



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

EXPEDIENTE N° : 5308-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 26 de agosto de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 1150140001086/SUNAT de 27 de febrero de 2009, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 112-003-0003990, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y las Resoluciones de Multa N° 112-002-0004588 y 112-002-0004589, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar la documentación e información pertinente a sus obligaciones tributarias, las que con mayor criterio deben evaluarse en esta etapa impugnativa.

Que indica que en virtud de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 2 las bonificaciones de mercaderías recibidas de la empresa deben reconocerse como ingreso en el momento de su venta, precisando que dichas mercaderías fueron contabilizadas en el rubro "Existencias" a costo cero y no han incrementado el valor de sus activos.

Que invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01217-5-2002 y los principios de legalidad, debido procedimiento, presunción de veracidad, verdad material y predictibilidad consagrados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Que la Administración señala que el recurrente no sustentó fehacientemente la adquisición de los bienes de su activo fijo y el valor de ellos para efectos de su depreciación, por lo que reparó la provisión hecha por dicho concepto.

Que indica que durante la fiscalización verificó que el recurrente había recibido bonificaciones en mercaderías otorgadas por su proveedor sin que los haya registrado como ingresos para efecto del Impuesto a la Renta, y en tal sentido procedió a repararlos adicionándolos a la renta neta declarada en el ejercicio 2003.

Que anota que en base a los reparos formulados el recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al declarar datos falsos, y asimismo en la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario al no proporcionar información que le fuera solicitada mediante Requerimiento N° 1121070000543.

Que mediante Carta N° 070111084120-01 SUNAT y Requerimiento N° 1121070000543 (fojas 515, 516 y 528), notificados de acuerdo a ley el 20 de diciembre de 2007 (fojas 517 y 529), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias de los períodos enero a diciembre de 2003, siendo que como resultado efectuó las siguientes acotaciones:

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

- Resolución de Determinación N° 112-003-0003990 (fojas 592 a 594), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los reparos: (i) Depreciación de activos fijos no sustentados y, (ii) Ingresos por bonificaciones recibidas y no registradas.
- Resolución de Multa N° 112-002-0004588 (foja 597), emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.
- Resolución de Multa N° 112-002-0004589 (fojas 595 y 596), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en consecuencia debe determinarse si los valores en mención se ajustan a ley.

I. Resolución de Determinación N° 112-003-0003990

A. Depreciación de activos fijos no sustentados

Que según se verifica del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 112-003-0003990 (foja 592), la Administración reparó la provisión por depreciación de activos fijos por no encontrarse debidamente sustentada, haciendo referencia al detalle señalado en los Requerimientos N° 1121070000543, 1122080000075 y 1122080000276.

Que mediante el punto 12 del Requerimiento N° 1121070000543 (foja 516), notificado de acuerdo a ley el 20 de diciembre de 2007 (foja 517), la Administración solicitó al recurrente que exhibiera el Registro Auxiliar de Activo Fijo, en el que se detallara la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencia de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, las revaluaciones, la depreciación, los ajustes y el valor neto de sus bienes, indicando además su cálculo y distribución a los centros de costos.

Que en el punto 12 del Resultado del Requerimiento N° 1121070000543, notificado de acuerdo a ley el 22 de enero de 2008 (fojas 512 y 513), la Administración dejó constancia de la presentación del Registro Auxiliar de Activo Fijo, indicando que aquél sería materia de revisión durante la fiscalización.

Que a través del punto 2 del Requerimiento N° 1122080000075 (foja 510), notificado de acuerdo a ley el 22 de enero de 2008 (foja 511), la Administración solicitó al recurrente presentar un análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las cuentas de las Clases 6 y 7 (Gastos e Ingresos) a tres dígitos, siendo que al cierre de dicho requerimiento, notificado el 31 de mayo de 2008 (foja 508), dio cuenta de la presentación del análisis requerido.

Que teniendo en cuenta lo presentado por el recurrente en atención a los Requerimientos N° 1121070000543 y 1122080000075, la Administración solicitó al recurrente mediante el anexo adjunto al Punto 3 del Requerimiento N° 1122080000276 (fojas 500 a 502), notificado de acuerdo a ley el 17 de mayo de 2008 (foja 503), exhibir la documentación que acreditara la propiedad de los bienes materia de depreciación en el ejercicio 2003 concerniente al rubro "Inmuebles, maquinaria y equipo" así como los papeles de trabajo que sustentaran la determinación de dicha depreciación.

Que en respuesta el recurrente presentó un escrito el 22 de mayo de 2008 adjuntando un cuadro con las cuentas del activo fijo depreciado durante el ejercicio 2003, la declaración jurada del Impuesto Predial del año 2005, el Formulario 3530 N° 409548 – PDT Predios 2003 y un Récord de propiedad vehicular

2 6 E 2 P



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

expedido el 22 de mayo de 2008 por la Zona Registral Nº XIII, Sede Tacna, de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (fojas 450 a 453 y 455 a 457).

