



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

EXPEDIENTE N° : 13808-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 13 de junio de 2014

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0260140049093/SUNAT de 31 de mayo de 2010, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019773 a 024-003-0019786, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-056210 y 024-002-056213, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración no ha tomado en cuenta que se encontraba pendiente la solicitud de información a la empresa . y otras empresas, por lo que al no haber meritado esta observación en la apelada, la misma deviene en nula.

Que indica que es una micro empresa que realiza negocios en base a la confianza siendo que los tratos y acuerdos que se llevan a cabo con las empresa o personas que le prestan servicios son verbales, por lo que la exigencia que hace la Administración de acreditar dichos acuerdos documentariamente es contrario al Código Civil, puesto que los contratos pueden celebrarse verbalmente; asimismo, la resolución apelada en ninguno de los extremos de su pronunciamiento hace alusión respecto al caso de los contratos verbales dado que únicamente se remiten a criterios contenidos en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, lo cual es inconstitucional, en el sentido que de acuerdo a la jerarquía de las fuentes del derecho en primer lugar se encuentra la ley y de manera inferior se encuentra la jurisprudencia fiscal.

Que agrega respecto al reparo relacionado a que no se le puede obligar a incluirlo en la planilla por cuanto ello sería contrario al principio constitucional de libre contratación, siendo válido que gire recibos por honorarios a la empresa; mas aun cuando la Administración en ningún momento ha demostrado que exista subordinación de parte de la citada persona con su empresa, únicamente presume que fue elegida por la junta general de accionistas.

Que en cuanto al principio de causalidad de los reparos efectuados, refiere que la doctrina tributaria no indica cuantos documentos deben existir para que se cumpla con este principio, habiendo adjuntado, a su criterio, los documentos necesarios para demostrar la causalidad de los gastos reparados, no obstante la Administración pretende imponerle requisitos ilegales e irracionales, pues la documentación que a criterio de la Administración cumpliría con sustentar los reparos no se encuentra estipulada en ninguna ley, lo que contraviene los principios de legalidad, razonabilidad, informalismo, presunción de veracidad, eficacia, verdad material y predictibilidad.

Que por su parte Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2004, aquélla no cumplió con sustentar de manera fehaciente y con documentación probatoria las operaciones observadas correspondientes al gasto por concepto de "operación integral de planta por tres meses con supervisión y control" prestado por el proveedor S.A.C. y por los servicios prestados por , motivo por el cual procedió a reparar dichos gastos deducidos, así como el crédito fiscal correspondiente. Asimismo, consideró que dichos gastos constituirían disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario por lo que fueron gravados como dividendos presuntos.



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

Que indica que en razón a los reparos efectuados, estableció que la recurrente incurrió en la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que mediante Carta N° 060023152825-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221060000657, de fojas 308 a 310 y 316, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, siendo que como consecuencia de ello emitió las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019773 a 024-003-0019783 y 024-003-0019785, de fojas 325 a 327, 332 a 334, 337 a 339, 343 a 346 y 348, sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004<sup>1</sup>, por reparos al crédito fiscal de noviembre de 2004 por gastos no sustentados documentariamente (Factura N° 001-000047)<sup>2</sup>, siendo que por el mismo motivo efectuó reparos al gasto respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (Factura N° 001-000047 y los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112), emitiendo la Resolución de Determinación N° 024-003-0019786, de fojas 328 a 331, y la Resolución de Determinación N° 024-003-0019784, de foja 335 y 336, por tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; asimismo estableció que la recurrente incurrió en la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, respecto de los tributos y periodos antes indicados emitiendo las Resoluciones de Multa N° 024-002-056210 y 024-002-056213, fojas 342 y 347<sup>3</sup>.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los valores antes señalados se encuentran arreglados a ley.

## Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019773 a 024-003-0019783, 024-003-0019785 y 024-003-0019786

Que de autos se tiene que, mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222060001959, de fojas 293 a 296, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, de forma fehaciente y con documentación sustentatoria, los elementos de prueba que sustenten la efectiva prestación de los servicios y la necesidad del gasto para producir y mantener la fuente, de acuerdo con el siguiente detalle:

Periodo	N° de comprobante	Tipo de comprobante	Fecha de emisión	Concepto	Valor venta \$	Valor venta S/.	I.G.V.
07-2004	001-0000101	Recibo por honorarios	01/07/2004	Asesoría gerencial		34,535.00	
11-2004	001-000047	Factura	19/11/2004	Supervisión y control de Planta	40,710.00	134,790.00	25,610.25
12-2004	001-0000112	Recibo por honorarios	31/12/2004	Comisión de venta		119,735.00	

Que asimismo, en el mencionado requerimiento la Administración le solicitó que presentara por cada uno de los proveedores los contratos de servicios firmados, detalle de los servicios, nombres y apellidos, DNI de las personas que prestaron los servicios, lugar donde se llevó a cabo el servicio, informes técnicos, y necesidad de los servicios de acuerdo con el principio de causalidad de renta gravada.

