



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

EXPEDIENTE N° : 12452-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de julio de 2015

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008421, emitida el 30 de junio de 2009 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró fundada en parte la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta con relación al reparo por gastos no provisionados contablemente en el ejercicio 2005, que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción de los gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad, no siendo un requisito legal para dicho efecto que el gasto esté contabilizado; que para que se admita la deducción de un gasto, debe verificarse que éste sea causal y que corresponda su imputación al ejercicio gravable, de acuerdo con el principio del devengado, el cual no se encuentra contenido en ninguna disposición tributaria, por lo que en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, debe definirse a partir de las normas contables, tal como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 9518-2-2004, entre otras; que para propósitos contables y, por ende para efectos fiscales, para que se cumpla con el principio del devengado sólo se requiere que los efectos de las transacciones y otros hechos hayan ocurrido, sin que sea necesario su registro contable, es decir, justamente porque se ha producido el devengo del gasto es que se justifica su registro contablemente; por lo que no puede afirmarse, como pretende la Administración, que la contabilización se encontraría dentro de la definición del principio de lo devengado; que el incumplimiento de las normas contables sobre el registro de las operaciones, a lo mucho podría ocasionar una inobservancia de las normas de presentación de los estados financieros mas no un desconocimiento de la deducción del gasto.

Que en cuanto al reparo por pérdidas extraordinarias no aceptadas (robo de dinero), alega que la legislación del Impuesto a la Renta no ha establecido cómo debe acreditarse que es inútil el ejercicio de la acción judicial, siendo que el inciso d) del artículo 37° de la citada ley no limita la acreditación de la inoficiosidad de la acción judicial a algún tipo de documentación en particular, por ejemplo la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo del proceso penal. En ese sentido, el reparo de la Administración transgrede lo dispuesto por la mencionada norma, al desconocer la acreditación de tal hecho mediante las denuncias presentadas por la compañía y exigir las respectivas resoluciones de archivamiento del proceso. Precisa que como se advierte de las denuncias presentadas, se trata básicamente de asaltos ocurridos en la vía pública a personal del área de cobranza, por lo que era imposible para la víctima identificar al agente del delito y, en consecuencia, que se ejerza la acción penal. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1272-2-2002 y 5349-3-2005.

Que refiere que los gastos incurridos por los servicios de asesoramiento prestados por Julio César Cavallero Behr son causales, por ser necesarios, razonables y normales en relación con el giro gravado, siendo además que la efectiva prestación de dichos servicios ha sido debidamente acreditada con documentación apropiada, la misma que ha sido arbitrariamente descalificada por la Administración.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que sostiene al respecto, que la Administración al emitir pronunciamiento en la apelada no ha cumplido con motivar en forma detallada, lógica y precisa las razones por las cuales los medios probatorios presentados, tales como i) análisis gráficos y evaluación de los costos que afectan la distribución y venta de los productos; ii) análisis gráficos de los costos de distribución secundarios; iii) análisis de los costos de distribución mensuales por área; iv) análisis comparativo de los resultados de las distribuidoras de Lima que comercializan gaseosas; y v) cálculo mensual del Proceso de Valor Añadido, no cumplieron con absolver el reparo formulado, limitándose a fijar conclusiones unilaterales, es decir, omite pronunciarse acerca de la corrección, veracidad o falsedad de sus argumentos y pruebas. Agrega que es a la Administración a quién le corresponde la carga de la prueba de las conclusiones a las que arriba, no obstante en el presente caso, ilegalmente traslada la carga de la prueba a la recurrente. Invoca los principios de impulso de oficio, verdad material, y de presunción de veracidad, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 478-3-97, 933-3-97 y 779-3-98.

Que afirma que la efectiva prestación de los servicios está debidamente acreditada; que los "cuadros de excel" presentados en fiscalización muestran el resultado final de un proceso intelectual que involucra la obtención, análisis, evaluación, comparación y decisión de información propia y de terceros, no siendo aceptable que se descalifique el entregable de un profesional de las finanzas, por el simple hecho de encontrarse los resultados de su trabajo consignados en cuadros estadísticos de poco volumen, cuando es evidente que para poder producir e interpretar la información que se consigna en dichos cuadros y estadísticas se requiere de un conocimiento técnico altamente especializado; así como tampoco que se considere que éstos constituyen una mera transcripción y consolidación de cifras, puesto que se está desconociendo el valor que los mismos tienen para el área de finanzas y sobre todo, la importancia que éstos tienen en la toma de decisiones de la empresa.