Que en el punto 3 del anexo del Resultado del Requerimiento Nº 1122080000276 (foja 491), notificado de acuerdo a ley el 31 de mayo de 2008 (foja 493), la Administración concluyó que los documentos presentados por el recurrente no acreditaban la propiedad de los bienes ni su costo de adquisición, a lo que agregó que el Registro Auxiliar de Activo Fijo no contenía la información detallada de los bienes depreciados conforme al inciso f) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar la provisión por depreciación de activos fijos.

Que el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, y en consecuencia, de acuerdo al inciso f) son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 38º de la mencionada ley, señala que 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 dicha ley.

Que de acuerdo con el artículo 41º de la anotada ley, 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 a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el segundo párrafo del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece 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 para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, asimismo el primer párrafo del inciso f) de dicho artículo precisa que se deberá llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en 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 de acuerdo con las normas citadas y siguiendo el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01980-5-2003 y 03168-5-2003, la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia.

Que en el presente caso, el Registro Auxiliar de Activo Fijo (fojas 439 a 441) no permite identificar los bienes que, en principio, se estarían depreciando, siendo además que la documentación presentada por el recurrente no acredita la tenencia o propiedad de los bienes, que según él fueron depreciados durante el ejercicio fiscalizado, así tampoco sus valores de adquisición o de ingreso al patrimonio, resultando ajustado a ley el desconocimiento de la provisión por activos fijos efectuado por la Administración, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

2 6 2 3 9



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

Que en virtud de lo expuesto, carece de sustento lo manifestado por el recurrente en el sentido que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar la documentación e información pertinente a sus obligaciones tributarias.

B. Bonificaciones recibidas y no registradas

Que del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 112-003-0003990 (foja 592), se observa que la Administración reparó los ingresos por bonificaciones no registrados por el recurrente ascendentes a S/. 20 997,00, sustentándose en el Requerimiento Nº 1122080000276 y su resultado.

Que en el Punto 4 del Anexo del Requerimiento Nº 1122080000276 (fojas 499 y 500), notificado de acuerdo a ley el 17 de mayo de 2008 (foja 503), la Administración advirtió que el recurrente había recibido bonificaciones de mercaderías que no habían sido registrados como ingresos para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó efectuar sus descargos respectivos que acreditaran que los bienes, cuyos comprobantes de pago figuran en el Anexo Nº 2 de dicho requerimiento, y se detallan a continuación, se encontraban incluidos en sus inventarios; o en su defecto, que presentara las declaraciones rectificatorias correspondientes.

Fecha de Factura	Numero de Factura	Proveedor	Precio a pagar	Precio referencial según factura	Precio referencial expresado en soles	Foja
26/11/2003	005-0000003	Diageo del Perú S.A.	0,00	US\$ 2 100,00	S/. 7 308,00	256
09/12/2003	005-0000047	Diageo del Perú S.A.	0,00	US\$ 1 096,00	S/. 3 810,79	260
29/12/2003	005-0000173	Diageo del Perú S.A.	0,00	US\$ 2 850,00	S/. 9 878,10	269
Total S/.					S/. 20 996,89	

Que mediante escrito de 22 de mayo de 2008 (fojas 455 a 457) el recurrente dio respuesta al Requerimiento Nº 1122080000276 manifestando que las bonificaciones de mercaderías observadas por la Administración correspondían a transferencias a título gratuito otorgadas por la empresa Diageo del Perú S.A., cuyo valor es "cero", las cuales sólo debían ser registradas en el momento en que se comercialicen, es decir, cuando se conviertan en venta.

Que en el Punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 1122080000276 (foja 491), notificado de acuerdo a ley el 31 de mayo de 2008 (foja 493), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, señalando que en virtud de los artículos 1º y 3º de la Ley del Impuesto a la Renta dichas bonificaciones se encontraban gravadas desde el momento de su recepción, por lo que procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que conforme al artículo 20º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el quinto párrafo de dicho artículo, precisa que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a ley.

4



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

Que sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01217-5-2002, se ha establecido que las bonificaciones mercantiles (en especie) recibidas de proveedores, si bien quien las recibe no tiene la obligación de pagar suma alguna, sí corresponde que las registre como bienes propios, de acuerdo a su valor de ingreso al patrimonio, reconociendo un ingreso² que se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta; precisando que existirá dicho ingreso gravado con el impuesto en el momento en que se registre en el patrimonio de la empresa tales bonificaciones con independencia de su posterior venta.

Que estando al criterio antes señalado y toda vez que la recurrente no declaró las referidas bonificaciones como ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, corresponde mantener el presente reparo.

Que no resultan atendibles los argumentos del recurrente respecto de la forma de contabilización de las bonificaciones materia de análisis, en tanto aquélla no enerva su afectación con el Impuesto a la Renta.

Que asimismo, no se aprecia vulneración a los principios de legalidad, debido procedimiento, presunción de veracidad, verdad material y predictibilidad establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, en tanto la Administración ha actuado conforme a dichos preceptos.

Que es preciso señalar que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01217-5-2002 se levantó el reparo de las bonificaciones provenientes de proveedores por cuanto la Administración había desconocido el costo de venta de dichos bienes, situación distinta a la de autos, por lo que no le resulta aplicable dicho criterio al recurrente.

