



Tribunal Fiscal

Nº 00087-10-2016

EXPEDIENTE N° : 6349-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de enero de 2016

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N° contra la Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT de 27 de noviembre de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que presentó la documentación sustentatoria que logró ubicar antes del cierre del requerimiento de fiscalización, siendo que la Administración no ha cumplido con lo previsto en el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial realizada a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta, y que la recurrente aceptó parte de éstos, presentando una primera declaración rectificatoria que fue tomada en consideración al emitir los valores correspondientes.

Que agrega que de conformidad con lo señalado en el artículo 88° del Código Tributario, procedió a desconocer la segunda declaración rectificatoria, al liquidar un importe menor al establecido en la fiscalización de autos.

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0205596 (fojas 468 y 469), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según el cual constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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, la que se encuentra sustentada en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por los que se emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809.

Que en el presente caso, se tiene que el 7 de enero de 2015 la recurrente interpuso recurso de apelación (fojas 565 a 570) contra Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT (fojas 552 a 558), que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809 y la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, siendo que conforme se aprecia de la Hoja de Admisibilidad N° 0260760119500 (foja 594) y de la Resolución de Intendencia N° 0260150008682/SUNAT¹ (fojas 597 y vuelta), la Administración admitió a trámite el referido recurso de apelación sólo en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, al haberse cumplido

¹ Mediante dicha resolución se declaró inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809.

1
a l e p



Tribunal Fiscal

N° 00087-10-2016

con lo solicitado mediante Requerimiento N° 0260550066257² (foja 584) toda vez que la referida apelación fue presentada en forma extemporánea³.

Que estando a lo expuesto, en aplicación del criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04170-1-2011⁴, que constituye precedente de observancia obligatoria, corresponde analizar los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al encontrarse vinculada con la citada resolución de multa.

Que al respecto, mediante Carta N° 130023427305-01 (foja 445) y Requerimiento N° 0221130025001 (fojas 434 a 436), notificados con arreglo a ley el 17 de enero de 2014 (fojas 437 y 446), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011⁵, siendo que como consecuencia de éste efectuó reparos a la renta neta imponible: 1) Por exceso de depreciación, 2) Gastos de movilidad que no cumplen con los requisitos mínimos, 3) Servicios sustentados con recibos por honorarios que no cumplen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y por los que no acreditó su cancelación, 4) Adquisiciones de bienes por los que no se acreditó su utilización en la generación de renta, y 5) Gastos no deducibles – Intereses moratorios.

Que la Administración concluyó la referida fiscalización parcial emitiendo, la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° Código Tributario.

Que a continuación corresponde determinar si los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, vinculados a la emisión de la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, se encuentran arreglados a ley.

1) Exceso de depreciación:

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 454 y 456), se tiene que la Administración reparó, entre otros, el gasto por depreciaciones deducidas en exceso, sustentándose en los Puntos N° 1 y 2 del Requerimiento N° 0222140007672 y su resultado.

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señalaba que constituye gasto deducible para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

Que el artículo 38° de la misma ley establecía que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones

² A efectos de admitir el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT, la Administración solicitó copia simple del comprobante de pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada extemporáneamente o carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda.

³ De la constancia de notificación de foja 581 se aprecia que la Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT fue notificada mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente el 12 de diciembre de 2014, por lo que el plazo para formular apelación venció el 6 de enero de 2015.

⁴ De acuerdo con la Resolución N° 04170-1-2011, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 o 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

⁵ Los elementos del tributo a fiscalizar son el costo de ventas (todos los aspectos) y gastos (gastos de personal, directores y gerentes, gastos por servicios prestados por terceros, gastos por tributos, gastos administrativos y gastos de ventas).