Que respecto de la resolución de multa señala que la Administración la ha impuesto en aplicación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, limitándose a verificar que el monto declarado por la Compañía coincida o no con la determinación establecida por ella, a fin de aplicar en forma mecánica el artículo 165° del mismo código, no obstante, debía tener en cuenta que el principio de culpabilidad es de plena aplicación al Derecho Tributario Sancionador, en virtud del cual se exige la comprobación de dolo o culpa por parte del deudor tributario para la imputación válida de la comisión de una infracción; que en ningún momento ha declarado cifras o datos falsos, ha omitido circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributaria o créditos, siendo que las discrepancias entre la declaración jurada presentada y la determinación efectuada por la Administración se han debido en todo momento a la labor de interpretación y aplicación de las leyes tributarias, pero en ningún momento ha existido una intención o negligencia dirigida a perjudicar los intereses del fisco, y que en todo caso, debe ser la autoridad tributaria quién debe probar tal situación; por tal motivo, considera que la emisión de la multa constituye un acto administrativo que no tutela sus derechos constitucionales, como es el caso de las expectativas de confianza, certeza, previsibilidad, seguridad jurídica, presunción de inocencia y, en consecuencia, se encuentra incurso en causal de nulidad, al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que en escrito de alegatos, reitera sus argumentos con relación al reparo por gastos no provisionados contablemente en el ejercicio 2005, y al reparo por los gastos incurridos por los servicios de asesoramiento; asimismo, en cuanto al reparo por pérdidas extraordinarias no aceptadas (robo de dinero), alega que el artículo 332° del Código Procesal Penal citado por la Administración para cuestionar el medio probatorio de las denuncias y partes policiales presentados, no se encontraba vigente en el ejercicio 2005 para el distrito judicial de Lima; que se podría presentar cualquier medio probatorio para acreditar la inutilidad de ejercer las acciones judiciales, pues no existe forma predeterminada alguna, posición avalada por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012.

Que de otro lado, indica que la reliquidación de la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 realizada por la Administración en la resolución apelada, en función del reparo levantado por concepto de los gastos comunes a rentas gravadas, exoneradas e inafectas, ha sido emitida sin motivación alguna debido a que



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

no detalla los fundamentos que justifiquen el incremento de su importe; por lo que invoca su nulidad y en el supuesto negado que se desestime su pretensión, solicita se deje sin efecto el pretendido incremento al amparo de la garantía constitucional que impide la reforma peyorativa, según lo previsto en el numeral 237.3 del artículo 237° de la Ley N° 27444.

Que la Administración indica que durante el procedimiento de fiscalización, conforme a sus facultades y atribuciones, y respetando el debido procedimiento, ha actuado los medios probatorios presentados por la recurrente, habiéndolos meritado en forma conjunta y adecuada, asimismo, ha informado los motivos determinantes del reparo así como las normas legales que lo sustentan, por lo que no resulta atendible la nulidad planteada por la recurrente; agrega que considerando que se está discutiendo la probanza de los argumentos de la recurrente respecto del reparo vinculado con los servicios prestados por el señor Julio César Cavallero Behr, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión; que conforme al criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1210-4-1997 y 5198-5-2006, correspondía a la recurrente mantener en su poder, además de los comprobantes de pago respectivos, cualquier tipo de documentación que sirva para demostrar la efectiva prestación de los servicios de asesoría altamente calificados que alega recibió y que originaron el gasto motivo de reparo, habiéndose encontrado obligada a presentarlos y/o exhibirlos a la Administración en la oportunidad que fue requerida, conforme a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario.

Que respecto del reparo por gastos no provisionados contablemente en el ejercicio 2005, señala que la finalidad de los estados financieros es exponer la situación económica y financiera de una empresa, así como los cambios patrimoniales y los flujos de efectivo producidos en un período determinado, lo expuesto en ellos es un resumen de los resultados o efectos de las transacciones que se han realizado en la empresa, por ello cobra relevancia y resulta exigible que todas estas transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros, siendo inevitable concluir que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial al registro de los mismos; que en el caso de autos, los gastos reparados que se devengaron en el ejercicio 2005 pero que recién fueron contabilizados en el ejercicio 2006, correspondían a cuentas por pagar por diversos servicios contratados y recibidos, que cumplían las características para ser reconocidos como tales en los registros contables y estados financieros del ejercicio 2005, pues resultaba probable que la recurrente obtuviera un beneficio económico asociado a tales servicios y su cuantificación podría ser realizada de modo fiable, en la medida que la liquidación del gasto no ofrecía dudas pues se contaba con documentos que permitían su cálculo, lo que obligaba a la recurrente a registrar los gastos en el referido ejercicio, año en que se pretendieron deducir y en el que se devengaron, aun cuando al cierre del ejercicio no se hubiera contado con los comprobantes de pago respectivos; en tal sentido, la recurrente se encontraba habilitada para reconocer esa obligación y provisionarla en el citado ejercicio. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001, 1652-5-2004 y 2812-2-2006, entre otras. Finalmente sostiene que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta no debe entenderse como una excepción a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que la provisión en ella exigida es sólo una confirmación de la forma de actuación que debe seguir la entidad que pretenda deducir un gasto de un ejercicio anterior.

