



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

EXPEDIENTE N° : 6142-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 28 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001053/SUNAT de 22 de abril de 2009, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 122-003-0000792, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Multa N° 122-002-0001001 y 122-002-0001005 a 122-002-0001007, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que procede reconocer como pérdida extraordinaria la pérdida de madera sufrida por el naufragio de la embarcación que la transportaba, acreditada con el acta de embarque de 6 de noviembre de 2004 y la denuncia policial de 9 de diciembre de 2004, encontrándose amparada la deducción solicitada en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que las compras de televisores, radios y materiales de construcción no son gastos ajenos al giro del negocio, toda vez que al ser concesionario de un área de la selva para la extracción de madera, era necesario que tuviera implementado un campamento adecuado para sus trabajadores, y contar con elementos para su distracción.

Que en cuanto al reparo por ventas omitidas de madera, cuestiona que el precio de venta de las existencias se haya determinado según los precios de venta del último trimestre del año 2004, a pesar que realizó actividades durante todo el año, lo que atenta contra el procedimiento establecido por el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta; además, cita la Resolución N° 873-2-2000.

Que respecto del reparo por activos fijos registrados como gastos, refiere que los bienes observados (motores, motosierras, etc.) no son activos sino existencias, por cuanto su tiempo de vida útil es menor a un año.

Que manifiesta su conformidad con el reparo al exceso de depreciación determinado en la fiscalización, pero discrepa con la depreciación reconocida en la apelada respecto de los bienes antes citados que fueron considerados como activos fijos, pues reitera que dichos bienes no califican como tales.

Que alega que cumplió con bancarizar el pago de la Factura N° 001-0000002, conforme acreditó con los vouchers de los depósitos bancarios, e indica que es posible hacer pagos fraccionados con los medios de pago previstos en la Ley N° 28194.

Que la Administración señala que durante la fiscalización determinó ventas omitidas de madera que resultaron de la diferencia entre las unidades compradas y las vendidas, al considerarse que toda la madera comprada de setiembre a diciembre de 2004 fue vendida en dichos meses, toda vez que no existió inventario al final del ejercicio; asimismo, consideró como precio de venta el de los comprobantes de venta realizados a terceros, con excepción de las maderas lagarto y tornillo, para las cuales consideró como precio su costo; además, anota que dicha determinación se encuentra conforme con el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Que en cuanto a la pérdida de madera, indica que según el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada, y que la denuncia policial presentada por el recurrente no prueba el hecho alegado según lo previsto por la indicada norma.

Que con relación a los gastos por compras de materiales de construcción y televisores, refiere que el recurrente solo exhibió los comprobantes de pago, sin acreditar la necesidad de dichos gastos ni su vinculación con la generación de rentas gravadas, a pesar que en la fiscalización le fue solicitado dicho sustento.

Que menciona que el recurrente no acreditó la utilización de medios de pago en la cancelación de la Factura N° 001-0000002, por lo que dicho comprobante de pago no podía sustentar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, de acuerdo con la Ley N° 28194.

Que anota que el recurrente consideró determinados activos fijos como gastos del ejercicio, lo que no procede de acuerdo con el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, reconoció en la apelada la depreciación que correspondía a estos activos fijos en el ejercicio acotado.

Que destaca que las multas impugnadas fueron giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo que las multas vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y su pago a cuenta de diciembre se encuentran sustentadas en los resultados de la fiscalización, mientras que las multas vinculadas a dichos anticipos de los periodos enero y agosto de 2004 se encuentran sustentadas en las declaraciones rectificatorias presentadas.

Que el caso de autos, se tiene que en atención a la Orden de Fiscalización N° 070121100720, mediante Carta N° 070121100720-01 SUNAT y Requerimiento N° 1221070000161, la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los periodos enero a diciembre de 2004 (fojas 708, 709, 711 y 712).

Que como resultado, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 122-003-0000792, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y las Resoluciones de Multa N° 122-002-0001001 y 122-002-0001005 a 122-002-0001007, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 897 a 903).