II. Resolución de Multa Nº 112-002-0004589

Que la Resolución de Multa Nº 112-002-0004589 (fojas 595 y 596), ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación Nº 112-003-0003990, girada por los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicable al caso de autos, tipificaba como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que en autos las mencionadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 112-003-0003990, por lo que corresponde resolver en el mismo sentido respecto de éstas, y en consecuencia, debe confirmarse la resolución apelada en este extremo.

² Si bien es cierto el Plan Contable General Revisado aprobado por Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10, ha incluido una cuenta de ingreso denominada Cuenta 73 Descuentos, Rebajas y Bonificaciones Obtenidos, debe indicarse que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 2 Existencias, dichos descuentos, rebajas y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen al determinar los costos de compra. Es decir, que de acuerdo con la NIC, no se reconoce un ingreso sino más bien una disminución del costo de adquisición de los demás productos adquiridos, originando de esta manera un menor costo de ventas y, por lo tanto, una mayor utilidad.



Tribunal Fiscal

N° 10146-10-2014

III. Resolución de Multa N° 112-002-0004588

Que la Resolución de Multa N° 112-002-0004588 (foja 597), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, sustentándose en los resultados de los Requerimientos N° 1121070000543 y 1122080000075.

Que el numeral 6 del artículo 87° del referido Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que los administrados están obligados a proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que según lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 177° del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción tributaria, 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 forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, la que se sanciona con una multa equivalente al 0.3% de los ingresos netos - IN anuales, conforme a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría³, sanción que de acuerdo con la Nota 11 de dicha Tabla no podrá ser menor a 10% de la Unidad Impositiva Tributaria - UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el inciso b) del artículo 180° del referido código prescribe que las multas se podrán determinar en función a los Ingresos Netos (IN), es decir, al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, precisando que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General del Impuesto a la Renta se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en la que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega dicho artículo que si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Que de otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el Anexo I del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario tiene como criterio de gradualidad la subsanación⁴ y/o el pago⁵ y se encuentran graduadas en el Anexo II de dicho reglamento.

Que el Anexo II del citado reglamento, dispone que la multa que se aplicará por haber incurrido en la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, será rebajada en 90% si se

³ Como es el caso del recurrente (foja 554).

⁴ El numeral 13.7. del artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad define a la subsanación como la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previsto en los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

⁵ El numeral 13.5. del artículo 13° del Reglamento del Régimen de Gradualidad, define al pago como la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.

6



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

cancela la multa rebajada y 80% si no efectúa su pago, siempre que el infractor subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según sea el caso; y, será rebajada en 70% si se cancela la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado a partir de la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, precisando que la subsanación se realizará proporcionando la información o documentos que sean requeridos por la SUNAT sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación observando la forma y condiciones que ella establezca.

Que este Tribunal, en reiteradas resoluciones como las N° 05319-1-2007 y 00835-10-2012, ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 5 del citado artículo 177° está referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentren obligados a preparar ante una solicitud de información de la Administración, supuesto distinto al previsto en el numeral 1 del mismo artículo, relativo al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° 1121070000543 (foja 516), notificado de acuerdo a ley el 20 de diciembre de 2007 (foja 517), la Administración solicitó al recurrente que proporcionara un análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las Cuentas de Clase 6 - Gastos y 7 - Ingresos (a tres dígitos), información que debía ser proporcionada el 22 de enero de 2008 (foja 514).

Que en el Punto 8 del resultado del Requerimiento N° 1121070000543, notificado de acuerdo a ley el 22 de enero de 2008 (fojas 512 y 513), la Administración comunicó al recurrente que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario al dejar constancia que incumplió con proporcionar la información requerida, lo cual se corrobora de autos, por lo que se encuentra acreditada dicha infracción.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 1122080000075 (fojas 509 y 510), notificado el 22 de enero de 2008 conforme a ley (foja 511), la Administración reiteró al recurrente que proporcionara el análisis antes señalado y pagara la multa respecto de la infracción acaecida a efecto que pudiera acogerse al régimen de gradualidad contemplado en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, cumpliendo el recurrente con proporcionar el análisis requerido, según se indicó en el resultado de dicho requerimiento, notificado el 31 de mayo de 2008 (foja 508).

Que en efecto obra a foja 464 el análisis de variación mensual de las Cuentas de Clase 6 - Gastos y 7 - Ingresos presentado por el recurrente más no se aprecia en autos que hubiese pagado la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que se tiene que el acogimiento al régimen de gradualidad se produjo con la rebaja del 50% de conformidad con la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 112-002-0004588, se observa que la Administración ha calculado el importe de ella considerando el 0.3% de los ingresos netos anuales del ejercicio 2006 (foja 423), y la rebaja del 50% conforme al Régimen de Gradualidad, lo que se ajusta a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada.

Con las vocales Guarníz Cabell y Ruiz Abarca, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Azarán.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 10146-10-2014

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 1150140001086/SUNAT de 27 de febrero de 2009.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

RUIZ ABARCA
VOCAL

Toledo Sagástegui
Secretaria Relatora
VA/TS/SN/rag.