Que sostiene que procede mantener el reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas, toda vez que la recurrente se ha limitado a sustentar el gasto con copia de denuncias y de partes policiales, documentos que no tienen mérito suficiente para acreditar que era inútil accionar judicialmente, no habiendo presentado ni hecho referencia de pronunciamientos o resolución del Ministerio Público respecto a las denuncias presentadas por los supuestos robos cometidos en su agravio; invoca al respecto las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 3786-4-2007, 16-5-2004, 5509-2-2002 y 8075-3-2001.

Que manifiesta con relación al reparo por gastos por los servicios prestados por el señor Julio César Cavallero Behr, que del contrato privado suscrito el 4 de noviembre de 2004, presentado por la recurrente, se advierte que dicho profesional fue contratado para la prestación de un servicio altamente calificado que debía responder a una especial necesidad de asesoría en materia financiera, administrativa y logística, la cual se podía satisfacer y prestar con reuniones de trabajo y dentro del



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

horario que durante la vigencia del contrato (un año) debería rendir o concretarse en entregables propios de una asesoría, estos es, informes, reportes, documentos de gestión financiera, administrativa y/o logística que permitieron a la dirección de la empresa tomar decisiones importantes, no obstante ello, y a pesar que la recurrente estaba obligada, conforme lo define el principio de causalidad, a conservar un mínimo indispensable de elementos probatorios, se limitó a presentar como sustento de la referida labor, diversos cuadros y gráficos que corresponden a resultados de varios meses del año 2005, siendo que de la revisión de tales documentos se aprecia que consisten únicamente en la transcripción y consolidación de cifras, así como elaboración de gráficos comparativos y costos de distribución, sin que de los mismos se observen mayores análisis sobre los gráficos y las cifras recopiladas, elaboración de propuestas respecto a mejoras en la dirección de la empresa, informes, que revelen de algún modo la trascendencia de tal documentación y su vinculación con los cambios introducidos, así como también, que dichos documentos efectivamente hubieran sido elaborados por el señor Cavallero Behr y no por cualquier trabajador de la empresa. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1210-4-1997 y 5198-5-2006.

Que señala que la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 fue emitida por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos formulados al Impuesto a la Renta de 2005, por la que al haberse levantado parcialmente el reparo por gastos comunes a rentas gravadas, no grabadas e inafectas, corresponde modificar la citada resolución de multa en igual sentido.

Que en el presente caso, mediante la Carta de Presentación N° 060011211730-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121060000414, notificados el 7 de diciembre de 2006 (folios 1346 a 1349 y 1882), la Administración inició una fiscalización a la recurrente a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2005, efectuándose los siguientes reparos: i) Provisión de cobranza dudosa no acreditada conforme a ley; ii) Participación de los trabajadores no sustentada fehacientemente; iii) Gastos de terceros no reembolsables; iv) Exceso de gastos recreativos; v) Donaciones no acreditadas fehacientemente; vi) Sanciones administrativas cargadas a gastos; vii) Indemnizaciones no acreditadas fehacientemente; viii) Gastos no sustentados fehacientemente; ix) Diferencia de costo de ventas no sustentada; x) Deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005; xi) Pérdidas extraordinarias no acreditadas; xii) Gastos comunes a rentas gravadas, exoneradas e inafectas; y, xiii) Gastos por servicios que no cumplen con el principio de causalidad, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091 (folios 2345 a 2374) y la Resolución de Multa N° 012-002-0014291, al haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de tales reparos.

Que en la presente instancia la recurrente cuestiona los reparos por deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005, pérdidas extraordinarias no acreditadas y gastos por servicios que no cumplen principio de causalidad así como la Resolución de Multa N° 012-002-0014291, en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los reparos en referencia y la citada resolución de multa se encuentran conformes a ley.

Deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005

Que del Punto 4.2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091 (folios 2361 a 2369), se aprecia que la Administración reparó el importe por gastos ascendentes a S/. 25 861,00, que fue deducido por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al no haber sido provisionados contablemente en dicho período, señalando como base legal el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se aprecia del Punto 2 del Anexo del Requerimiento N° 0122080000155 (folio 974), notificado el 11 de febrero de 2008, la Administración solicitó a la recurrente que sustente la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 presentada mediante Formulario 656 N° 2000403 el 28 de marzo de 2006, por concepto de gastos provisionados en el 2006, ascendente a S/. 25 861,00.