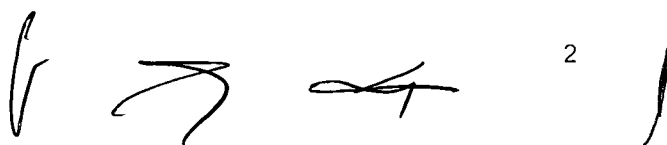
## Factura N° 001-000047 – Aliux S.A.C.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la

<sup>1</sup> Determinó saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre y deuda tributaria por diciembre de 2004.

<sup>2</sup> Adicionalmente la Administración reparó el crédito fiscal y el gasto sustentado en comprobantes de pago no vigentes, sin embargo, dicho reparo fue levantado en la resolución apelada.

<sup>3</sup> La Administración también emitió las Resoluciones de Multa N° 024-002-056211 y 024-002-056212 de fojas 340 y 341, las que fueron dejadas sin efecto en la apelada.





# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que es del caso mencionar que de acuerdo con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

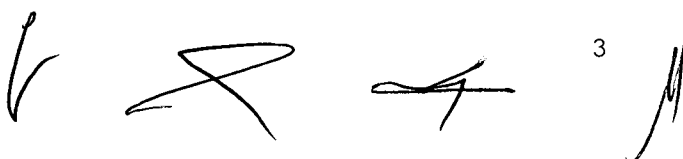
Que de acuerdo con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento, y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que respecto a esta observación, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222060001959, presentado por la recurrente el 27 de abril de 2006, de fojas 250 y 251, la recurrente remitió la copia de la Factura N° 001-000047, así como fotocopia de la documentación de la empresa Aliux S.A.C. correspondientes a tres listas que detallaban el "personal destacado", de fojas 85 a 88.

Que una vez evaluada la información remitida por la recurrente, en relación a este reparo, en el punto 3 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222060001959, fojas 283 a 285, se determinó que la recurrente no acreditó que dicho gasto fuera necesario para la generación de renta gravada ni si incidió en la generación de renta gravada, por lo cual procedió a repararlo, así como el crédito fiscal, sustentado en dicho comprobante.

Que el 25 de mayo de 2005, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° 0222060002534, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, mediante el cual le solicitó que sustentara, entre otros, el reparo indicado en el Resultado del Requerimiento anterior, ante lo cual, la recurrente, mediante escrito de 31 de mayo de 2006, de foja 269, solo indicó que había solicitado a su proveedor la documentación concerniente al pago por concepto de dicha operación, la cual aún se encuentra pendiente de respuesta, por lo cual, mediante el Resultado del Requerimiento N° 0222060002534, de fojas 271 a 274, la Administración mantuvo el reparo efectuado.

Que tal como se ha dejado constancia en el resultado de los citados requerimientos, la recurrente a fin de acreditar la necesidad del gasto presentó copia de la Factura N° 001-000047, de foja 88, y tres listas respecto al personal destacado por de fojas 85 a 87, sin embargo, aun cuando en el comprobante de pago se ha consignado como descripción del servicio "por la operación integral su Planta durante tres meses con supervisión y control por cuenta nuestra" y en los listados elaborados por S.A.C. se aprecian los datos de identidad y cargo (ingenieros supervisores, operarios y supervisores de control) del personal que habría sido destacado durante el 16 de agosto a 15 de noviembre de 2004, ello no resulta suficiente para acreditar la necesidad del referido servicio, dado que la recurrente no ha

 3



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

aportado documentación que demuestre que el funcionamiento de la mencionada Planta y las labores realizadas por en ésta se encuentran relacionadas a la elaboración de los productos que comercializa la recurrente<sup>4</sup> y por ende a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora<sup>5</sup>, a pesar que se le requirió la presentación del contrato de servicio, el detalle de los servicios e informes técnicos, los que habrían permitido acreditar la necesidad del servicio<sup>6</sup>.

