# Tribunal Fiscal N° 09283-1-2016

**EXPEDIENTE N°** : 15990-2014
**INTERESADO** :
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa
**PROCEDENCIA** : Lima
**FECHA** : Lima, 29 de setiembre de 2016

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0260140109877/SUNAT de 27 de agosto de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y la Resolución de Multa N° 024-002-0203669, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

**Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente manifiesta que las deudas acotadas carecen de legitimidad, toda vez que se le atribuye un supuesto incumplimiento en el ofrecimiento de medios probatorios en la fiscalización y el consiguiente desconocimiento de los gastos deducibles, originando así una reliquidación ilegal del referido tributo y ejercicio.

Que agrega que la Administración durante la fiscalización ha vulnerado su derecho de defensa, por cuanto la auditora no validó la documentación presentada ni realizó ningún cruce de información sobre sus gastos; agrega que en dicho procedimiento la auditora emitió el Requerimiento N° 0222140000687 e inmediatamente después, emitió 2 actas de presencia solicitando documentación que no se encontraba incluida en dicho requerimiento, por lo que el anotado procedimiento no se encuentra arreglado a ley, al no haberse solicitado información y/o documentación a través de un requerimiento, lo que conllevó a que se encuentre en una situación de indefensión, pues el derecho de defensa puede ejercerse hasta el momento en que se cierren los requerimientos.

Que aduce que antes del cierre de todos los requerimientos no tuvo conocimiento de las razones que motivaron los reparos contenidos en los valores y en consecuencia, no pudo desvirtuarlos oportunamente durante la fiscalización; al respecto, invoca el criterio del Tribunal Fiscal relacionado a que la falta de comunicación de las observaciones o reparos detectados durante la fiscalización constituye una causal para que se declare la nulidad de los valores o de ser el caso, se dejen sin efecto; cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1060-3-97 y 11979-2-2007.

Que arguye que tal situación se agravó en la instancia de reclamación, toda vez que la Administración no merituó ni efectuó un nuevo examen de la información exhibida y entregada oportunamente en la fiscalización, limitándose a confirmar la apreciación de los hechos y pruebas efectuada por la auditora, a pesar que ésta sólo contó con un plazo reducido para evaluar su contabilidad y demás documentación sustentatoria –lo cual se replicó en la instancia de reclamación-, cuyo volumen le resultó inmanejable, vulnerándose así su derecho de defensa y el principio del debido procedimiento.

Que menciona que en la fiscalización presentó la documentación requerida por la auditora, como el organigrama de funciones, el detalle de las personas que trabajan en su empresa, la documentación y/o comunicaciones mediante las cuales informó a sus trabajadores acerca del derecho a acceder a servicios médicos, así como los documentos que acreditan que el trabajador no fue el único beneficiario de tratamientos médicos; a su vez, indica que tampoco se han merituado los descargos efectuados en la fiscalización.

Que añade que en la fiscalización existen errores procedimentales que pudieron invalidarla, siendo el primer error la emisión del Requerimiento N° 0221130034888, lo que generó su anulación mediante la Carta N° 3094-2013-SUNAT/2S3200, al no haber cumplido con los elementos mínimos que debe contener un requerimiento conforme a lo establecido en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF; sin embargo, mediante la apelada se advierte que se le ha otorgado validez a dicho requerimiento.

Que sostiene que la apelada no ha merituado toda la documentación presentada en la fiscalización ni se ha pronunciado sobre los argumentos expuestos en su reclamación, habiéndose sustentado sólo en lo señalado por la auditora; precisa que se ha omitido pronunciar respecto de la actuación de la auditora en relación al Requerimiento N° 0222140000687, pues en la fecha de verificación emitió el Acta de Presencia N° 0222140000687-1-2S3240-001-2014 mediante la cual le solicitó, de manera verbal, información no contenida en dicho requerimiento, lo cual demuestra no haber seguido correctamente la fiscalización.

Que finalmente, alega haber presentado diversa información y/o documentación que sustentan los gastos observados y se encuentran vinculados con el mantenimiento y generación de la fuente.