[Firma] 4



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó copias de comprobantes de pago y contratos que sustentarian los gastos deducidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, señalando que han sido contabilizados en la Cuenta Contable 66510 - Gastos de Ejercicios anteriores el ejercicio 2006, siendo adicionados posteriormente en la renta imponible de dicho ejercicio.

Que en el resultado del Requerimiento N° 0122080000155 (folios 943 a 948), la Administración procedió a reparar la deducción de los citados gastos, señalando que para ser reconocidos como gastos deducibles del ejercicio 2005, adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debieron haber sido provisionados contablemente en dicho ejercicio, de acuerdo con el Marco Conceptual de las normas contables que define el concepto del devengado, incorporado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta; agregando que para el presente caso, no es aplicable el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la diferencia no se origina por la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001, 1652-5-2004 y 2812-2-2006.

Que asimismo, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento Complementario N° 0122080001199 (folio 1431), la Administración le solicitó, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, que desvirtúe las observaciones efectuadas, apreciándose que en los resultados del citado requerimiento (folios 1402 a 1406), se da cuenta del escrito presentado por la recurrente el 25 de julio de 2008 (folios 1420 a 1429), en el que señala, que la norma tributaria no condiciona al registro contable la deducción de los gastos observados, sino al cumplimiento del principio de causalidad, por lo que correspondía que la Administración analizara si los gastos deducidos vía declaración jurada, se devengaron o no en el ejercicio 2005, y que si bien las facturas se emitieron en los meses de enero y febrero de 2006, se trataban de servicios recibidos hasta el 31 de diciembre de 2005, cuyo pago se había devengado en ese ejercicio.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación análoga para la imputación de los gastos.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que la Resolución N° 3557-2-2004, estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que asimismo este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en la Resolución N° 06385-5-2003, este Tribunal ha interpretado que para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que en el presente caso, la Administración para formular el reparo, sostiene que la recurrente ha deducido en el ejercicio 2005, gastos devengados en dicho ejercicio, sin contar con el registro contable, precisando asimismo que respecto de estas operaciones, recién en el ejercicio 2006 se procedió a provisionarlas contablemente.

Que de la revisión de la copia de los comprobantes de pago de los servicios de alquiler y traslado de sillas, estrado y toldos, entre otros, presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización (folios 600 a 830 y 1369), se advierte que han sido emitidos en enero y febrero de 2006 por servicios recibidos en noviembre y diciembre de 2005, habiendo reconocido la propia Administración que se está ante gastos generados en este último ejercicio, de manera que aun cuando los comprobantes de pago que sustentan estos egresos hayan sido emitidos y provisionados contablemente en el ejercicio 2006, al haberse devengado los gastos en el ejercicio reparado, corresponde reconocerlos como deducibles, de acuerdo con lo expuesto anteriormente; por lo que el reparo efectuado por la Administración no resulta arreglado a ley, procediendo revocar la apelada en este extremo.

Que en atención a la conclusión arribada en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

Que respecto al argumento de la Administración que señala que resulta exigible que todas las transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros, concluyendo que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial al registro contable de los mismos, se debe indicar que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el criterio del devengado aplicable para ingresos y gastos, no condiciona como requisito adicional el registro contable de las operaciones para su imputación a un determinado período, es decir, no hay una exigencia formal adicional.

Que asimismo, conforme se regula en nuestra legislación, el Impuesto a la Renta, aplicable a las empresas, debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, que se determinan deduciendo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y mantener su fuente productora, deducciones que se fundamentan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que puede definirse como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos, y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora, razón por la cual para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho, criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08534-5-2001 y 3741-2-2004.

Pérdidas extraordinarias no acreditadas

Que del Punto 4.4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091 (folios 2351 a 2357), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/. 929 215,00 por concepto de las pérdidas extraordinarias registradas en la Cuenta Contable 65940, que no han sido acreditadas fehacientemente, señalando como base legal el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Anexo del Requerimiento N° 0122080000156 (folio 298), la Administración solicitó a la recurrente que sustente los gastos que tenía registrados en la Cuenta Contable 65940 correspondiente a robos y siniestros no cubiertos por seguros ocurridos en el año 2005, con la documentación que acreditara las acciones judiciales realizadas o la deducción de los referidos gastos que se detallan en los Anexos N° 2 y 3 adjuntos a dicho requerimiento (folios 288 a 295).