Que asimismo, el hecho que la recurrente aún no hubiera obtenido respuesta de su proveedor respecto a su solicitud para que le proporcione la documentación relativa al pago por concepto de dicha operación, tal como lo indicó en su escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222060002534, no desvirtúa el presente reparo, dado que éste se encuentra relacionado a gastos cuya necesidad no fue acreditada documentariamente y no a la utilización de medios de pago, resultando por ello irrelevante en este caso acreditar el pago por el referido servicio.

Que en tal sentido, al no haber presentado la recurrente documentación adicional a la antes señalada, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la relación del servicio con la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que respecto a que no resulta válida la exigencia por parte de la Administración de presentar contratos que acrediten la necesidad del servicio, dado que el Código Civil permite la celebración de contratos verbalmente, y que ha cumplido con acreditar la causalidad de los gastos reparados con la presentación de documentación, no obstante que la Administración ha considerado que ésta se acreditaría con otra distinta, corresponde indicar que si bien las partes cuentan con la libertad de formalidad en la contratación, a fin de acreditar ante la Administración la necesidad del servicio resulta necesario conocer en qué consisten las prestaciones acordadas por ambas partes para determinar si tienen relación con la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que ello solo puede ser acreditado con la presentación de un documento en el que se hayan plasmado tales acuerdos, lo que no fue presentado por la recurrente, asimismo, a fin de acreditar que el gasto sea causal solo ha presentado copia de la factura emitida por el indicado servicio y tres listas en las que su proveedor habría destacado personal, lo que no permite demostrar la vinculación del gasto con el giro del negocio, no resultando suficiente la presentación de los mencionados documentos a fin de que la recurrente cumpliera con acreditar documentariamente la causalidad del gasto.

Que en ese sentido, no se encuentra acreditado la vulneración a los principios de legalidad, razonabilidad, informalismo, presunción de veracidad, eficacia, verdad material y predictibilidad alegado por la recurrente, careciendo de sustento su alegato.

## **Recibos por honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112 - Luis Francisco Pérez-Egaña Coello**

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0019786, de foja 329, se aprecia que la Administración reparó gastos respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, señalando como base legal los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento a los resultados del Requerimiento N° 0222060001959.

Que conforme se ha indicado, mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222060001959, de fojas 293 a 296, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, de forma fehaciente y con documentación sustentatoria, los elementos de prueba que sustenten la efectiva

<sup>4</sup> La recurrente ha declarado como su actividad económica principal la elaboración de otros productos alimenticios, de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada, de fojas 508 y 509.

<sup>5</sup> Añadiendo a ello que la recurrente tampoco habría acreditado que no contara con personal destinado a las labores de operación, supervisión y control de su Planta, resultándole necesario la contratación de dicho servicio brindado por Aliux S.A.C.

<sup>6</sup> A ello debe añadirse que las listas no hacen referencia a que Aliux S.A.C. haya destacado personal con la finalidad de que preste el servicio a la recurrente.

4



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

prestación de los servicios de asesoría gerencial y comisión de venta contenidos en los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112.

Que a efecto de atender lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 27 de abril de 2006, de fojas 250 y 251, al que adjunto copia de los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112, y de los folios 9 a 11 de su Libro de Actas, de fojas 89 a 92, en los que se da cuenta de la Sesión de Directorio de 29 de mayo de 2003, en la que se acuerda asignar honorarios profesionales por servicios de gerencia al Gerente General, de entre 5 y 25 UIT, así como una comisión de ventas en función a los resultados de hasta un máximo de 10% de las ventas brutas, asimismo, obra la Junta Universal de Accionistas de 4 de junio de 2003, que ratifica el acuerdo de la sesión de directorio.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al resultado del Requerimiento N° 0222060001959, de fojas 283 a 285, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que el Señor es accionista y Gerente General de la recurrente y que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las remuneraciones pagadas por todo concepto deben de figurar en el Libro de Planillas para ser deducibles como gasto.

Que asimismo, agrega la Administración en el citado resultado de requerimiento, que el Recibo por Honorario N° 001-0000112, cuyo concepto indica comisión de venta por S/.119,735.00, es una operación afecta a renta de tercera categoría y al pago del Impuesto General a las Ventas, debiendo emitirse en dicho caso una factura y no recibo por honorario. Respecto al Recibo por Honorario N° 001-0000101 cuyo concepto indica Asesoría Gerencia enero a junio de 2004 por S/.34,535.00, refiere que la fecha de impresión del comprobante se dio después de haber culminado el servicio, recién el 1 de julio de 2004.