**Argumentos de la Administración**

Que la Administración señala que emitió el valor impugnado, en base al reparo a gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por cuanto la recurrente no demostró con documentación fehaciente que tales erogaciones sean necesarias para producir y mantener su fuente productora, por lo que procedió a reparar los mismos de acuerdo al detalle consignado en el Cuadro N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 0222140000687.

**Análisis**

Que de lo actuado se tiene que con Carta N° 130023421255-01 (foja 226) y Requerimiento N° 0221130022907 (fojas 215 a 217)[1] la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial a fin de verificar el costo de venta y/o gastos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, siendo que como resultado, la Administración efectuó el reparo al gasto por S/. 9,699.00, toda vez que la recurrente no acreditó mediante documentación fehaciente la causalidad del gasto declarado por dicho tributo y ejercicio, emitiéndose la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 (fojas 237 a 239) y la Resolución de Multa N° 024-002-0203669, al haber constatado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 235 y 236).

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la controversia consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 y la Resolución de Multa N° 024-002-0203669 han sido emitidas conforme a ley.

Que previamente corresponde analizar las nulidades invocadas por la recurrente.

***i) Nulidad de la apelada***

Que de conformidad con el artículo 129° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

[1] Notificados el 28 de noviembre de 2015, mediante acuse de recibo, conforme a ley (fojas 218 y 227).

Que el artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444[2], dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que éste debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la misma ley prevén que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario prevé que los actos de la Administración son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que al respecto, de la revisión de la apelada (fojas 261 a 264) se advierte que consigna la base legal pertinente así como los hechos y análisis de los motivos por los cuales la Administración mantiene el reparo efectuado; asimismo, se verifica que emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos impugnados, consignando los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo, por lo que se encuentra debidamente motivada; en tal sentido, no se aprecia que se hubiese incurrido en vicio de nulidad alguno, por lo que carece de sustento la nulidad invocada.

Que con relación al argumento de la recurrente referido a que la apelada no se pronuncia respecto de la actuación de la auditora en relación al Requerimiento N° 0222140000687, toda vez que mediante Acta de Comparecencia N° 0222140000687-1-2S3240-001-2014 le solicitó de manera verbal otra información no contenida en dicho requerimiento, lo que demuestra no haberse seguido correctamente la fiscalización, cabe indicar que de la revisión del escrito de reclamación (fojas 248 a 250) se aprecia que dicho argumento no fue invocado, por lo que de conformidad con el artículo 147° del Código Tributario[3], lo alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que la recurrente no ha acreditado su dicho, pues de autos se aprecia que con Actas de Presencia N° 0222140000687-1-2S3240-001-2014 y 0222140000687-2-2S3240-001-2014 de 18 y 21 de febrero de 2014 (fojas 187 y 188), la Administración sólo dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente, en virtud a lo solicitado con Requerimiento N° 0222140000687, en tal sentido, carece de sustento lo argumentado por la recurrente sobre el particular.

Que con relación al argumento de la recurrente referido a que en la fiscalización existen errores que pudieron invalidarla, siendo el primer error la emisión del Requerimiento N° 0222130034888, anulado por Carta N° 3094-2013-SUNAT/2S3200 y posteriormente convalidado por la apelada, cabe precisar que de la revisión de la citada resolución (fojas 261 a 264) se aprecia que en el acápite "ANTECEDENTES" la Administración consignó diversos requerimientos que fueron emitidos durante la fiscalización, siendo uno de ellos el Requerimiento N° 0222130034888, no apreciándose que la Administración lo haya convalidado

[2] Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

[3] El artículo 147° del Código Tributario establece que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

o lo considere como sustento para confirmar el reparo materia de autos, máxime si conforme se aprecia de foja 207 y es reconocido por la recurrente, con Carta N° 3094-2013-SUNAT/2S3200 de 17 de diciembre de 2013, la Administración dejó sin efecto el anotado requerimiento así como su respectivo resultado; por tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular.