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que en respuesta del citado requerimiento, la recurrente presentó copias certificadas de denuncias policiales, partes policiales y manifestaciones de algunos miembros del personal de su empresa entre ellos, supervisores, vendedores, repartidores y ayudantes, tal como la Administración dejó constancia en el Anexo A del resultado del requerimiento (folio 309).

Que asimismo, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento Complementario N° 0122080001199 (folio 1431), la Administración solicitó a la recurrente, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, que desvirtúe las observaciones efectuadas, apreciándose que en los resultados del citado requerimiento (folios 1402 a 1406), se da cuenta del escrito presentado por la recurrente el 25 de julio de 2008 (folios 1383 a 1388), en el que señala que la Administración ha reparado las pérdidas por robos y siniestros ocurridos en el año 2005, a pesar de cumplir con los requisitos que exige la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, debido a que acreditó mediante las denuncias y partes policiales, que dichas pérdidas se generaron por hechos delictivos realizados por terceros que no fueron identificados, razón por la cual y luego de unos meses de investigación, la policía procedió a archivar las denuncias, configurándose la inutilidad de ejercitar la acción judicial correspondiente. En tal sentido, al no identificarse a los presuntos autores del delito, sostiene que no cabría atestado policial para la Fiscalía, ni mucho menos pronunciamiento de ésta para formular acusación ni denuncia penal conforme lo dispone el Código Procesal Penal.

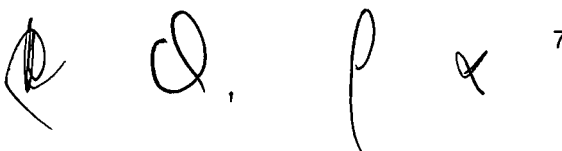
Que en el Punto 1.11 del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento Complementario N° 0122080001199 (folios 1383 a 1386), la Administración manifiesta que de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución Política del Perú y el Código Procesal Penal, es el Fiscal a quién corresponde calificar y por tanto acreditar si las denuncias interpuestas por terceros sobre comisión de delitos califican como tales y si deben pasar al Poder Judicial, o disponer seguir con las investigaciones si todavía no se ha probado el hecho delictuoso o falta identificar al autor, o disponer el archivo final o provisional si faltan elementos en la denuncia; por lo que la Fiscalía es quien resuelve que no hay mérito para ejercitar la acción penal, posición inclusive avalada por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 8075-3-2001, 016-5-2004 y 5509-2-2002, entre otras; por lo que reparó los citados gastos que no han sido acreditados fehacientemente ni sustentados por la recurrente.

Que en el presente caso, la recurrente ha considerado como gasto deducible la pérdida por robo en la vía pública por la suma de S/. 929 215,00, bajo el supuesto que resultaba inútil ejercer la acción judicial correspondiente. Por su parte, la Administración reparó dicho gasto sobre la base que la documentación presentada por la recurrente no acreditaba la inutilidad del ejercicio de la acción judicial, lo cual solo podía acreditarse con la resolución del Ministerio Público que dispone el archivamiento provisional o definitivo de la causa.

Que al respecto, el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las pérdidas extraordinarias sufridas, entre otros, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o se acredite que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente, pueden ser considerados como gastos deducibles a efecto de establecer la renta neta de tercera categoría.

Que del análisis de la norma señalada, se puede determinar que existen dos posibilidades para que se acepte la deducción: i) que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso, o ii) que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

Que en el presente caso, no obra en autos documentación alguna que acredite que se hubiera probado judicialmente los delitos en perjuicio de la recurrente, por lo que corresponde analizar si se presenta el otro supuesto, esto es, si resultaba inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

 7



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que en las Resoluciones N° 1272-4-2002 y 7228-3-2009, este Tribunal ha dejado establecido con relación al segundo supuesto, que las pérdidas en casos de robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 5509-2-2002 y 6762-3-2013, entre otras, se ha señalado que ante los casos de robos, la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito, acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida, mientras no se produzca dicha identificación.

Que de autos se aprecia que la recurrente para sustentar la deducción reparada, presentó copias certificadas de denuncias policiales y partes policiales; no obstante, dichos documentos sólo acreditan las investigaciones realizadas por la Policía Nacional del Perú.

Que asimismo, la recurrente presentó manifestaciones de algunos miembros del personal de su empresa entre ellos, supervisores, vendedores, repartidores y ayudantes; sin embargo, dichos documentos constituyen declaraciones de parte que no son suficientes para acreditar la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.