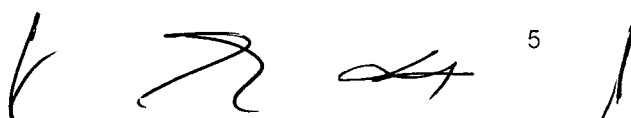
Que el 25 de mayo de 2005, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° 0222060002534, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, mediante el cual le solicitó que sustentara, entre otros, el reparo indicado en el Resultado del Requerimiento anterior, ante lo cual, la recurrente, mediante escrito de 31 de mayo de 2006, de foja 269, indicó que el trabajo realizado por servicios y las comisiones consta en el Libro de Actas, por lo cual, mediante el Resultado del Requerimiento N° 0222060002534, fojas 271 a 274, la Administración mantuvo el reparo efectuado.

Que a partir del análisis efectuado, la Administración reparó los gastos contenidos en los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112, por lo que corresponde establecer si dicho reparo se encuentra arreglado a ley.

Que conforme se ha indicado, la Administración sustenta, en primer lugar, la observación al gasto contenido en los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112, en el hecho que Luis Francisco es accionista y Gerente General de la recurrente y que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las remuneraciones pagadas por todo concepto deben de figurar en el Libro de Planillas para ser deducibles como gasto.

Que tal como se observa, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración no desconoce la prestación de los servicios a que se refieren los comprobantes de pago antes anotados, sino que considera que las remuneraciones pagadas por todo concepto al Gerente General deben de figurar en el Libro de Planillas para ser deducibles como gasto.

Que al respecto es preciso anotar que conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00102-8-2012, el sólo hecho que sobre una persona recaiga además de un vínculo de orden societario (por ser Gerente General o Director) uno de indole comercial por los que emite recibos por honorarios, no convierte el pago efectuado en uno no deducible, mas aun cuando la efectiva prestación de los servicios por los que se giraron los recibos por honorarios ni su vinculación con la generación de la renta gravada, han sido cuestionados por la Administración durante la fiscalización, por lo que la referida observación en el presente caso carece de sustento.

 5



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

Que adicionalmente respecto al Recibo por Honorarios N° 001-0000112, la Administración lo observa debido a que el concepto por el que se giró indica "comisión de venta", lo que sería una operación afecta a renta de tercera categoría y al pago del Impuesto General a las Ventas, debiendo emitirse en dicho caso una factura y no recibo por honorarios.

Que al respecto, el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por: a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Que el inciso b) del artículo 28° de la citada ley establece que son rentas de tercera categoría, entre otros, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, precisando el inciso a) del artículo 17° del Reglamento de dicha Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, que tienen dicha condición, los corredores de seguro y comisionistas mercantiles.

Que de la norma citada se aprecia que las rentas generadas por la actividad de mediadores de comercio son consideradas expresamente por la Ley del Impuesto a la Renta como de tercera categoría para efecto de dicho impuesto.

Que por su parte el Código de Comercio, señala en el artículo 237° que se entiende por comisión mercantil al mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 271-4-2003 y 01111-3-2010, ha señalado que a efecto que exista comisión mercantil debe tratarse de un "acto u operación de comercio" y el comitente o comisionista debe ser comerciante o agente mediador de comercio, pudiendo apreciarse consecuentemente que además de la realización genérica del acto de comercio, el intermediario o comisionista debe cumplir con la segunda calificación, lo que únicamente puede verificarse en el supuesto en el que realice directamente actividad comercial, o además de la prestación del servicio (aporte de trabajo) aporte de alguna forma capital, esto es, recibir mercaderías y disponer directamente de ellas, anticipar fondos, efectuar el cobro de la totalidad del servicio y tener la disposición de éstos, siendo en consecuencia necesario que se evidencie de forma alguna actividad empresarial.

Que en el caso de autos la Administración no ha acreditado que la "comisión de venta" que figura en el Recibo por Honorario N° 001-0000112 emitido por Luis Francisco Pérez-Egaña Coello, de foja 94, corresponda a comisiones mercantiles y por tanto califiquen como rentas de tercera categoría, razón por la cual la observación efectuada carece de sustento, más aún cuando en el Libro de Actas figura que a dicho gerente general se le asignaría una comisión de ventas en función a los resultados de hasta un máximo de 10% de las ventas brutas..

Que asimismo, respecto al Recibo por Honorario N° 001-0000101 cuyo concepto indica Asesoría Gerencial de enero a junio de 2004 por S/.34,535.00, la Administración sustenta el reparo, en el hecho que la fecha de impresión del comprobante se dio después de haber culminado el servicio, recién el 1 de julio de 2004.