**ii) Nulidad del procedimiento de fiscalización**

Que de acuerdo con el artículo 61° del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa; la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial; la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria; en la fiscalización parcial se debe efectuar lo siguiente: a) Comunicar al deudor tributario, al iniciar el procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Que de la documentación que obra en autos se advierte que el 11 de noviembre de 2013, la Administración emitió el Requerimiento N° 0221130022907 (fojas 215 a 217), con el cual se dio inicio al procedimiento de fiscalización en el cual se emitieron los valores impugnados, siendo que posteriormente, con fechas 11 de noviembre y 20 de diciembre de 2013, 7 y 28 de febrero de 2014 se emitieron los Requerimientos N° 0222130034888, 0222130037459[4], 0222140000687[5] y 0222140004048[6], respectivamente (fojas 176, 177, 189 a 191, 197, 198, 204 y 205).

Que posteriormente, a través de la Carta N° 3094-2013-SUNAT/2S3200 de 17 de diciembre de 2013 (foja 207), la Administración al amparo de los artículos 109° (numeral 2) y 110° del Código Tributario, así como del numeral 11.2 del artículo 11° de la Ley N° 27444, dejó sin efecto el Requerimiento N° 0222130034888 y su resultado, al haberse emitido sin consignar el nombre y cargo de la autoridad que lo expide.

Que de otro lado, con Requerimiento N° 0222140000687, la Administración comunicó a la recurrente que habiendo vencido el plazo establecido en el Requerimiento N° 0222130037459 -con fecha de cierre 8 de enero de 2014-, debía sustentar por escrito y con documentación fehaciente, la causalidad del gasto en la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, con relación a las facturas consignadas en el anexo adjunto a dicho requerimiento.

Que asimismo, se aprecia que mediante Actas de Presencia N° 0222140000687-1-2S3240-001-2014 y 0222140000687-2-2S3240-001-2014 de 18 y 21 de febrero de 2014 (fojas 187 y 188), la Administración dejó constancia de la información proporcionada por la recurrente en virtud a lo solicitado en el Requerimiento N° 0222140000687; en tal sentido, queda desvirtuado el argumento de la recurrente referido a que mediante las citadas actas la Administración habría solicitado documentación que no se encontraba incluida en el anotado requerimiento, pues la Administración se circunscribió a dejar constancia de la documentación proporcionada sin solicitar documentación adicional; en consecuencia, carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario, no apreciándose que en la fiscalización se haya puesto a la recurrente en una situación de indefensión.

Que respecto de lo argumentado por la recurrente en el sentido que no tuvo conocimiento antes del cierre de todos los requerimientos, de las razones que motivaron los reparos impugnados y en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa y al debido procedimiento durante la fiscalización, cabe señalar que tal circunstancia no vulnera tales derechos, toda vez que conforme con lo dispuesto en el artículo 75°

[4] Notificado el 27 de diciembre de 2013, mediante acuse de recibo, conforme a ley (foja 199).
[5] Notificado el 10 de febrero de 2014, mediante acuse de recibo, conforme a ley (foja 192).
[6] Notificado el 3 de marzo de 2014, mediante acuse de recibo, conforme a ley (foja 178).

del Código Tributario[7], la comunicación de las conclusiones de la Administración a ésta y el plazo correspondiente para que presentara sus observaciones a los cargos, constituyen un acto discrecional de la Administración, en atención a la complejidad del caso tratado, y no un deber.