Tribunal Fiscal

Nº 00087-10-2016

admitidas en esta ley; las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores, señalando además que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 41° de la citada norma, señala que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, siendo que a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente, y que el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22° del reglamento de la referida ley, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece los porcentajes de depreciación para los diversos tipos de bienes del activo fijo y precisa que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla de dicho artículo para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que así, el inciso c) del mencionado artículo dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, y el inciso f) dispone que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que mediante los Puntos N° 1 y 2 del Requerimiento N° 0222140007672⁶ (fojas 415 a 418), se tiene que la Administración señaló que de la revisión del Registro de Activos, la recurrente depreció por el ejercicio 2011 el importe de S/. 25 199,00 que corresponde a una máquina valorizada en S/. 126 000,00, según consta en el citado registro y en el Libro de Inventarios y Balances, proveniente de un aporte de capital efectuado en el 2007, por lo que le solicitó proporcionar el documento notarial en el que se hubiese detallado dicho aporte de capital, además de otra documentación con la que se pudiera contrastar el valor asignado a la mencionada máquina. Asimismo, señaló que de la revisión del citado Registro de Activos Fijos y del Libro Diario, la recurrente también registró por depreciación en dicho ejercicio los importes de S/. 1 011,60, S/. 3 150,00 y S/. 15 951,89, por concepto de terreno, almacén, y una camioneta . siendo que respecto al terreno precisó que conforme con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03584-3-2003, tal activo no se deprecia; asimismo, respecto al almacén no se había señalado el lugar en el que se encontraba ubicado, considerando que no había registrado establecimientos anexos, para lo que solicitó que sustentase con documentación fehaciente la titularidad de dicho almacén y si fue utilizado para la generación de renta en el anotado ejercicio, y finalmente con relación al vehículo, la recurrente señaló que se encontraba en uso desde agosto de 2011; sin embargo, habría efectuado la depreciación de dicho activo por todo el ejercicio, generándose un exceso de S/. 9 305,25, el cual debía sustentar.

Que mediante escrito presentado a la Administración (fojas 211 a 216), la recurrente señaló que respecto a las depreciaciones observadas en el Requerimiento N° 0222140007672, por error involuntario efectuó

⁶ Notificado con arreglo a ley el 8 de abril de 2014 (foja 419).



Tribunal Fiscal

N° 00087-10-2016

la deducción por un importe mayor al que le correspondía (depreciación de máquina y de automóvil Toyota Hilux), y efectuó la misma cuando legalmente no le correspondía (depreciación de terreno y almacén), aceptando los reparos efectuados por los importes de S/. 12 599,00, S/. 1 011,60, S/. 3 150,00 y S/. 9 305,25.

Que al respecto, mediante los Puntos N° 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222140007672⁷ (fojas 403 y 404), la Administración dio cuenta del escrito de la recurrente por el cual acepta los reparos efectuados, por lo que procedió a mantenerlos, adicionando a la renta neta del ejercicio 2011 el importe total de S/. 26 066,00.

Que conforme se tiene del citado requerimiento y su resultado, la Administración observó los importes de depreciaciones del ejercicio 2011, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Bien	Valor histórico (S/.)	Fecha puesta en uso	Porcentaje depreciación	Depreciación registrada (S/.)	Exceso de depreciación (S/.)
Maquinarias ^{1/}	126 000,00	2007	10%	25 199,00	12 599,00
Terreno	33 720,00	abr-11	-	1 011,60	1 011,60
Almacén	172 180,00	abr-11	-	3 150,00	3 150,00
Camioneta Toyota Hilux	79 759,32	ago-11	20%	15 951,89	9 305,25
Total importe reparado					26 065,85

1/ Aporte de capital de los siguientes bienes: 1 Etiquetadora Flexo Master, 1 Cortadora de bobinas Flexo Master, 1 Prensadora de "marma" Flexo Master, 1 Carretilla hidráulica, 1 Balanza de precisión, 1 Balanza mecánica, 11 Canastillas, 1 Compresora, 1 Esmeril de banco eléctrico (foja 206).

Que de la verificación efectuada al Registro de Activos Fijos N° 1 (fojas 79 a 81), se aprecia que la recurrente consignó como porcentaje de depreciación para los bienes registrados como maquinarias, la tasa de 20%, no obstante, conforme lo señalado en el inciso b) del artículo 22° del citado reglamento, la tasa aplicable a dichos bienes es de 10%, por lo que correspondía que la Administración efectuara el reparo del importe depreciado en exceso.

Que asimismo se tiene del referido registro contable, que la recurrente efectuó la depreciación del activo fijo registrado como terreno; sin embargo, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03584-3-2003⁸ de 24 de junio de 2003, no correspondía efectuar la depreciación del mismo, por lo que también procedía que se efectuase el reparo de la depreciación anotada.

Que del mismo modo, se aprecia en el citado registro, que si bien se consignó la depreciación del activo fijo denominado almacén, la recurrente no cumplió con proporcionar documentación referida a dicho bien, por lo que correspondía que se efectúe el reparo de la citada depreciación.

