com/blog/?wpfb\\_dl=10](http://www.esca-asesores.com/blog/?wpfb_dl=10).

<sup>4</sup> En este sentido, según lo detallado por la recurrente en la etapa de fiscalización (foja 374), y que no ha sido desvirtuado por la Administración, aquélla realizó las siguientes actividades: a) captar cargas del buque; b) Seleccionar personal de la nave; c) Encargado del embarque y desembarque de la carga de la nave; d) Representación del armador ante las autoridades; e) Contratación de embarcaciones para efectuar la carga y descarga del buque; f) Responsable de la documentación a presentar ante las diferentes autoridades portuarias u otras instituciones; g) Encargado de fletar y efectuar la cobranza de fletes; h) Efectuar la liquidación de gastos de los diferentes puertos de recalada de la nave (Agente general); e i) Encargado de contratar embarcaciones para atender la nave en zona de alijo.

<sup>5</sup> Por ejemplo, de conformidad con el último párrafo del literal d) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, tratándose de recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble, se entenderá identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos a los que se refiere el presente literal, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente. Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior si las firmas son autenticadas con posterioridad al inicio del plazo del arrendamiento o subarrendamiento, sólo permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible o ejercer el derecho al crédito fiscal, los recibos emitidos a partir de la fecha de certificación de las firmas.

<sup>6</sup> El artículo 245º del Código Procesal Civil dispone que un documento privado adquiere fecha cierta y produce eficacia jurídica como tal en el proceso desde: 1. La muerte del otorgante; 2. La presentación del documento ante funcionario público; 3. La presentación del documento ante notario público, para que certifique la fecha o legalice las firmas; 4. La difusión a través de un medio público de fecha determinada o determinable; y 5. Otros casos análogos.

7



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

Que a su vez, respecto de la falta de documentación sustentación a la que aluden las Observaciones (1), (2) y (3) cabe señalar que en el resultado del Requerimiento Nº 095071 la Administración dejó constancia que *"no todos los viajes al exterior realizados en el ejercicio 2003 cuentan con los respectivos informes"* (foja 2378/vuelta), sin embargo no identificó los viajes al exterior respecto de los cuales la recurrente habría presentado tales informes, los cuales hubieran coadyuvado a desvirtuar total o parcialmente, de ser el caso, las observaciones materia de análisis.

Que asimismo, carece de fundamento lo señalado por la Administración en la resolución apelada en el sentido que los gastos de viaje debían sustentarse con la respectiva correspondencia y/o documentación proveniente de terceros que los justifique, cosa que no habría ocurrido en el caso de autos, dado que, según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03368-1-2006, los gastos de viaje pudieron sustentarse mediante los informes elaborados por el **personal** que viajó describiendo las actividades desarrolladas en los cursos, ferias y visitas a clientes o proveedores; asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09601-5-2004 este Tribunal consideró que el deudor tributario pudo sustentar los gastos de viaje realizados por sus dependientes presentando los informes elaborados por estos describiendo las actividades realizadas.

Que estando a lo antes expuesto corresponde levantar las Observaciones (1), (2) y (3) antes señaladas.

Que con relación a la Observación (4) referida a los gastos relativos a Juan Mateluna Florián, quien no sería empleado ni directivo de la recurrente, debe señalarse que tratándose de personas que no figuran registradas en el Libro de Planillas, es decir, personas con las que una empresa no mantiene vínculo laboral, para la deducción de gastos de viaje este Tribunal en la Resolución Nº 03103-4-2010 ha señalado que debe sustentarse la necesidad de los viajes, los motivos por los cuales asume los gastos de viaje de personas ajenas a la empresa y la existencia de una obligación contractual para asumir dicho gasto, caso contrario los desembolsos constituyen una liberalidad no deducible. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01601-3-2010 se ha indicado que el caso de personas que no figuran en planillas debe proporcionarse documentación que permita vincular a la persona con el contribuyente a fin de establecer la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta<sup>7</sup>.

Que dado que la observación del ente fiscal se circunscribe a la ausencia de vínculo laboral o societario de don Juan Mateluna Florián con la recurrente, lo cual no resulta suficiente para enervar la deducibilidad del gasto, conforme se ha señalado precedentemente, y estando además a que el ente fiscal no cuestiona la existencia de una obligación contractual de cargo de la apelante a efectos de cubrir tales erogaciones, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a la Observación (5), relativa a que la recurrente no habría sustentado la erogación a que se refiere el Documento Nº 001-2424, emitido por Clarisa Tours S.R.L., corresponde mencionar que de la revisión del Anexo Nº 5 del resultado del Requerimiento Nº 54387 (foja 2415) se observa que la recurrente no cumplió con presentar el anotado comprobante de pago, lo que a su vez no ha sido desvirtuado expresamente por ésta en su escrito de apelación, correspondiendo mantener el reparo en este extremo.