Que tampoco resulta atendible el argumento de la recurrente referido a que la auditora de la Administración sólo contó con un plazo reducido para evaluar su contabilidad y demás documentación sustentatoria, cuyo volumen le resultó inmanejable, toda vez que la Administración observó el plazo máximo de 6 meses establecido en el artículo 61° del Código Tributario a fin de efectuar un procedimiento de fiscalización parcial; en efecto, a foja 209 se advierte que el 10 de diciembre de 2013 se inició el cómputo del referido plazo, con motivo de la presentación de la documentación solicitada con Requerimiento N° 0221130022907, el cual concluyó el 7 de mayo de 2014, con la notificación de los valores impugnados (fojas 292 y 293); en tal sentido, el tiempo que transcurrió desde el inicio de la fiscalización hasta su término no constituye un plazo reducido para las labores del agente fiscalizador, no apreciándose de autos que la Administración haya vulnerado el derecho de defensa y el debido procedimiento invocado por la recurrente, y en todo caso ésta no ha precisado ni acreditado cómo se habría producido la alegada vulneración, por lo que lo alegado carece de sustento.

**iii) Nulidad de los valores impugnados**

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente tendientes a cuestionar los requisitos de validez de los valores impugnados, cabe indicar que de conformidad con el artículo 77° del Código Tributario, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen, y 8. El carácter definitivo o parcial de la fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados; asimismo, señala que tratándose de resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que al respecto, debe anotarse que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 y Resolución de Multa N° 024-002-0203669 (fojas 235 a 239) se aprecia que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos en el citado artículo 77°, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden verificar el importe y motivo correspondientes al reparo materia de análisis, así como la base legal que lo sustenta, habiéndose señalado que tales valores fueron emitidos como resultado de una fiscalización parcial; en consecuencia, al no haberse transgredido el procedimiento legal establecido, la nulidad invocada carece de sustento.

Que asimismo, se verifica de autos que la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 y Resolución de Multa N° 024-002-0203669 son el resultado de un procedimiento regular, pues con Carta N° 130023421255-01 y Requerimiento N° 0221130022907 se inició una fiscalización parcial a la recurrente con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, siendo que en virtud al citado procedimiento, la Administración le notificó los Requerimientos N° 0222130037459, 0222140000687 y 0222140004048 a fin de comunicar las observaciones detectadas y solicitar la documentación e información que desvirtúen las mismas; en tal

[7] El artículo 75° del Código Tributario señala que: *"Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique".*

sentido, no resulta amparable la nulidad de tales valores invocada por la recurrente, por falta de comunicación de las observaciones realizadas por la Administración.

Que asimismo, cabe indicar que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1060-3-97 y 11979-2-2007 invocadas por recurrente, no resultan aplicables por corresponder a supuestos distintos al caso de autos.

Que en ese sentido, toda vez que no se advierten vicios de nulidad de la apelada, de la fiscalización iniciado a la recurrente, así como de la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 y Resolución de Multa N° 024-002-0203669 materia de análisis, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en la citada resolución de determinación, así como la infracción acotada mediante la referida resolución de multa.

**Resolución de Determinación N° 024-003-0224285**

Que de la Resolución de Determinación N° 024-003-0224285 y sus Anexos N° 1 y 2 (fojas 237 a 239), se aprecia que fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al haberse efectuado reparos a la pérdida declarada por la recurrente, debido a que no acreditó con documentación fehaciente la causalidad de diversos gastos declarados por dicho tributo y ejercicio, por un monto de S/. 9,699.00[8], que están consignados en el Cuadro N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 022140000687 (fojas 179 y 180).

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

Que conforme con su artículo 61°, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada; la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial; será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

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

Que el artículo 76° prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria; agrega que los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108° del Código Tributario.

Que el artículo 37° de del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo que el inciso ll) del citado artículo indica que son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por Ley N° 28991, señala que para efecto de

[8] Dicho monto fue adicionado a la determinación de la renta imponible determinándose una disminución de la pérdida declarada por la recurrente de S/. 111,865.00 a S/. 63,765.00.

determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que tal como se advierte de las normas glosadas, para deducir el gasto para efecto del Impuesto a la Renta éste debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, entre otros, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta indica que no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que en reiterada resoluciones, como la Resolución N° 13080-9-2010, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con las normas citadas, el "principio de causalidad" 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 asimismo, en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla; además, en las Resoluciones N° 2565-3-2002 y 6072-5-2003 este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, se confirmó los reparos referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones señaladas, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que con Requerimiento N° 0222140000687 (fojas 189 a 191) la Administración solicitó a la recurrente que sustente contable, tributaria y con documentación fehaciente la causalidad del gasto en la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta con relación a los gastos consignados en el Anexo adjunto a dicho requerimiento.