Que finalmente, se aprecia del citado registro de activo fijo, que el bien registrado como camioneta tiene una fecha de inicio de uso desde el mes de agosto de 2011, por lo que le correspondía depreciarlo desde dicho mes, sin embargo, la recurrente efectuó la depreciación de todo el ejercicio 2011, por lo que procedía que la Administración efectuara el reparo del importe depreciado en exceso.

Que conforme con lo expuesto, se tiene que los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por gastos de depreciaciones deducidas en exceso se encuentran arreglados a ley.

⁷ Notificado con arreglo a ley el 12 de mayo de 2014 (foja 405).

⁸ En dicha resolución este Tribunal señaló que los terrenos no pueden depreciarse por cuanto, respecto de los bienes inmuebles, se deprecian los edificios y construcciones.

4



Tribunal Fiscal

N° 00087-10-2016

Que a mayor abundamiento, debe indicarse que tal como se dejó constancia a foja 440, la recurrente reconoció el presente reparo, lo que se evidencia de la declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario Virtual PDT 670 N° 750561097 de 27 de mayo de 2014 (fojas 535 a 540).

2) Gastos de movilidad que no cumplen con los requisitos mínimos:

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 454 y 456), se tiene que la Administración reparó, entre otros, el gasto de movilidad cuya planilla no cumple con los requisitos mínimos, sustentándose en el Punto N° 3 del Requerimiento N° 0222140007672 y su resultado.

Que el inciso a1) del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, señala que serán deducibles los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos. Los gastos por concepto de movilidad podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el Reglamento. Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital Mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada. No se aceptará la deducción de gastos de movilidad sustentados con la planilla a que se hace referencia en el párrafo anterior, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

Que por su parte el inciso v) del artículo 21° del reglamento de la referida ley, señala que los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores a que se refiere el inciso a1) del artículo 37° de la Ley, se sustentarán con comprobantes de pago o con la planilla de gastos de movilidad, siendo que en su numeral 4) se establece que la planilla de gastos de movilidad deberá constar en documento escrito, ser suscrita por el (los) trabajador (es) usuario (s) de la movilidad y contener necesariamente la siguiente información: a. Numeración de la planilla; b. Nombre o razón social de la empresa o contribuyente; c. Identificación del día o período que comprende la planilla, según corresponda; d. Fecha de emisión de la planilla; y e. Especificar, por cada desplazamiento y por cada trabajador: i) Fecha (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto, ii) Nombres y apellidos de cada trabajador usuario de la movilidad, iii) Número de documento de identidad del trabajador, iv) Motivo y destino del desplazamiento, y v) Monto gastado por cada trabajador.

Que mediante el Punto N° 3 del Requerimiento N° 0222140007672 (fojas 413 a 415), se tiene que la Administración señaló que de la revisión efectuada a la documentación presentada por el contribuyente se tiene que ha contabilizado gastos por concepto de movilidad por el importe de S/. 25 012,00, exhibiendo como sustento unos formatos denominados "Declaración Jurada de Viáticos y Otras Asignaciones Rendición de Cuentas", en la cual se señala fecha, motivo e importe del gasto y la firma del trabajador, pero no se indica el destino del desplazamiento, en algunos casos solo señala el distrito, los formatos no cuentan con numeración, por lo que concluye que dichos documentos no cumplen con los requisitos establecidos en el reglamento.

Que mediante escrito presentado a la Administración (fojas 211 a 216), la recurrente señala que los gastos de movilidad que utilizaron sus trabajadores, corresponden al uso de taxis para efectuar las visitas a sus proveedores, para vender y adquirir bienes, realizar gestiones administrativas, como indican los formatos, por lo que dichos importes no constituyen beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador, ni para la empresa.

Que mediante el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° 0222140007672 (401 a 403), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, agregando que para el ejercicio materia de autos la movilidad se sustenta con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el



Tribunal Fiscal

Nº 00087-10-2016

trabajador, y no con una declaración jurada de movilidad, por lo que procedió a efectuar el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el importe de S/. 25 012,00.

Que de la verificación de la documentación que obra a fojas 131 a 153, se advierte que si bien la recurrente, a efectos de acreditar el gasto por concepto de movilidad, presentó declaraciones juradas por concepto de movilidad, correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2011, y declaraciones juradas de viáticos y otras asignaciones rendición de cuentas; dichos documentos no cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 4 del inciso v) del artículo 21° del referido reglamento, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en dicho dispositivo legal, no pueden sustentar tales gastos, en ese sentido, el reparo efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos por movilidad cuya planilla no reúne los requisitos mínimos, se encuentra arreglado a ley.