Que con relación a la Observación (7) referida a que el evento fue denominado "1er Coloquio Marítimo Fluvial Andino", el cual no guardaría relación con el giro del negocio, conforme se ha señalado

<sup>7</sup> En el mismo sentido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13307-1-2009 se mantuvo el reparo por gastos de viaje efectuado a favor de un trabajador independiente (cuarta categoría) cuyo contrato no especificaba el pago por dicho concepto, siendo dichos desembolsos actos de liberalidad no deducibles.

8





# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

precedentemente, cabe indicar que del Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 2561) se aprecia que la actividad de la recurrente consistente en la prestación de servicios de agencia naviera a su cliente Naviera Yacu Puma S.A.; en este sentido, estando a la naturaleza de la actividad económica realizada y al contenido de los temas tratados en dicho evento que se desprenden del Informe TF.042/03, resulta razonable la participación de la recurrente a dicho evento, correspondiendo en consecuencia levantar el reparo en este extremo.

## Imputación del pago parcial correspondiente a la deuda no impugnada por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2003

Que la recurrente manifiesta lo siguiente:

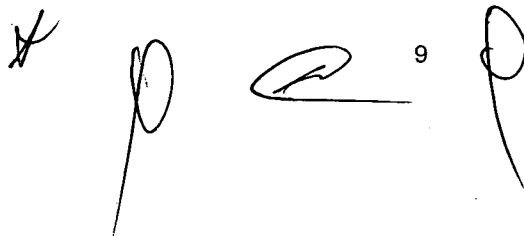
- En virtud de la respectiva declaración rectificatoria presentada incrementó la base imponible en S/. 118 736,00, obteniéndose un Impuesto a la Renta de S/. 35 989,00, de modo que, luego de aplicar los saldos y créditos a su favor, determinó un tributo omitido de S/. 19 410,00, el que actualizado al día 6 de marzo de 2007 ascendió a la suma de S/. 31 749,00, la misma que fue cancelada.
- Según el Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 el Impuesto a la Renta que resultaría luego de aceptar íntegramente los reparos formulados por la Administración ascendería a S/. 54 051,00, el cual daría lugar a un tributo omitido de S/. 38 532,00, y que dado que aceptó un tributo omitido por la suma de S/. 19 410,00 dicho valor debió emitirse por el monto de S/. 19 122,00.
- No obstante, la referida Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 consigna una omisión de S/. 30 083,00, como si tal fuese el importe cuya procedencia se discute.
- La Administración ha imputado indebidamente el importe pagado, equivalente a S/. 31 749,00, pese a que el tributo aceptado en la respectiva declaración rectificatoria ascendió a S/. 19 430,00, de modo que sólo le correspondería abonar intereses por el monto de S/. 12 339,00 y no como ha considerado la Administración en la Nota Nº 3 del Anexo Nº 1 del referido valor.
- En este sentido, la referida resolución de determinación no ha considerado la imputación efectuada de conformidad con lo previsto en el artículo 31º del Código Tributario.

Que la Administración manifiesta en la resolución apelada que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 efectuada en la etapa de auditoría se encuentra arreglada a ley.

Que de conformidad con el artículo 59º del Código Tributario por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que según el artículo 75º del referido Código Tributario concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que en el caso de autos, de la revisión de Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 y sus Anexos Nº 1 y 2 (fojas 2718 a 2720) se observa que sobre la base de la renta neta imponible consignada por la recurrente en la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, ascendente

 9



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

a S/. 14 556,00, la Administración determinó una omisión equivalente a S/. 30 083,00 más intereses moratorios, conforme al detalle siguiente:

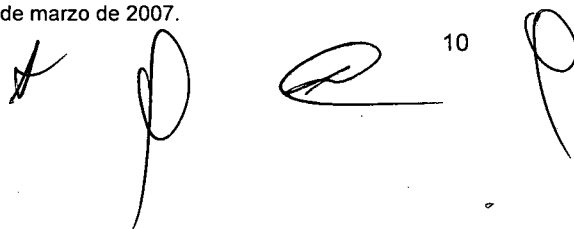
Concepto	Importe S/.
<b>I. Determinación de la renta neta imponible:</b>	
Renta neta imponible según contribuyente	14 556,00
<b>Reparos según fiscalización</b>	
- Gastos de movilidad	20 693,00
- Servicios públicos	63 832,00
- Gastos de publicidad	6 701,00
- Gastos de representación	22 909,00
- Gastos por viajes al exterior	68 703,00
- Gastos diversos no aceptados tributariamente	2 796,00
Renta neta imponible según la Administración	200 190,00
Impuesto a la Renta Total	54 051,00
<b>II. Determinación del Impuesto a la Renta:</b>	
<b>Créditos con derecho a devolución:</b>	
- Saldo a favor del ejercicio anterior	(14 722,00)
- Pagos a cuenta mensuales del ejercicio	(1 479,00)
- Anticipo del Impuesto a la Renta de tercera categoría	(718,00)
Saldo a favor del fisco	37 132,00
Actualización del saldo según SUNAT al 26/03/2004 (Factor 1,018)	37 801,00
<b>Total de impuesto a pagar según declaración rectificatoria</b>	<b>19 419,00</b>
Omisión según Auditoría	37 801,00
Impuesto pagado el 06/03/2007	7 718,00
Omisión al 26/03/2004	30 083,00

Que sobre el particular, se observa en primer término que la determinación de la renta neta imponible contenida en la Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776<sup>8</sup> es calculada sobre la base de la declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 presentada el 26 de marzo de 2004 mediante Formulario 652 Nº 19000135 (fojas 2507 a 2510), y no considera el importe de renta neta consignada por la recurrente en la declaración rectificatoria presentada mediante Formulario 652 Nº 19000570 de 6 de marzo de 2007, equivalente a S/. 133 292,00 (foja 2183), pese a que esta última había surtido efecto inmediatamente, al haber determinado una mayor obligación tributaria, ello conforme lo prescribe el artículo 88º del Código Tributario aplicable al caso de autos.

Que asimismo, se aprecia que el Impuesto a la Renta consignado en la anotada declaración rectificatoria, equivalente a S/. 19 410,00, tampoco tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta contenida en la mencionada Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776, por cuanto si bien en tal valor se consigna el rubro "Total de impuesto a pagar según declaración rectificatoria" por dicho importe, el mismo no disminuye la "Actualización del saldo según SUNAT al 26/03/2004", ascendente a S/. 37 801,00, conforme se verifica de su identidad monetaria con el rubro "Omisión según Auditoría".

Que en este sentido, al haberse levantado en esta instancia las Observaciones (1), (2), (3), (4) y (7) formuladas por concepto de Gastos de viaje al exterior, y al verificarse además que la omisión del Impuesto a la Renta considerada por la Administración mediante Resolución de Determinación Nº 122-003-0000776 no se encuentra arreglada a ley, se concluye que el pago efectuado por la recurrente mediante Formulario 652 Nº 19000570 de 6 de marzo de 2007 (foja 2186), equivalente a S/. 31 749,00,

<sup>8</sup> Emitida el 29 de marzo de 2007.





# Tribunal Fiscal

N° 03625-10-2014

ha sido imputado a una determinación errónea de la obligación tributaria, correspondiendo en consecuencia disponer la reliquidación de dicho valor, como también de la Resolución de Multa N° 122-002-0000982 (foja 2656), al sustentarse en la referida Resolución de Determinación N° 122-003-0000776.

## Tasa Adicional del Impuesto a la Renta

Que según el anexo de las Resoluciones de Determinación N° 122-003-0000777 a 122-003-0000788 (foja 2680) la Administración consideró que determinadas erogaciones efectuadas por concepto de gastos de publicidad, gastos de representación, viajes al exterior, y gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente, por un importe total de S/. 38 615,16, conforme al detalle contenido en los Anexos N° 3 a 6 y 9 del resultado del Requerimiento N° 054387 (fojas 2411 y 2414 a 2421).

Que al respecto, la recurrente señala lo siguiente:

- Las operaciones materia de reparo no califican como sumas que impliquen una distribución indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario dado que en la etapa de fiscalización cumplió con exhibir los respectivos comprobantes de pago, los cuales identifican a las personas que efectuaron los consumos en cuestión, a la vez que invoca el criterio contenido en la Resolución N° 949-4-2000.
- La Administración considera que la calificación de una erogación como no deducible resulta suficiente para aplicar la tasa adicional del 4,1% prevista en el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar que de acuerdo a ley resulta importante determinar que el destino del egreso sea ajeno a la actividad empresarial y, a su vez, la imposibilidad de controlar posteriormente dicho destino.