Que de la revisión del anexo (foja 189) se aprecia que los mencionados gastos están referidos a diversas facturas emitidas por los proveedores:

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de fecha 18 de febrero de 2014 (fojas 54 a 61), la recurrente manifestó que los gastos observados por la Administración han sido correctamente registrados en su contabilidad y declarados en el ejercicio 2011; asimismo, mencionó que las observaciones se encuentran vinculadas a los proveedores por adquisición de medicamentos, recargas telefónicas y atenciones médicas en dicha clínica.

Que respecto a las facturas emitidas por , precisó que dichos

comprobantes de pago cumplen plenamente con la causalidad del gasto, debido a que corresponden a recargas telefónicas de su empresa, por lo que debe levantarse la observación realizada.

Que con relación a las facturas emitidas por Inka Farma, indicó que la Administración no ha considerado que tales comprobantes de pago se encuentran referidos a gastos por medicinas y objetos -un tensiómetro y jeringas- que forman parte del botiquín de su empresa, por lo que no deben ser reparados.

Que respecto a los comprobantes de pago emitidos por La manifestó que corresponden a gastos por concepto de atenciones médicas y pagos de cuotas del seguro médico, siendo que tales pagos son plenamente deducibles por cumplir con la relación de causalidad: a su vez, precisó que efectúo 3 pagos por las cuotas de seguro médico de su gerente general, , los cuales también cumplen con el principio de causalidad.

Que añadió que todas las operaciones antes mencionadas tienen vinculación directa con el mantenimiento y generación de la fuente productora.

Que asimismo señaló que el resto de comprobantes de pago se encuentran vinculados al trabajador quien brinda asesoría a sus clientes, por lo que se encuentra en constante comunicación con los mismos, teniendo en cuenta que el giro comercial de la recurrente es la asesoría tributaria; no obstante, debido a que dicho trabajador padece de enfermedades crónicas que demandan constantemente un consumo elevado de medicamentos y atenciones médicas, la recurrente incurre en los gastos reparados con la finalidad que cumpla sus funciones; en tal sentido, considera que de conformidad con el inciso ll) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible considerar que tales gastos no tengan vinculación directa para la generación directa con la fuente productora de renta, o que sean de orden personal.

Que en el Requerimiento N° 0222140004048 (fojas 176 y 177), la Administración señaló que vencido el plazo establecido en el Requerimiento N° 0222140000687, la recurrente presentó el escrito de 18 de febrero de 2014[9], por lo que estando a lo manifestado por aquella, le solicitó lo siguiente: 1) Organigrama funcional a nivel operativo, 2) Manual de Organizaciones y Funciones, 3) Contratos de seguro con el proveedor 4) Relación de los trabajadores beneficiados con el seguro médico particular con el citado proveedor, 5) Detalle del personal a cargo del trabajador Sergio Gálvez Garro, así como su horario de trabajo, control de tiempos y marcaciones, 6) Documentación que acredite la existencia de acuerdos en los cuales la recurrente asuma los gastos médicos de sus trabajadores, 7) Sustentar por escrito, adjuntando contratos y documentos que acrediten que las funciones realizadas por el trabajador en el período fiscalizado, ha sido fundamental para poder cumplir con los servicios de la recurrente, esto es, contactar y obtener clientes, 8) Documentación que evidencie que se haya realizado un chequeo médico al trabajador en la fecha de su contratación o durante el ejercicio 2011, de manera obligatoria o por acuerdo de las partes y 9) Manifestar por escrito el acuerdo por el cual la recurrente incurre en los gastos por tratamiento médico del trabajador y precisar si estos gastos están condicionados a prestar servicios personales de manera exclusiva, toda vez que el referido trabajador, según información de los sistemas de la Administración, percibe rentas de trabajo en forma independiente y dependiente de otras empresas.