3) Servicios sustentados con recibos por honorarios que no cumplen los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y cuya cancelación no se encuentra acreditada:

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 454 y 456), se tiene que la Administración reparó, entre otros, los gastos por servicios sustentados con recibos por honorarios que no cumplen con los requisitos para ser considerados comprobantes de pago y cuya cancelación dentro del plazo establecido por el inciso v) del artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta no se encuentra acreditado, sustentándose en el Punto N° 4 del Requerimiento N° 0222140007672 y su resultado.

Que de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del 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.

Que precisa el inciso v) del citado artículo 37° de dicha ley que los gastos o costos que constituyan para su preceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro de plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio⁹.

Que por su parte, el inciso j) del artículo 44° de la referida norma, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, el numeral 2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT señala que los recibos por honorarios se emiten por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, por todo otro servicio que genere rentas de cuarta categoría, salvo lo establecido en el inciso 1.5 del numeral 1 del artículo 7° del presente reglamento, pudiendo ser utilizados a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario y para sustentar crédito deducible.

Que asimismo, el artículo 8° del precitado reglamento dispone que los recibos por honorarios deben tener, entre otros requisitos, los apellidos y nombres del obligado a la emisión del comprobante, así como la descripción o tipo de servicio prestado.

⁹ Según el inciso q) del artículo 21° del Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, la condición establecida en el inciso v) del artículo 37° de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71° de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.



Tribunal Fiscal

N° 00087-10-2016

Que en el Punto N° 4 del Requerimiento N° 0222140007672 (fojas 408 a 413), la Administración señaló que la recurrente contabilizó gastos por concepto de servicios prestados, sustentados en los recibos por honorarios emitidos por

durante los meses de enero a diciembre de 2011, por el importe total de S/. 104 988,00, solicitándole que sustentase por escrito y en forma fehaciente, la prestación de los servicios que describían los comprobantes de pago observados, para lo cual debería exhibir entre otra documentación aquélla que acreditase en forma fehaciente el pago de los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, así como la modalidad de pago.

Que con escrito presentado ante la Administración (foja 211 a 216), la recurrente señaló que debido a las necesidades de mantenimiento de la planta, optó por contratar los servicios de maquinistas, choferes, cortadores y troqueladores, personal para efectuar trámites ante diversas entidades y de un administrador, agregando que los servicios efectuados se encuentran consignados en los recibos por honorarios observados, que estos son necesarios para su producción, que no se firmaron contratos y que los pagos por dichas prestaciones se efectuaron en efectivo y a la culminación de dichos servicios.

Que mediante el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° 0222140007672 (fojas 393 a 401), se tiene que la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que los comprobantes de pago observados no detallan los servicios prestados, pues en éstos sólo se utilizan términos generales, sin señalarse el período en el que se prestó el servicio, no pudiendo identificarse si corresponden o no al ejercicio 2011, por lo que no cumplen con los requisitos mínimos para ser considerados como comprobantes de pago, al no describir los servicios prestados, y además que la recurrente no exhibió la documentación que acreditase los pagos, más aún si de la revisión del Libro Caja que se lleva en forma manual se aprecia que los pagos se registraban en forma general, lo que no permitía identificar si los recibos observados fueron pagados dentro de plazo establecido en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que previamente es del caso precisar que de la revisión los recibos por honorarios observados (fojas 154 a 199) se aprecia que en ninguno de ellos se ha efectuado retención alguna.

Que así, de los Recibos por Honorarios N° 001-0075 a 001-0082 y 001-0084 a 001-0086 (fojas 154, 159, 162, 170, 175, 179, 183, 187, 191, 194 y 199), emitidos por _____ en los meses de enero a diciembre de 2011, se tiene que se consignó como descripción del servicio "mantenimiento de planta" y "servicios varios", esto es, no cumplen con señalar la descripción del servicio prestado, siendo que por sí sola dicha descripción no resulta suficiente a efectos de identificar el servicio, por lo que al constituir documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no pueden sustentar gasto para la empresa recurrente; en ese sentido, el reparo respecto a los citados recibos por honorarios se encuentra arreglado a ley.

Que respecto a los Recibos por Honorarios N° 001-0018 a 001-0021, 001-0023, 001-0080 y 001-0025 a 001-0030 (fojas 154, 159, 163, 166, 171, 175, 183, 186, 190, 195 y 199), emitidos por _____ en los meses de enero a diciembre de 2011, se aprecia que se consignó como descripción general la de "trámites varios", esto es, no cumplen con señalar la descripción del servicio prestado, por lo que al constituir documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no pueden sustentar gasto para la empresa recurrente; en ese sentido, resultaba arreglado a ley que la Administración efectuara el reparo respecto a los citados recibos por honorarios.