Que la Administración manifiesta lo siguiente:

- Los gastos de representación constituyen gastos personales, al no sustentarse que resultaban necesarios para generar rentas o mantener la fuente.
- El gasto por publicidad respecto del auspicio de grabación de un disco folklórico se considera una liberalidad de la recurrente, dado que tampoco resulta necesario para la generación de renta gravada.
- En cuanto a los gastos de viaje, la recurrente no acreditó la necesidad y el motivo de los mismos, no habiéndose sustentado tampoco tales erogaciones con los correspondientes comprobantes de pago.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 054387 (foja 2460) y sus consiguientes Anexos N° 4 y 5 (fojas 2435 a 2442) la Administración le comunicó a la recurrente diversas observaciones por concepto de gastos de publicidad, gastos de representación, viajes al exterior, y gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente, a la vez que señaló que toda suma que constituya una disposición indirecta de renta se encuentra gravada con el 4,1% por concepto de Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en los Anexos N° 3 a 6 y 9 del resultado del Requerimiento N° 054387 (fojas 2411 y 2414 a 2421) la Administración detalló las erogaciones pasibles de la anotada Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, incorporado mediante Ley N° 27804, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Handwritten signatures and a page number '11'.



# Tribunal Fiscal

N° 03625-10-2014

Que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°, según el cual las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre las sumas a que se refiere el mencionado inciso.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la citada Ley, aprobado Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, prevé que a efecto del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, siendo que reúnen la misma calificación, incluyéndose, entre otros, a los gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que de acuerdo con lo señalado en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, tales como la N° 05525-4-2008, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, no obstante no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar su acaecimiento y el destino de éstos.





Que en el caso de autos, de los Anexos N° 3 a 6 y 9 del resultado del Requerimiento N° 054387 (fojas 2411 y 2414 a 2421) en que se sustentan las Resoluciones de Determinación N° 122-003-0000777 a 122-003-0000788, se advierte que la Administración consideró que determinadas erogaciones efectuadas por concepto de gastos de publicidad, gastos de representación, viajes al exterior, y gastos diversos contabilizados no aceptados tributariamente se encontraban afectas a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, sin embargo, omite señalar los motivos por los que consideró en cada caso que tales erogaciones correspondían a una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, no resultando suficiente en este sentido que tales erogaciones se hubieren reparado a efectos del Impuesto a la Renta o que tales observaciones se hubieren reconocido mediante la presentación de la respectiva declaración rectificatoria respecto de dicho impuesto.

Que en este sentido, al verificarse de autos que las Resoluciones de Determinación N° 122-003-0000777 a 122-003-0000788 se sustentan en un reparo que no se encuentra debidamente acreditado en autos, corresponde dejar sin efecto dichos valores y, por ende, revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos esgrimidos por la recurrente en este extremo.

## **Incumplimiento de los requisitos previstos en la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía**

Que al respecto, mediante escrito presentado ante este Tribunal el 16 de noviembre de 2012 (fojas 3054 a 3056) la recurrente señala lo siguiente:

   12 



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

- La Administración sustenta el reparo bajo análisis en el resumen de activos fijos registrados en la Cuenta N° 33 ajustados por inflación al 31 de diciembre de 2002, sin haber deducido las depreciaciones previstas en los artículos 20° y 38° de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo que el ente fiscal debió verificar el valor neto de los activos fijos y luego de ello determinar el porcentaje de activos ubicados en la Amazonía.
- Obra a foja 125 el resumen de Depreciaciones de Activos Fijos ajustados por inflación al 31 de diciembre de 2002, el cual mostraba la depreciación acumulada al cierre de dicho ejercicio, de modo que el ente fiscal tuvo en la etapa de fiscalización la información necesaria para establecer correctamente el valor neto de los activos.
- De acuerdo con el Informe Técnico emitido el 15 de noviembre de 2012 por la empresa PriceWaterhouse Coopers, el porcentaje de activos ubicados en la Amazonía, calculado sobre la base de valores netos de depreciación, asciende a 83%.
- El referido informe corrobora la posición antes esgrimida en el sentido que para determinar el porcentaje de activos que se ubican en la Amazonía debe tomarse en consideración el costo neto de los activos fijos, esto es, deduciéndose la depreciación correspondiente.
- El único cuestionamiento que el órgano resolutor ha confirmado en instancia de reclamación se encuentra referido al porcentaje de activos fijos ubicados en la Amazonía, por lo que la controversia de autos se circunscribe a dicho cuestionamiento.