Que en respuesta al citado requerimiento, con escrito de fecha 20 de marzo de 2014 (fojas 37 y 38), la recurrente manifestó que mediante memorándum interno de 17 de noviembre de 2010, se comunicó a todos sus trabajadores la afiliación a un seguro médico cuya cobertura incluiría atención médica y medicamentos (seguro médico particular de la lo que acredita que el trabajador fue informado -al igual que todos los trabajadores-, acerca del referido beneficio.

Que asimismo, indica que no existe ningún tipo de contrato de exclusividad con el trabajador Gálvez Garro, siendo además que no cuenta con información alguna relacionada al hecho de que el mencionado

[9] De acuerdo al Acta de Presencia N° 0222140000687-1-2S324-001-2014 (foja 188).

trabajador haya laborado de forma dependiente o independiente en otras empresas.

Que mediante Resultado del Requerimiento N° 0222140004048 (fojas 172 y 173)[10], la Administración señaló que la recurrente: 1) No exhibió el Organigrama Funcional de la empresa, manifestando que no cuenta con organigrama funcional a nivel operativo; 2) No exhibió el Manual de Organizaciones y Funciones; 3) No exhibió contratos de seguro con el proveedor 4) Exhibió las solicitudes de afiliación al seguro médico y de medicinas de fecha 22 de noviembre de 2010, correspondiente al señor y de fecha 9 de febrero de 2011 relacionado a la señora Liliana Meneses Brunce; 5) No exhibió el detalle del personal a cargo del trabajador así como su horario de trabajo, control de tiempos y marcaciones; 6) Manifestó que sólo cuenta con memorándum proporcionado en atención al Requerimiento N° 0222140000687; 7) Manifestó haber sustentado por escrito lo solicitado con Requerimiento N° 0222140000687; 8) Manifestó no contar con documentación que evidencie que se haya realizado chequeos médicos al trabajador y 9) Manifestó que no existe ningún tipo de contrato de exclusividad con el trabajador

Que asimismo, mediante Resultado del Requerimiento N° 0222140000687 (fojas 179 a 185)[11], la Administración dejó constancia de la documentación y/o información exhibida y/o presentada por la recurrente en atención a dicho requerimiento y de los resultados del Requerimiento N° 0222140004048, de cuya evaluación concluyó que aquella no acreditó fehacientemente la relación causal con sus actividades generadoras de renta de los gastos correspondientes a los comprobantes de pago de compras detallados en el Cuadro N° 01 adjunto al mencionado resultado, por lo que determinó el reparo al Impuesto a la Renta por S/. 9,699.00[12].

Que tal como se ha indicado, a fin de sustentar la deducción de los gastos reparados por S/. 9,699.00, la recurrente presentó durante la fiscalización facturas emitidas por y La por concepto de medicinas, consultas médicas y seguro medico (fojas 64 a 103).

Que en cuanto a las facturas emitidas por se tiene que si bien la recurrente alega que las medicinas adquiridas fueron destinadas a su botiquín, de la copia de las facturas reparadas (fojas 81 a 103) se aprecia que se adquirieron medicamentos tales como Cymbalta 30 mg., Rivotril 2mg, Seroxat 20 mg., Crestor 10 mg., Zyloric 300 mg., Lyrica 150 mg., Cozaar 50 mg. y Azymol 15 mg., los cuales no son comunes en un botiquín, no habiendo acreditado la recurrente que estos correspondan a medicinas para primeros auxilios.

Que asimismo, en cuanto a las medicinas que habrían sido adquiridas para sus trabajadores en Boticas , la recurrente tampoco acreditó con prueba alguna que tales bienes hubieran sido recibidos o hubieran sido destinados efectivamente a personal de la empresa, ni justificó su necesidad, como podría haberlo hecho con la lista de trabajadores beneficiados, recetas médicas, certificados médicos, informes en los que señalaran las razones que la justificaban, entre otros, por lo que se mantiene el reparo.