Resolución de Determinación N° 122-003-0000792

Que según el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 122-003-0000792 (foja 901), la Administración efectuó los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004: (i) Costo de ventas por S/.14,150.00, (ii) Ventas omitidas según compras de madera sustentadas con liquidaciones de compra por S/.188,881.00, (iii) Cargo de activos fijos a gastos y registrados en compras por S/.26,398.00, (iv) Exceso de depreciación de activos fijos por S/.3,525.00, (v) Ventas no declaradas por la enajenación de activos fijos por S/.26,398.00, (vi) Dedución por la enajenación de activos fijos por S/-.25,903.00, (vii) Gastos ajenos al giro del negocio por S/.14,367.00, (viii) Gasto no sustentado con medio de pago por S/.8,000.00, y (ix) Activos fijos registrados en gastos por S/.9,070.00.

Que desde la reclamación, el recurrente no impugnó los reparos señalados en los puntos (i), (iii), (v) y (vi), habiendo manifestado en la apelación su conformidad con el reparo indicado en el punto (iv), según lo establecido en la fiscalización, por lo que respecto de tales reparos no existe controversia en la presente instancia; en tal sentido, corresponde analizar la procedencia de los demás reparos que son cuestionados por el recurrente, así como verificar si corresponde que se le reconozca la deducción de una pérdida extraordinaria por el motivo que alega.



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Ventas omitidas según compras de madera sustentadas con liquidaciones de compra

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 1222070000099 (foja 697), la Administración comunicó al recurrente el reparo al costo de ventas del ejercicio 2004 que no estaba sustentado con documentación probatoria ni fehaciente, de acuerdo con lo expuesto en el Anexo N° 01 al citado requerimiento (foja 694), por lo que le solicitó su descargo por escrito, con la base legal y documentación correspondientes.

Que en su escrito presentado el 10 de mayo de 2007 (fojas 369 y 370), el recurrente señaló que su costo de ventas en el ejercicio 2004 ascendió a S/.530,335.00 y estaba compuesto de la siguiente manera: Inventario inicial de S/.28,019.14, más compras de S/.502,315.86 (compuesto por Liquidaciones de Compra N° 0001-000001 a 0001-000089 por S/.429,129.77, combustibles por S/.18,500.00 y gastos vinculados a la extracción por S/.54,686.09), menos inventario final de S/.0.00.

Que en el resultado del Requerimiento N° 1222070000099 (fojas 681 y 682), la Administración señaló que según el Libro de Inventarios y Balances, el inventario inicial ascendió a S/.13,071.00; asimismo, indicó que las Liquidaciones de Compra N° 0001-000001 a 0001-000089, emitidas por un importe total ascendente a S/.429,927.64, no fueron anotadas en el Registro de Compras ni registradas en el Libro Diario; además, observó que el recurrente no registró inventario final en sus libros y registros contables, lo que resulta consistente con lo consignado en su declaración jurada anual.

Que en ese sentido, determinó como costo de ventas el importe de S/.516,184.73, según se detalla en el Anexo N° 03 al resultado del citado requerimiento (foja 676): Inventario inicial de S/.13,071.00, más compras de S/.503,113.73 (compuesto por liquidaciones de compra por S/.429,927.64, combustibles por S/.18,500.00 y gastos vinculados a la extracción por S/.54,686.09), menos inventario final de S/.0.00.

Que asimismo, la Administración concluyó que al no registrar inventario final al cierre del ejercicio, el recurrente había vendido toda la madera adquirida con las liquidaciones de compra mencionadas, por lo que al no haberlas registrado en su contabilidad, determinó ventas omitidas por la suma de S/.188,881.08, según el detalle contenido en el Anexo N° 04 al resultado del precitado requerimiento (fojas 673 a 675).

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 1222070000157, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario (foja 655), la Administración solicitó al recurrente su descargo al reparo por ventas omitidas, dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento que no cumplió con lo solicitado (foja 633).

Que en el caso de autos se tiene que el reparo al Impuesto a la Renta por ventas omitidas fue determinado sobre base cierta, por lo que corresponde analizar si los elementos tomados en cuenta por la Administración permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía.