Que al respecto, el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio materia de autos, establecía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 25° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la aludida ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no pueden ser utilizados para sustentar costo o gasto.

 6



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

Que el artículo 2° y el numeral 2.2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señalan que sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento, entre otros, los recibos por honorarios, los que podrán ser utilizados a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario y crédito deducible.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 8° de este reglamento dispone que los recibos por honorarios, como parte de los requisitos mínimos que deben cumplir, deben consignar como información necesariamente impresa, los datos de identificación del obligado, denominación del comprobante: recibo por honorarios, numeración: serie y número correlativo, datos de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión, apellidos y nombres, o denominación o razón social, número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT, y destino del original y copias, asimismo, debían consignar como información no necesariamente impresa, los apellidos y nombres, o denominación o razón social y número de RUC del usuario, número de RUC del usuario, descripción o tipo de servicio prestado, monto de los honorarios, monto discriminado del tributo que grave la operación, importe neto recibido por el servicio prestado, y fecha de emisión.

Que de las normas citadas se tiene que a fin de que se encuentre arreglada a ley la deducción de los gastos en los que incurren los contribuyentes que generan rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, resulta necesario, entre otros, que la documentación que sustenta dichos gastos cumpla con los requisitos mínimos que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de la revisión del Recibo por Honorario N° 001-0000101, de foja 93, se aprecia que este cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que si bien, en atención a lo establecido en el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en la prestación de servicios el comprobante de pago deberá ser entregado en el momento de la culminación del servicio, en la percepción de la retribución total o parcial, o al vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, lo que ocurra primero, el hecho que el Recibo por Honorario N° 001-0000101, de foja 93, haya sido emitido el 1 de julio de 2004 y que la fecha de impresión del mismo sea el mismo día, cuando los servicios a los que se refiere se prestaron hasta el 30 de junio de 2004, no supone el incumplimiento del principio de causalidad, habiéndose los servicios prestados en el ejercicio 2004, por lo que la observación efectuada al respecto carece de sustento.

Que finalmente en la apelada, la Administración adiciona como sustento de la observación del gasto contenido en los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112, que la recurrente no cumplió con presentar documentación adicional como contratos de servicios firmados, informe de comisiones de ventas con el detalle de clientes, fecha, forma de pago, entre otros que sustenten los servicios observados.

Que de acuerdo con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que cabe señalar si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127° del Código Tributario, ello no la facultaba a adicionar un nuevo fundamento.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el fundamento del reparo bajo análisis, agregando un aspecto que no había sido considerado en los valores, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127°, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo

f B 4 7 J



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, en el que adiciona dicho fundamento.

Que estando a lo expuesto, corresponde revocar la apelada respecto al reparo al gasto efectuado por los citados recibos por honorarios, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos expuestos por la recurrente respecto a este reparo estando al sentido del fallo.

Que por otra parte, de la resolución apelada, de foja 459, se observa que la Administración al haber levantando los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero y marzo de 2004, por haber utilizado comprobantes de pago no válidos, y ratificado el reparo al crédito fiscal de noviembre de 2004, por no acreditar la necesidad del servicio relacionado a la Factura N° 001-000047, lo que ha sido confirmado en esta instancia, procedió a reliquidar el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, sin embargo, al efectuar el arrastre del crédito fiscal<sup>7</sup>, por error en el período de marzo de 2004 aplicó como saldo a favor del mes anterior el monto de S/.30,028.00, cuando correspondía el monto ascendente a S/.36,443.00, en tal sentido procede que la Administración reliquide el Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 2004, contenido en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0019775 a 024-003-0019783 y 024-003-0019785, rectificando dicho error.

## **Resolución de Determinación N° 024-003-0019784 - Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4,1%.**

Que la Resolución de Determinación N° 024-003-0019784, se emitió por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1%, por el concepto de gastos no sustentados documentariamente, que significó disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de fojas 335 y 336.

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° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que 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, e incluye las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en su artículo 55°, que disponía que 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 g) del artículo 24°-A.

Que el artículo 55° de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55° de la referida ley, según texto aplicable al caso de autos, establece, de ser el caso, dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario según lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley.

Que el artículo 13°-B del reglamento de la citada norma, aprobado Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004,

<sup>7</sup> La Administración procedió a reliquidar el Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, que señala que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, siendo que este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

 8





# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

señala que a efectos 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.