Que la Administración manifiesta que, según el resumen de activos fijos anotados en la Cuenta 33, la recurrente cuenta con el 67% de éstos en la Amazonía, de modo que incumple con el requisito establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037.

Que mediante el Requerimiento N° 095070 y su consiguiente anexo (fojas 2404 a 2409) la Administración le comunicó a la recurrente, entre otros, que según la información consignada en el Registro de Activos Fijos, el valor de los activos fijos ubicados en la Amazonía al 31 de diciembre de 2002 equivalía al 67% del total de éstos, de modo que no se verificaba el cumplimiento del requisito previsto en el inciso c) del artículo 2° del Decreto Supremo N° 103-99-EF.

Que en el resultado del Requerimiento N° 095070 y su consiguiente anexo (fojas 2379 a 2387 y 2409/vuelta) la Administración mantuvo el reparo bajo análisis.

Que el artículo 1° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037, señala que este dispositivo legal tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada, siendo que en el inciso a) del numeral 3.1 del artículo 3° de la mencionada Ley se señala que la Amazonía comprende, entre otros, el departamento de Loreto.

Que el numeral 11.2 del citado artículo 11°, aplicable al caso de autos, establece lo siguiente: "Para el goce de los beneficios tributarios señalados en los artículos 12°, 13°, 14° y 15° de la presente Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos y que sus activos y/o producción se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o producción".

   13 



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

Que de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13º de la anotada Ley 13.1 los contribuyentes ubicados en la Amazonía gozarán de la exoneración de Impuesto General a las Ventas, por las siguientes operaciones: a) La venta de bienes que se efectúe en la zona para su consumo en la misma; b) Los servicios que se presten en la zona; y, c) Los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dicha zona.

Que el artículo 15º de la mencionada Ley agrega que las empresas ubicadas en la Amazonía se encontrarán exoneradas del Impuesto Extraordinario de Solidaridad y del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 2º del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 103-99-EF, dispone que en la Amazonía debe encontrarse como mínimo el 70% (setenta por ciento) de sus activos fijos. Dentro de este porcentaje deberá estar incluida la totalidad de los medios de producción, entendiéndose por tal los inmuebles, maquinaria y equipos utilizados directamente en la generación de la producción de bienes, servicios o contratos de construcción.

Que el referido inciso c) del artículo 2º del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía agrega que el porcentaje de los activos fijos se determinará en función al valor de los mismos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior. Para tal efecto, las Empresas deberán llevar un control que sustente el cumplimiento de este requisito, en la forma y condiciones que establezca la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia, y que para la valorización de los activos fijos, se aplicarán las normas del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, de conformidad con el inciso d) del artículo 2º del mencionado Reglamento se entenderá que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando no tiene producción fuera de la Amazonía.

Que según el artículo 38º de la anotada Ley del Impuesto a la Renta el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que el referido artículo 38º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone además que las depreciaciones en cuestión se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y *para los demás efectos previstos en normas tributarias*, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 103º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, en tanto que el artículo 129º del citado Código dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio

14



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el artículo 3º de la misma Ley la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6º, que la motivación deberá ser expresa mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que García de Enterría y Ramón Fernández<sup>9</sup> sostienen que *“motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto (...) la ley obliga a la Administración a motivar sus decisiones, lo que quiere decir, hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan”*.

Que el deber legal de motivar garantiza la protección del derecho a obtener una decisión motivada, como derecho inherente al derecho del debido procedimiento, pues tiene por finalidad –como señala Huergo Lora<sup>10</sup>– asegurar que el particular conozca, al recibir la notificación del acto, los fundamentos del mismo, de modo que al decidir interponer un recurso lo haga con pleno conocimiento de los obstáculos que debe superar para lograr la anulación del acto, es decir, de los motivos que debe refutar para alcanzar ese objetivo, precisando el citado autor que la falta de motivación priva al recurrente del apoyo que supone conocer los motivos del mismo y saber en consecuencia dónde centrar su impugnación.

Que la obligación de la Administración Tributaria de motivar sus actos está contemplada en los artículos 3º y 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los artículos 103º y 129º del Código Tributario, y su infracción está sancionada con nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, que establece que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y el numeral 2 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual son vicios del acto que causan su nulidad de pleno derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14º de la citada ley, los que no se verifican cuando no existe motivación.