Que en virtud de lo expuesto, a efecto de deducir las pérdidas extraordinarias por delitos cometidos en perjuicio de la recurrente, y siempre que ésta no resultara cubierta por indemnizaciones o seguros, aquélla se encontraba obligada a demostrar, la inutilidad del ejercicio de la acción judicial correspondiente, supuesto que no se ha acreditado en el caso de autos, motivo por el cual corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de los casos resueltos por este Tribunal, cuyas resoluciones han sido citadas por la recurrente, debe precisarse lo siguiente: i) Los criterios contenidos en las Resoluciones N° 05349-3-2005 y 17950-1-2012 se encuentran referidos a los casos específicos del servicio de distribución de agua y energía eléctrica respectivamente, en los que atendiendo a su particularidad, existe gran dificultad para detectar las conexiones clandestinas y otros actos de hurto, así como a los presuntos autores del ilícito, y que sobre la base de ello, se consideró dentro del análisis de los expedientes en particular, que se había acreditado la inutilidad de ejercitar la acción judicial; ii) El caso resuelto por la Resolución N° 01272-4-2002 se circunscribió a un robo efectuado por terceros en el establecimiento de la recurrente, siendo deducible recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial; supuestos distintos al venido en grado.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto del artículo 332° del Nuevo Código Procesal Penal², cabe indicar que si bien dicha norma no estaba vigente durante el período acotado en el distrito judicial de Lima y Callao, en el presente caso el reparo se sustenta en que no se acreditó con los medios probatorios suficientes que era inútil ejercer la acción judicial correspondiente, resultando irrelevante la aplicación o no de la aludida norma.

Gastos por servicios prestados que no cumplen con principio de causalidad

Que del Punto 4.3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091 (folios 2357 a 2361), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/. 120 000,00, por no haberse sustentado la prestación efectiva de los servicios que demuestre el cumplimiento del principio de causalidad, señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

² Norma que establece que la Policía en todos los casos en que intervenga elevará al Fiscal un Informe Policial que contenga los antecedentes que motivaron su intervención, la relación de las diligencias efectuadas y el análisis de los hechos investigados, absteniéndose de calificarlos jurídicamente y de imputar responsabilidades, para lo cual adjuntará las actas levantadas, las manifestaciones recibidas, las pericias realizadas y todo aquello que considere indispensable para el debido esclarecimiento de la imputación, así como la comprobación del domicilio y los datos personales de los imputados.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que conforme se aprecia del Punto 3 del Anexo del Requerimiento N° 0122080000155 (folios 973 y 974), la Administración solicitó a la recurrente que demuestre la fehaciencia de los gastos de asesoramiento administrativo, financiero y logístico contabilizados en la Cuenta Contable 63290 - honorarios varios, detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folio 967), requiriéndole la presentación de comprobantes de pago por los servicios recibidos, contratos, informes, resultados de los estudios y/o trabajos realizados, cancelaciones y/o cualquier otra documentación pertinente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó fotocopias de los Recibos por Honorarios N° 001-0134 al 001-0145, estados de cuenta bancaria, comprobantes de caja, contrato de servicios del señor Julio Cavallero suscrito el 4 de noviembre de 2004, análisis comparativo de los resultados de las distribuidoras de Lima que comercializan gaseosas, el cálculo mensual del proceso de valor añadido y los análisis gráficos de la evaluación de los costos que afectan la distribución y venta de los productos, de los costos de distribución secundarios, de los costos de distribución mensuales por área (folios 466 a 599, 855 y 856).

Que en el resultado del Requerimiento N° 0122080000155 (folios 941 a 943), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, e indicó que ésta no había cumplido con presentar documentación fehaciente que demuestre la asesoría prestada por el señor Julio Cavallero en el campo financiero, administrativo y logístico, tales como informes sobre el avance de las gestiones realizadas, correos, agenda de reuniones a realizarse, o cualquier otra documentación adicional que acredite la realización de dichos servicios y la necesidad del gasto. Finalmente, señaló que la causalidad no podría ser sustentada únicamente con unos cuadros excel denominados "Estados de Resultados", concluyendo que dichos gastos contabilizados no eran deducibles, al no haberse sustentado fehacientemente la prestación efectiva de los servicios.

Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento Complementario N° 0122080001199 (folio 1431), la Administración solicitó a la recurrente, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, que desvirtúe las observaciones efectuadas, apreciándose que en su escrito de 25 de julio de 2008, (folios 1419 y 1420) señaló que los servicios brindados por el señor Cavallero, permitieron desarrollar y evaluar técnicas de distribución de su negocio, al proponer diversos reportes y análisis de costos que redundaron en la generación de ingresos gravados y reducción de costos, lo que implicaba cumplir con el principio de causalidad. También manifestó que dicha persona era asesor del gerente general, a quien reportaba directamente y acompañaba a reuniones de trabajo donde brindaba su apoyo y conocimiento al servicio de la gestión y resolución de problemas. Agregó que el asesor tenía experiencia en temas de finanzas y estrategias de mercados, adjuntando su curriculum vitae, copia de su título de grado académico, constancia de ser miembro de una asociación profesional y certificados de curso y de trabajo (folios 1363 a 1368).