Que del mismo modo, respecto a los Recibos por Honorarios N° 001-0054 a 001-0061, 001-0065, 001-0067 a 001-0069 (fojas 155, 158, 163, 167, 171, 174, 178, 182, 187, 191, 194 y 198), emitidos por _____ en los meses de enero a diciembre de 2011, se advierte que fueron

7
r y e p



Tribunal Fiscal

Nº 00087-10-2016

emitidos consignándose como descripción general la de "servicios varios", por lo que al constituir documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, tampoco pueden sustentar gasto para la empresa recurrente; en ese sentido, el reparo respecto a los citados recibos por honorarios se encuentra arreglado a ley.

Que por otro lado, respecto a los Recibos por Honorarios N° 001-0053 a 001-0064, emitidos por Edinson (fojas 156, 160, 164, 168, 173, 177, 180, 185, 188, 193, 197 y 201), N° 001-0026 a 001-0037 emitidos por (fojas 155, 158, 162, 166, 170, 174, 178, 182, 186, 190, 195 y 198), N° 001-00207, 001-00208 y 001-00210 a 001-00219, emitidos por Valentín (fojas 157, 161, 165, 169, 172, 176, 181, 184, 189, 192, 196 y 202), se advierte que fueron emitidos consignándose como descripción del servicio "maquinista (impresión)" "corte y troquelado" y "chofer"; en ese sentido, contrariamente a lo señalado por la Administración, tales comprobantes de pago cumplen con señalar la descripción de los servicios prestados, los mismos que se encontrarían vinculados con la actividad generadora de la renta¹⁰; sin embargo, dado que conforme señala la Administración y se comprueba del Libro Caja, cuyas copias obran de fojas a 92 a 116, la recurrente no ha acreditado haberlos cancelado dentro del plazo de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, siendo que la recurrente ha consignado de manera global en el citado Libro un monto por concepto de otros servicios prestados por terceros, lo que no permite verificar la fecha de cancelación de los comprobantes de pago bajo análisis, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que estando a lo expuesto no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de las demás observaciones realizadas por la Administración con relación a los comprobantes de pago cuya procedencia del reparo ha sido verificada en esta instancia.

Que en cuanto a la copia de los 10 cheques presentados por la recurrente (fojas 321 a 326) el 23 de mayo de 2014, resulta pertinente señalar que si bien habrían sido girados a nombre de las personas que le habrían prestado servicios, los montos no corresponden a los consignados en los recibos por honorarios, por lo que no pueden acreditar la cancelación de los servicios observados y en consecuencia, carecen de mérito para enervar el reparo efectuado.

4) Adquisiciones de bienes por los que no se acreditó que fueran utilizados en la generación de renta:

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 454 y 456), se tiene que la Administración reparó, entre otros, los gastos por adquisiciones de bienes por los que la recurrente no acreditó que se utilizaran en la generación de renta, sustentándose en el Punto N° 5 del Requerimiento N° 0222140007672 y su resultado.

Que el artículo 20° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1120, aplicable al caso de autos, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

¹⁰De acuerdo con lo señalado por la Administración en el documento denominado resumen Estadístico de Fiscalización (foja 440), la recurrente tiene como giro de negocio realizar trabajos de impresión, y la elaboración y comercialización de filtrantes.

8



Tribunal Fiscal

Nº 00087-10-2016

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que asimismo en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03708-1-2004 y 00120-5-2002, se estableció que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos.

Que mediante el Punto Nº 5 del Requerimiento Nº 0222140007672 (fojas 407 y 408), la Administración señaló que de la revisión efectuada a la documentación presentada por la recurrente, advirtió que contabilizó como costo de ventas el importe de S/. 631 089,00, el que está compuesto del inventario inicial del ejercicio 2011, más las compras efectuadas en dicho ejercicio, siendo que verificó de las Facturas Nº 001-00058 a 001-00060, 001-00062 a 001-00064 y 001-00066 a 001-00070, emitidas por su que adquirió papel bond por el importe de S/. 25 210,00, por lo que le solicitó que sustentase por escrito y en forma fehaciente, la adquisición de dichos bienes, debiendo cumplir con el principio de causalidad y estar vinculados con la generación de la renta.