Que el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, y sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 602-5-2001, entre otras, en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, la Administración conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber tomado conocimiento de los elementos informativos del deudor o responsable, de





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

terceros, o por acción directa de la Administración, los que deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

Que de otro lado, en la Resolución N° 9826-3-2001, el Tribunal Fiscal ha señalado que la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el periodo al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

Que el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 945, señala que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el último párrafo del artículo 3° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945, prevé que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que según se constata del Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° 1222070000099 (fojas 673 a 675), la Administración estableció como ventas omitidas las adquisiciones de madera lupuna, marupa, cedro, cumala, lagarto y tornillo, efectuadas por el recurrente mediante las liquidaciones de compra emitidas entre el 25 de setiembre y 15 de diciembre de 2004, que no figuraban en el inventario final del ejercicio 2004, las cuales fueron valorizadas al precio de venta unitario (en pies tablares), tomando como referencia los comprobantes de pago de venta emitidos por el recurrente de setiembre a diciembre de 2004, con excepción de la madera lagarto y tornillo, respecto de las cuales la Administración las consideró vendidas al costo, dado que no contaba con la información que acreditara su precio de venta; asimismo, sustentó su determinación en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con la citada norma, modificada por Decreto Legislativo N° 945, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos de dicho impuesto, será el de mercado; si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 1 del citado artículo 32°, modificado por el mismo decreto legislativo, señala que se considera valor de mercado para las existencias el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares.

Que de conformidad con lo establecido por la norma indicada para el caso de existencias, se desprende que para determinar ventas omitidas o ingresos omitidos, en primer término debe comprobarse si el contribuyente efectuó transferencias onerosas de bienes, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron; luego de haber establecido el valor de mercado del bien, se compara si el valor asignado a la operación por el contribuyente corresponde al valor de mercado; finalmente, en el supuesto que el valor asignado a la operación sea menor al de mercado, la Administración estará en condiciones de ajustar dicho valor, efectuando el reparo correspondiente por la diferencia detectada.

Que de lo expuesto se tiene que el procedimiento previsto por las normas citadas es utilizado cuando se presentan dudas respecto del valor asignado a una operación y no para efecto de determinar la





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

realización de operaciones de venta; así, en el caso de autos, si bien la Administración determinó ventas omitidas por adquisiciones con liquidaciones de compra que no figuraban en el inventario final del ejercicio, no se verifica que la Administración haya establecido previamente si se trataron de transferencias onerosas ni el valor o cuantía de las operaciones por el que se efectuaron las transferencias observadas, no ajustándose a un procedimiento de determinación sobre base cierta, puesto que no se encuentra sustentada en los elementos necesarios que permitan conocer en forma directa la realización por parte del recurrente del hecho generador de la obligación tributaria ni su base imponible correspondiente, criterio establecido, entre otras, por las Resoluciones N° 03161-3-2004 y 05352-2-2006.

Que adicionalmente, es del caso indicar que en la determinación de las "ventas omitidas" de madera lagarto y tornillo, la Administración consideró como valor de mercado su costo, lo que no está previsto en el artículo 32° mencionado.

Que por las consideraciones expuestas, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos formulados por el recurrente.

Gastos ajenos al giro del negocio

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 1222070000099 (foja 697), la Administración comunicó el reparo a los gastos sustentados en las facturas detalladas en el Anexo N° 03 a dicho requerimiento (foja 692), al observar su relación de causalidad con la actividad generadora de renta gravada del recurrente, por lo que le solicitó su descargo por escrito, con la base legal y documentación correspondiente.

Que en su escrito presentado el 10 de mayo de 2007 (fojas 368 y 369), el recurrente señaló que los gastos observados son necesarios, ya que su actividad se desarrolla en el río y se requiere de ropa, suministros y accesorios para las personas que apoyan en la extracción de madera y que con ello hasta a veces se les paga; asimismo, indicó que incurrió en gastos de refacción y mejoras del local que opera en Yanashi, que son deducibles por tratarse de gastos incurridos en la expansión de su actividad.

Que en el resultado del Requerimiento N° 1222070000099 y su Anexo N° 08 (fojas 669, 679 y 680), la Administración señaló que la compra de televisores, radios, entre otros, corresponden a gastos que no guardan relación con el giro del negocio del recurrente, mientras que por los demás gastos por compra de materiales de construcción, indicó que el recurrente no tenía registrado algún inmueble como activo fijo ni había provisionado gastos por alquileres de local; además, destacó que no se presentó documentación que demuestre que los gastos observados fueron necesarios para la generación de renta gravada, por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° 1222070000157, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario (foja 654), la Administración solicitó al recurrente su descargo al reparo formulado, dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento que no cumplió con lo solicitado (foja 633).