Que en el Punto 1.4 del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento Complementario N° 0122080001199 (folios 1399 a 1401), la Administración reiteró sus conclusiones expuestas en el resultado del Requerimiento N° 0122080000155 (folios 941 a 943).

Que de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00798-5-2012, no basta acreditar la existencia del gasto para que éste sea deducible, sino que también se debe verificar que éste haya sido efectuado por el contribuyente y que sea razonable conforme al giro del negocio.

Que asimismo este Tribunal se ha pronunciado en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 1923-4-2004 y 10579-3-2009, que para sustentar el gasto en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que éstos constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de deducir gastos.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 00120-5-2002, 03070-5-2003, 00017-5-2004 y 02289-4-2006, la presentación de los comprobantes de pago y la demostración de su registro contable no resulta suficiente para acreditar la realización de los servicios, siendo necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales.

Que de acuerdo con la norma sobre la materia y los criterios establecidos por este Tribunal antes citados, a fin de permitir la deducción de gastos, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los servicios o bienes adquiridos, y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, no siendo suficiente contar con el comprobante de pago en el que se consigna el gasto.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que ésta proporcionó a la Administración copia del contrato de servicios de asesoría celebrado con Julio César Cavallero Behr (folios 855 y 856), de 4 de noviembre de 2004, del que se desprende que se contrató los servicios del citado proveedor para que desempeñe las labores de asesoría en finanzas, administración y logística, pactando una retribución económica de S/. 120 000,00 anuales, pagaderos en 12 meses a razón de S/. 10 000,00 mensuales.

Que asimismo, se verifica que la recurrente presentó copia del estado de cuenta corriente en moneda nacional del Banco Wiese Sudameris correspondiente a la Cuenta N° 000-3683281 de los meses de enero, marzo a mayo, julio, octubre a diciembre de 2005 y copias de comprobantes de caja en los que aparecen registrados los números de cheques correspondientes a los egresos por pago de asesoría del citado proveedor.

Que también se aprecia que la recurrente presentó los escritos del proveedor (folios 482, 495, 508, 513, 519, 524, 537, 546, 551, 563, 569 y 577), que sustentan la entrega de diversa información, tales como análisis comparativo de los resultados de las distribuidoras de Lima que comercializan gaseosas, el cálculo mensual del proceso de valor añadido y los análisis gráficos de la evaluación de los costos que afectan la distribución y venta de los productos, de los costos de distribución secundarios, de los costos de distribución mensuales por área (folios 466 a 481, 483 a 494, 496 a 507, 509 a 512, 514 a 518, 520 a 523, 525 a 536, 538 a 545, 547 a 550, 552 a 562, 564 a 568 y 570 a 576).

Que cabe señalar que la Administración en la apelada (folios 2463 a 2465) no cuestiona la veracidad de los pagos realizados a Julio Cavallero Behr a efecto de desconocer la deducción del gasto por los servicios prestados por éste, sin embargo, sobre la documentación presentada tales como: i) análisis gráficos y evaluación de los costos que afectan la distribución y venta de los productos; ii) análisis gráficos de los costos de distribución secundarios; iii) análisis de los costos de distribución mensuales por área; iv) análisis comparativo de los resultados de las distribuidoras de Lima que comercializan gaseosas y v) cálculo mensual del proceso de valor añadido, refiere que consistieron únicamente en la transcripción y consolidación de cifras, así como en la elaboración de gráficos, sin que se observen mayores análisis o propuestas respecto a mejoras en la dirección de la empresa, que revelen de algún modo, la forma en que el contratado volcó su experiencia o que hubiera realizado los citados informes; por lo que considera que la recurrente no ha podido demostrar que su proveedor prestó efectivamente los servicios que dieron origen a los recibos por honorarios reparados.



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización, la recurrente tiene como actividad principal la distribución de cervezas y gaseosas, por lo que resulta razonable que al dedicarse a la distribución de bienes de consumo, requiera contar con servicios de asesoramiento administrativo, financiero y logístico.

Que los informes realizados por Julio Cavallero Behr, se refieren a la distribución de los costos controlables y no controlables en unidades monetarias y en porcentajes a cada producto (cerveza + gaseosa), o a cada zona geográfica y a resultados comparativos realizados de forma periódica de enero a diciembre de 2005, mediante el empleo de cuadros y gráficos, información que se encuentra vinculada directamente con la actividad desarrollada por la recurrente y que fue entregada por el citado proveedor; en tal sentido, de acuerdo con lo argumentado por la Administración, no bastaba que ésta presumiera que tales documentos habrían sido elaborados por otro trabajador de la empresa o que indicase que eran simplemente transcripciones y consolidación de cifras que no revelaban la experiencia del contratado, sin tener sustentación documentaria que afirme su dicho.