Que con relación al derecho a la debida motivación de las resoluciones administrativas el Tribunal Constitucional, en el fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente Nº 5514-2005-AA/TC, ha señalado que es un derecho de *“especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad,*

<sup>9</sup> García de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomás. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Décima Edición, Madrid. Civitas Ediciones S.L. 2001. Págs. 560 y 561.

<sup>10</sup> Huergo Lora, Alejandro. “La Motivación de los Actos Administrativos y la Aportación de Nuevos Motivos en el Proceso Contencioso-Administrativo”, en Revista de Administración Pública, Número 145. Enero-Abril 1998. Págs. 92 y 102.



# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

*presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley Nº 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo”.*

Que en el caso de autos las Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000753 a 122-003-0000775 (fojas 2617, 2618, 2695 a 2717), giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2003 e Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a diciembre de 2013, respectivamente, se sustentan en el reparo por el incumplimiento de los requisitos establecidos en los incisos c) y d) del artículo 2º del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 103-99-EF, referidos al porcentaje de activos fijos ubicados en la Amazonía, y a la obligación de no tener producción fuera de dicho ámbito geográfico.

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración mantuvo el reparo bajo análisis al considerar que la recurrente había incumplido el requisito previsto en el inciso c) del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 103-99-EF, referido al porcentaje de activos fijos ubicados en la Amazonía, a la vez que concluyó que no resultaba necesario evaluar en instancia de reclamación el incumplimiento del requisito referido a no tener producción fuera de dicho ámbito geográfico (foja 2872).

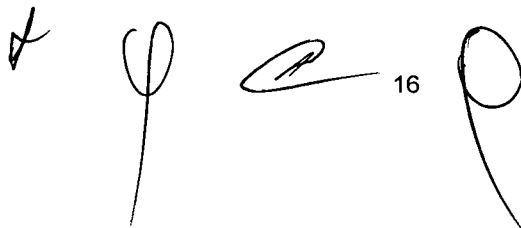
Que en este sentido, se aprecia que la Administración ha omitido pronunciarse sobre una de las observaciones que sustentan el reparo a que se refieren las Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000753 a 122-003-0000775, verificándose en consecuencia que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, por lo que de conformidad con las normas legales antes glosadas corresponde declarar la nulidad de dicho acto administrativo en este extremo, debiendo la Administración proceder a emitir un nuevo pronunciamiento sobre el íntegro de las observaciones que sustentan el reparo en cuestión.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 122-002-0000959 a 122-002-0000981 (fojas 2657 a 2679) se advierte que las mismas se sustentan en las acotaciones contenidas en las referidas Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000753 a 122-003-0000775 (fojas 2617, 2618, 2695 a 2717) respectivamente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de tales resoluciones sancionatorias.

Que sin perjuicio de lo anterior, al momento de resolver el reparo bajo análisis la Administración deberá tener en consideración lo señalado en el inciso c) del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 103-99-EF respecto de la aplicación de las normas del Impuesto a la Renta para la valorización de los activos fijos, y lo previsto al respecto en el artículo 38º de la Ley del Impuesto a la Renta, de ser el caso.

Que el informe oral solicitado se realizó el día 16 de noviembre de 2012 con la asistencia de los representantes de la recurrente y la Administración, según Constancia Nº 1267-2012-EF/TF (foja 3040).

Con los vocales Cayo Quispe y Martel Sánchez, a quien llamaron para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.

 16





# Tribunal Fiscal

Nº 03625-10-2014

**RESUELVE:**

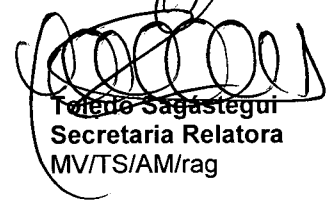
Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 125-014-0000866/SUNAT de 6 de junio de 2008 en el extremo referido al reparo por incumplimiento de los requisitos previstos en la Ley Nº 27037; **REVOCARLA** en cuanto al reparo por gastos de viaje al exterior (observaciones 1, 2, 3, 4, y 7), Imputación del pago parcial correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta; **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación Nº 122-003-0000777 a 122-003-0000788; 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

  
MARTEL SÁNCHEZ  
VOCAL

  
Federico Sagastegui  
Secretaria Relatora  
MV/TS/AM/rag