Que de acuerdo al criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, 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 que no es susceptible de posterior control tributario<sup>8</sup>, indicando que debe tenerse en cuenta que la tasa adicional de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° 024-003-0019784, de foja 335, los reparos que sustentan la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, son los efectuados a los gastos no sustentados en la Factura N° 001-000047 emitida por ..... y los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112 emitidos por .....

Que respecto a la observación efectuada a la deducción del gasto a través de la Factura N° 001-000047, emitida por Aliux S.A.C., se ha establecido que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la relación de tales servicios con la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que al no haberse acreditado que el gasto sea causal y necesario para la generación de renta gravada, motivo por el cual se confirmó dicho reparo, de autos se advierte que éste califica como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior, dado que no es posible determinar su verdadero destino, por lo que resultaba correcto considerarlo como dividendo presunto<sup>9</sup>, razón por la cual corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112 emitidos por Luis Pérez Egaña Coello, conforme se indicó precedentemente, la Administración no sustentó las observaciones efectuadas a dichos comprobantes, por lo que el reparo efectuado fue levantado, en consecuencia, no corresponde considerar dicho gasto como no susceptible de control tributario, correspondiendo revocar la apelada en dicho extremo.


## Resoluciones de Multa N° 024-002-056210 y 024-002-056213

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-056210 y 024-002-056213, de fojas 342 y 347, han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria.

Que teniendo en cuanto que la Resolución de Multa N° 024-002-056210, de foja 342, ha sido emitida en base a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, contenido en la Resolución de Determinación

<sup>8</sup> Continúa señalando la citada resolución: "así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen con los requisitos de ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos."

<sup>9</sup> Similar criterio se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7796-4-2009, 3989-3-2013, entre otras.

 9



# Tribunal Fiscal

N° 07132-4-2014

N° 024-003-0019786, por gastos cuya necesidad no ha sido acreditada por la recurrente (servicio de supervisión y control de Planta), relacionado a la Factura N° 001-000047, respecto del cual se ha confirmado la apelada y por gastos no sustentados documentariamente (servicios de asesoría gerencial y comisión de ventas), relacionados a los Recibos por Honorarios N° 001-0000101 y 001-0000112, respecto de los cuales se ha levantado el reparo, en tal sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dicha sanción, debiendo la Administración reliquidar el valor conforme a lo antes expuesto.

Que respecto de la Resolución de Multa N° 024-002-056213, de foja 347, se advierte que ha sido emitida en base al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2004, contenido en la Resolución de Determinación N° 024-003-0019783, por gasto no sustentado documentariamente respecto del servicio de supervisión y control de planta, relacionado a la Factura N° 001-000047, el cual ha sido confirmado en la presente instancia, por lo que corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido, debiendo confirmarse la apelada en el extremo de la citada resolución de multa<sup>10</sup>.

Que en cuanto a la nulidad de la resolución apelada, invocada por la recurrente, cabe señalar que dichos alegatos no resultan amparables, toda vez que se aprecia de la apelada que ésta contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su emisión, encontrándose debidamente motivada, por lo que la nulidad invocada por la recurrente, carece de sustento.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

## RESUELVE:


1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° 0260140049093/SUNAT de 31 de mayo de 2010, en el extremo referido al Impuesto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 respecto del reparo por gastos no sustentados respecto de los Recibos por Honorarios N° 001-00001124 y 001-0000101, en cuanto adiciona un fundamento a dicho reparo.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140049093/SUNAT de 31 de mayo de 2010, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2004 por gastos por el servicio de supervisión y control de Planta (Factura N° 001-000047), así como al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta y la Resolución de Multa N° 024-002-056213, respecto del citado reparo, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución en cuanto al arrastre del Saldo a Favor del Impuesto General a las Ventas y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
FUENTES BORDA  
VOCAL

  
AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL

  
Sánchez Gómez  
Secretaria Relatora  
AC/AD/EG/mgp

<sup>10</sup> Cabe precisar que si bien en la resolución apelada, la Administración al determinar la sanción aplicada obtuvo la diferencia entre el impuesto resultante determinado y el declarado, señalando un débito fiscal tanto en la determinación de la Administración como en la declaración de la recurrente ascendente a S/.98,793.00, de la revisión del Formulario 621 N° 4225754, foja 57, se observa que este en realidad ascendía a S/.18,771.00, y que la otra cantidad constituía la base imponible del impuesto, no obstante ello, lo señalado solo constituye un error en tanto la diferencia determinada constituye la misma a la señalada en la resolución apelada.