Que en este sentido, no corresponde que la Administración desconozca la deducibilidad del gasto por la asesoría prestada por Julio César Cavallero Behr; por lo que procede levantar dicho reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que al haberse revocado la apelada en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

Que respecto de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01210-4-1997 y 05198-5-2006 citadas por la Administración, debe precisarse que ambas se refieren a la falta de documentación presentada por los contribuyentes para acreditar la efectiva prestación de los servicios brindados por sus proveedores; supuesto distinto al caso de autos, en donde la Administración desconoce la documentación presentada por la recurrente debido a que considera que en ella no están plasmadas la experiencia o especialización del proveedor.

Resolución de Multa

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 (folios 2343 y 2344) fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el cual establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la citada resolución de multa se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091, mediante la cual se efectuaron diversos reparos algunos de los cuales se aceptaron y otros tales como por deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005; gastos por servicios que no cumplen con el principio de causalidad; pérdidas extraordinarias no acreditadas; se impugnaron en la presente instancia .

Que al haberse dejado sin efecto los reparos por deducción de gastos no provisionados y gastos que no cumplen el principio de causalidad en esta instancia, procede disponer que la Administración reliquide el citado valor.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que en la resolución apelada se observa que la Administración ha reliquidado indebidamente la citada resolución de multa de la suma de S/. 164 854,00 a S/. 218 278,00 (folio 2461).



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Que al respecto, cabe tener en cuenta que conforme con el numeral 187.2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, "(...) *en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial (...)*".

Que estando a lo expuesto, la mencionada reliquidación efectuada en la apelada significaría vulnerar la garantía que impide la reforma peyorativa o reformatio in peius, según lo previsto en el numeral 187.2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la que se encuentra implícita en nuestro texto constitucional como parte del debido proceso³.

Que a mayor abundamiento, tal como se ha indicado anteriormente, la recurrente reconoció parcialmente algunos reparos que sustentan la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0016091, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, mediante la declaración jurada rectificatoria presentada a través del Formulario PDT 656 N° 2002013 de 7 de agosto de 2008, siendo que en la misma fecha mediante la Boleta de Pago 1662 N° 002702842 (folio 1977), la recurrente efectuó un pago ascendente a S/. 40 829,00, por la multa correspondiente a los reparos no impugnados, considerando la rebaja del 50% regulada por el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8944-5-2001 y 1758-5-2003, entre otras, se ha dejado establecido que el beneficio regulado por el artículo 179° del Código Tributario es aplicable inclusive cuando el deudor tributario impugne parcialmente la resolución de determinación que contiene los reparos que sustentan la emisión de la resolución de multa.

Que de la revisión del documento denominado "Ficha del Valor", emitido el 20 de octubre de 2008, correspondiente a la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 (folio 2341), se aprecia que al 7 de agosto de 2008 la Administración no había iniciado procedimiento de cobranza coactiva alguno respecto de la deuda contenida en el referido valor, verificándose asimismo que la recurrente impugnó parcialmente la resolución de determinación que contiene los reparos que sustentan la emisión de la resolución de multa y que canceló la deuda contenida en esta última por el importe de los reparos no impugnados, por lo que se encuentra acreditado que cumplió con todos los requisitos para acogerse al régimen de incentivos establecido por el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario y en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en ese extremo, a fin que al efectuar la reliquidación de la multa, la Administración considere la rebaja correspondiente.

Que respecto a la aplicación del principio de culpabilidad recogido en el Derecho Administrativo Sancionador, invocado por la recurrente, debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva⁴, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 1 de julio de 2015 con la asistencia de los representantes de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° 0597-2015-EF/TF que obra en autos (folio 2565).

³ Tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC, que ha sido citada por este Tribunal en la Resolución N° 02135-1-2007, entre otras; sentencia en la que se ha expuesto lo siguiente: "(...) *La prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Expediente N° 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia (...)*".

⁴ Criterio similar al establecido en la Resolución N° 07322-8-2012.



Tribunal Fiscal

N° 06710-3-2015

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140008421 de 30 de junio de 2009, en el extremo referido a los reparos por deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005 y gastos por servicios que no cumplen con el principio de causalidad; debiendo la Administración reliquidar el importe de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 012-002-0014291 teniendo en cuenta lo indicado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en el extremo impugnado.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
CM/BV/PM/ra