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, 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.

Que de acuerdo con la norma citada, para que un gasto sea deducible para fines del Impuesto a la Renta, 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, criterio expuesto en las Resoluciones N° 06915-3-2010 y 02791-5-2010.





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Que asimismo, según se ha señalado en la Resolución N° 03706-1-2004, la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas.

Que en el mismo sentido, en las Resoluciones N° 06072-5-2003 y 10224-8-2014, se ha interpretado que no basta con 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, para lo cual corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de la revisión de los comprobantes de pago reparados, cuyas copias obran en autos (fojas 105 a 150), se observa que la mayoría fueron emitidos por la compra de vitrina de aluminio, ladrillos tubulares, arena blanca, varillas corrugadas, alambres, tubos de PVC, volqueteadas de arena, pisos, inodoros, lavatorios, entre otros materiales de construcción, mientras que los demás fueron emitidos por la compra de televisores, amplificador, parlante, micrófono de mano, entre otros accesorios.

Que en el caso de los comprobantes de pago por la compra de materiales de construcción, el recurrente señaló que dichos bienes fueron destinados a la refacción y mejoras de un local que opera en la localidad de Yanashi; sin embargo, no ha presentado documentación que acredite de algún modo su dicho, teniendo en cuenta que la Administración dejó constancia que el recurrente no contaba con algún inmueble registrado como activo fijo o que hubiera alquilado algún local en dicha localidad que evidenciara la necesidad de incurrir en tales gastos.

Que además, el recurrente no ha acreditado que los gastos observados en este extremo hubiesen sido destinados a la expansión de sus actividades, como alegó durante la fiscalización; del mismo modo, no sustentó que tuviera implementado un campamento para sus trabajadores, como mencionó en su apelación.

Que con relación a los comprobantes de pago por la compra de televisores, amplificador, parlante, micrófono de mano, entre otros accesorios, cabe señalar que el recurrente se limitó a manifestar que fueron bienes para las personas que apoyaron en la extracción de madera, no evidenciándose de este solo dicho la vinculación de las erogaciones incurridas con su actividad de extracción de madera.

Que asimismo, si bien el recurrente manifestó en su apelación que los indicados bienes eran necesarios como elementos de distracción para sus trabajadores, no obran en autos medios probatorios que acrediten su alegato.

Que en atención a lo expuesto, dado que no está acreditado que los gastos a que se refieren los comprobantes de pago observados guarden vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Gasto no sustentado con medio de pago

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 1222070000072 (foja 705), la Administración solicitó al recurrente que presentara los medios de pago que sustentaran la cancelación de la Factura N° 001-0000002 por S/.8,000.00, detallada en el Anexo N° 03 (foja 701), dejándose constancia en el resultado del requerimiento que el recurrente no cumplió lo solicitado (foja 698).

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 1222070000099 (foja 697), la Administración comunicó el reparo al gasto sustentado en la Factura N° 001-0000002 por no haberse acreditado su cancelación con



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

los medios de pago previstos en la Ley N° 28194, por lo que solicitó al recurrente su descargo por escrito, con la base legal y documentación correspondientes.

Que en el resultado del citado requerimiento (foja 679) se dejó constancia que en su escrito de respuesta presentado el 10 de mayo de 2007 (foja 368), el recurrente se limitó a señalar que la factura observada fue cancelada en forma fraccionada con algunos depósitos y otros en efectivo, sin sustentar con los medios de pago respectivos, por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° 1222070000157, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario (foja 654), la Administración solicitó al recurrente su descargo al reparo formulado, dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento que no cumplió con lo solicitado (foja 633).

Que el artículo 3° de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4° de la citada ley establecía que el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago era de S/.5,000.00 o US\$1,500.00, precisándose que dicho monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que el artículo 5° de la misma ley dispone que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° antes citado son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8° de la precitada ley prevé que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios; asimismo, en caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda; de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia de autos, la Factura N° 001-0000002 fue emitida por
por el importe de S/.8,000.00 (foja 104), por lo que en su cancelación correspondía que se utilizara alguno de los medios de pago previstos en el artículo 5° de la Ley N° 28194, a fin de permitir su deducción como costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de los actuados de fiscalización no se aprecia documentación que sustente la utilización de alguno de los medios de pago indicados, contrariamente a lo que mencionó el recurrente en su reclamación y apelación.