Que similar situación se advierte respecto de los gastos por concepto de atención médica, medicamentos y pago de cuota de seguro médico, correspondientes a las facturas emitidas por La S.A., pues, si bien la recurrente señaló que los mismos se habrían efectuado en el marco de un contrato de seguro médico suscrito con dicha empresa y que el mismo beneficiaría a todos sus trabajadores – incluido el señor correspondía que ésta presente no solo el contrato de seguro médico y documentación adicional a fin de verificar la cobertura, vigencia y beneficiarios, sino que acredite además que el referido gasto correspondía a una obligación asumida por la recurrente, lo que pudo haberse

[10] Notificado el 20 de marzo de 2014 con acuse de recibo, conforme a ley (foja 175).
[11] Notificado el 9 de abril de 2014 con acuse de recibo, conforme a ley (foja 186).
[12] La Administración levantó el reparo correspondiente a las Facturas N° 643-2380, 681-1234, 696-183, 73-5892 y 62- 45840, por un monto de S/. 178.31, al considerar que los gastos relacionados a las mismas se encontraban sustentados.

acreditado con el Reglamento Interno de Trabajo[13], o mediante la incorporación de tal obligación en un contrato de trabajo o convenio colectivo, como condición de trabajo, con ocasión de la labor que éstos deben prestar a favor de la recurrente.

Que al respecto, debe indicarse que para calificar determinados conceptos como deducibles se requiere acreditar una relación de causalidad directa de los gastos efectuados con la generación y mantenimiento de su fuente productora de renta; no obstante, la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que los gastos asumidos sean necesarios para la realización de sus operaciones gravadas ni que constituyen una condición de trabajo -no obstante haber sido expresamente requerida para el efecto-, no encontrándose acreditado que los gastos incurridos en las facturas observadas hayan sido realizados en virtud a la existencia de alguna obligación de la recurrente de asumir los mismos, en tal sentido, constituyen actos de liberalidad, por lo que procede mantener la anotada observación y por tanto confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien en instancia de reclamación y apelación la recurrente afirma que los gastos materia de reparo han sido sustentados y acreditados debidamente con la información y/o documentación exhibida en la fiscalización, siendo que la Administración no ha merituado los argumentos expuestos en dicho procedimiento, es del caso indicar que no obra en autos documento alguno que permita corroborar efectivamente la necesidad y vinculación de tales gastos con el mantenimiento de la fuente generadora de riqueza, por lo que lo alegado en este sentido carece de sustento.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el reparo materia de autos carece de legitimidad, por cuanto la resolución de determinación ha sido emitida sin validar la documentación presentada en la fiscalización y sin efectuar ningún cruce de información, cabe señalar que tal como se ha verificado anteriormente, el reparo materia del presente análisis se encuentra con arreglo a ley, siendo además que se ha verificado que la Administración ha actuado las pruebas aportadas por la recurrente, sobre quien recae la carga de la prueba, por lo que no enerva la procedencia del presente reparo el hecho que la Administración no haya realizado cruces de información; en consecuencia, no se aprecia de autos, vulneración alguna al derecho a la defensa de la recurrente.

**Resolución de Multa N° 024-002-0203669**

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0203669 (fojas 235 y 236) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que el numeral 1 del citado artículo 178° establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que 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 según la Tabla I, la sanción aplicable a la infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que toda vez que la citada resolución de multa ha sido emitida considerando la pérdida indebidamente declarada, la cual se encuentra establecida en la resolución de determinación, está acreditada la comisión de la infracción, asimismo se verifica que la sanción ha sido calculada conforme a ley, por lo que también procede confirmar la apelada en este extremo.

[13] Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07056-8-2012.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140109877/SUNAT de 27 de agosto de 2014.

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

**ZÚÑIGA DULANTO**
**VOCAL PRESIDENTA**

**EZETA CARPIO**
**VOCAL**

**RAMÍREZ MÍO**
**VOCAL**

**Huertas Valladares**
Secretaria Relatora (e)
EC/HV/CM/rmh.