Que con escrito presentado a la Administración (fojas 211 a 216), la recurrente señala que respecto a la adquisición de papel bond al referido proveedor, la forma de vinculación se efectuó por ofrecimiento de sus productos, sin haber solicitado referencia ni antecedentes comerciales, que las transacciones se efectuaban entre el gerente y el propietario de la empresa, agregando que no cuenta con la información solicitada mediante el citado requerimiento (proformas, cotizaciones, presupuestos, órdenes de compra, entre otras), por lo que acepta dichos reparos.

Que mediante el Punto Nº 5 del Resultado del Requerimiento Nº 0222140007672 (fojas 391 a 393), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, concluyendo que al no haber sustentado las adquisiciones en la forma requerida, procedió a efectuar el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el importe de S/. 25 210,00.

Que conforme se tiene de la norma y la jurisprudencia antes citadas, la recurrente debió acreditar con la documentación correspondiente, que las operaciones de adquisición por las que se emitieron las Facturas Nº 001-00058 a 001-00060, 001-00062 a 001-00064 y 001-00066 a 001-00070, se encontraban vinculadas con la generación de la renta, por lo que al verificarse en autos que ésta no adjuntó documentación alguna destinada a ello, dicho reparo se encuentra arreglado a ley.

5) Gastos no deducibles – Intereses moratorios:

Que de los Anexos Nº 2 y 4 de la Resolución de Determinación Nº 024-003-0228809, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 454 y 456), se tiene que la Administración reparó, entre otros, los gastos por intereses moratorios de tributos al no corresponder su deducción, sustentándose en el Punto Nº 6 del Requerimiento Nº 0222140007672 y su resultado.

Que el inciso c) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las multas, recargos, intereses moratorios previstos por el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Que mediante el Punto Nº 6 del Requerimiento Nº 0222140007672 (foja 406), se tiene que la Administración verificó que la recurrente contabilizó en la Cuenta Nº 666 – Intereses SUNAT, el importe de S/. 357,84, siendo que los mismos no son aceptados tributariamente conforme lo dispuesto por el



Tribunal Fiscal

N° 00087-10-2016

artículo 44° de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó la sustentación correspondiente, siendo que mediante el Punto N° 6 del Resultado de dicho requerimiento (foja 392), se dejó constancia que mediante escrito presentado ante el Auditor, ésta aceptó la citadas observaciones, por lo que procedió a efectuar el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el importe de S/. 357,84.

Que de la verificación del Libro Diario N° 1 (fojas 5, 8, 11, 14, 16, 17, 20, 23, 26, 29, 32 y 34), se tiene que la recurrente anotó en la Cuenta 66 Cargos Excepcionales, Subcuenta 666 Intereses SUNAT, el importe total de S/. 357,84, de enero a diciembre de 2011, siendo que mediante el cuadro denominado "Relación de Gastos 2011" (foja 232), señaló que consideró dicho importe a efecto de deducirlo de la renta neta del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio; no obstante, toda vez que los referidos gastos no son deducibles al amparo de lo previsto por el inciso c) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho reparo se encuentra arreglado a ley, debiendo precisarse además que la recurrente aceptó el presente reparo, lo que se evidencia de la citada declaración rectificatoria de fojas 535 a 540.

Que dado que la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, materia de autos, se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 antes analizados, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que es preciso anotar que si bien el 3 de julio de 2014, mediante Formulario Virtual PDT 670 N° 750561643 (fojas 530 a 534), la recurrente presentó una nueva declaración jurada rectificatoria respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, excluyendo el importe consignado mediante la declaración rectificatoria presentada el 27 de mayo de 2014 en la casilla 103 (Adiciones para determinar la renta imponible)¹¹, conforme con lo dispuesto en el último párrafo del numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, al presentarse con posterioridad a haber culminado la fiscalización parcial, y al determinar una menor obligación tributaria¹², ésta no surtió efecto, sin que sea necesario para ello que la Administración emita pronunciamiento previo sobre la veracidad o exactitud de los datos contenidos en ella, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente al respecto.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140115742/SUNAT de 27 de noviembre de 2014 en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 024-002-0205596.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

RUIZ ABARCA
VOCAL

Toledo Sagastegui
Secretaria Relatora
GC/TS/HB/rag.

¹¹Fojas 533 y 539.

¹²Lo cual sucedió con la notificación de la Resolución de Determinación N° 024-003-0228809 y de la Resolución de Multa N° 024-002-0205596, efectuada el 19 de junio de 2014 (fojas 579 y 580).