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Que si bien en su reclamación el recurrente afirmó que en el escrito presentado el 10 de mayo de 2007 adjuntó los documentos que sustentaban los depósitos efectuados al proveedor, en dicho escrito no se dejó constancia expresa de ello, por lo que tal alegato carece de sustento.

Que además, si bien en el citado recurso el recurrente indicó que volvía a proporcionar la documentación referida, para lo cual acompañó copia del extracto de su cuenta en la Caja Municipal de Maynas (que también obra en los actuados de fiscalización de fojas 725 a 729, de tal documento no se puede apreciar los depósitos que alega que efectuó al proveedor de la factura observada.

Que adicionalmente, cabe indicar que no obran en autos los vouchers de los depósitos bancarios que el recurrente menciona en su apelación, no encontrándose acreditado que hubieran sido proporcionados durante la fiscalización.

Que por tanto, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Activos fijos registrados en gastos

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 1222070000099 (foja 696), la Administración observó el gasto de las Facturas N° 001-021713, 001-0043926 y 001-0046942, detalladas en el Anexo N° 05 del citado requerimiento (foja 690), toda vez que dichos comprobantes de pago no habían sido exhibidos.

Que en el resultado del indicado requerimiento (foja 679), la Administración dejó constancia que el recurrente presentó las citadas facturas, de cuya revisión apreció que corresponden a la compra de activos, por lo que reparó su deducción como gasto del ejercicio, como se aprecia del Anexo N° 10 del mismo resultado (foja 667).

Que mediante el punto 8 del Requerimiento N° 1222070000157, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario (foja 654), la Administración solicitó al recurrente su descargo al reparo formulado, dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento que no cumplió con lo solicitado (foja 633).

Que el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de 1/4 de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe.

Que la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, modificada en 1998, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 023-2001-EF/93.01, señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período económico.

Que en el mismo sentido, el Plan Contable General Revisado, aprobado por la Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10 de 15 de febrero de 1984, define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Que de otro lado, Romero López define a los activos como *"todos aquellos recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias"*¹.

Que de autos se tiene que la Administración consideró que los desembolsos efectuados por el recurrente por la adquisición de un motor estacionario, modelo GX160T1QAE, serie motor GCABT-1437814, color rojo, y dos motosierras Stihl 070, por los que se emitieron las Facturas N° 001-021713, 001-0043926 y 001-0046942 (fojas 259, 263 y 265), no constituyen gastos deducibles del ejercicio, ya que dichos bienes son activos fijos y su costo supera 1/4 de la UIT².

Que con relación a los mencionados bienes, se tiene que el recurrente señaló en su reclamación que fueron destinados al desarrollo de sus actividades productoras de renta, habiendo sido utilizados por las personas que trabajaron con él en la extracción de madera, por lo que de conformidad con lo dispuesto por las normas citadas precedentemente, incluyendo la NIC 16, tales bienes califican como activos fijos, pues constituyen activos tangibles utilizados por el recurrente para la realización de sus actividades económicas, obteniendo con ellos beneficios económicos futuros, siendo que su uso durante más de un periodo económico se evidencia en que bienes, similares fueron considerados por el recurrente, como activos fijos (foja 247).

Que por lo expuesto, se tiene que el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe señalar que el recurrente no ha acreditado en autos que los bienes observados sean existencias y que por tal motivo no correspondía que fueran considerados activos fijos, por lo que no resulta amparable dicho alegato.

Exceso de depreciación de activos fijos

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 06 del resultado del Requerimiento N° 122207000009 (fojas 671, 680 y 681), la Administración reparó como exceso de depreciación el importe de S/.3,525.00, que correspondía a diversos activos fijos que el recurrente enajenó durante el ejercicio 2004, toda vez que solamente correspondía computar la depreciación hasta la fecha en que dichos activos fijos fueron vendidos.

Que no obstante, en la apelada la Administración determinó un importe menor como exceso de depreciación, toda vez que reconoció la depreciación correspondiente a los activos fijos adquiridos con las Facturas N° 001-021713, 001-0043926 y 001-0046942, que fueron considerados por el recurrente como gasto del ejercicio.

Que dado que en la apelación materia de autos el recurrente manifiesta su conformidad con el exceso de depreciación reparado en la fiscalización, no así en cuanto al exceso determinado en la apelada por el reconocimiento de una depreciación adicional respecto de los bienes antes citados³, la controversia únicamente se centra en este aspecto.

Que el artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras

¹ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier (2002) *Principios de contabilidad*, segunda edición. México: McGraw-Hill. Página 152.

² La UIT vigente en el año 2004 ascendió a S/.3,200.00, según fue establecido mediante Decreto Supremo N° 192-2003-EF.

³ En la apelada también se consideró una depreciación adicional respecto del bien "motor gas 8 HP" adquirido con la Factura N° 002-000418 (foja 97), pero este extremo no ha sido controvertido por el recurrente.





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que el artículo 40° de la citada ley, modificado por Ley N° 27394, dispone que los demás bienes, distintos de los edificios y construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que el artículo 41° de la misma ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945, establece 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; a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que los "otros bienes del activo fijo" afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando un porcentaje anual de depreciación que no exceda de 10%.

Que según se ha analizado precedentemente, los bienes consistentes en un motor estacionario, modelo GX160T1QAE, serie motor GCABT-1437814, color rojo, y dos motosierras Stihl 070, por los que se emitieron las Facturas N° 001-021713, 001-0043926 y 001-0046942, constituyen activos fijos del recurrente, y al calificar como "otros bienes del activo fijo", resultaba procedente el reconocimiento de la depreciación con el porcentaje correspondiente, teniendo en cuenta su valor de adquisición, de conformidad con las normas anteriormente citadas, tal como fue considerado por la Administración, por lo que en este extremo corresponde confirmar la apelada.

Pérdida extraordinaria

Que el recurrente considera que en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 debe reconocérsele la deducción de una pérdida extraordinaria de S/.150,351.00, originada por la pérdida de madera, amparando su petición en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que durante la etapa de fiscalización, mediante el escrito presentado el 7 de junio de 2007 (foja 715), el recurrente informó que el 4 de noviembre de 2004 sufrió una pérdida de madera aserrada, para lo cual adjuntó copia de la denuncia policial del hecho (foja 713).

Que mediante el punto 10 del Requerimiento N° 1222070000157 (foja 654), la Administración dejó constancia de lo informado por el recurrente y la denuncia policial presentada; asimismo, le solicitó la exhibición de las facturas y guías de remisión del transportista, los permisos de INRENA⁴ con las guías de transporte forestal y los pagos efectuados por derechos de extracción de madera, así como cualquier documentación que acreditara lo manifestado en la denuncia policial.

Que en respuesta, el recurrente presentó un escrito el 19 de junio de 2007 (foja 732), al que adjuntó nuevamente copia de la denuncia policial, así como el acta de embarque de la embarcación fluvial "Luis Ángel I", que según él contenía la madera siniestrada; asimismo, indicó que el pago por el transporte debía realizarse en el lugar de destino (Iquitos), por lo que no hubo comprobante de pago.

Que en el resultado del Requerimiento N° 1222070000157 (fojas 630 a 633), la Administración señaló que la denuncia policial solo contiene la manifestación del recurrente con relación a la pérdida de madera, mas no existe evidencia de una investigación policial sobre dicho hecho; asimismo, indicó que la

⁴ Instituto Nacional de Recursos Naturales.

 10



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Capitanía Guardacosta Fluvial de Iquitos informó que la embarcación fluvial "Luis Ángel I", de propiedad de _____, no tuvo autorización de zarpe en el año 2004 y tampoco recibió comunicación alguna referida al siniestro que habría sufrido la embarcación en mención; además, dejó constancia que el recurrente no exhibió las facturas y guías de remisión del transportista, los permisos otorgados por _____, las guías de transporte forestal ni los pagos por derechos de extracción de madera; del mismo modo, destacó que _____ dio de baja a sus facturas el 11 de julio de 2002 y no presentó declaraciones juradas del Impuesto a la Renta ni de sus pagos a cuenta; en tal sentido, concluyó que no estaba acreditada la pérdida de madera señalada por el recurrente.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles, entre otros, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o 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 que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que en principio corresponde analizar si se encuentra acreditada la ocurrencia del evento argumentado por el recurrente y, de ser así, verificar el gasto vinculado a dicho evento cuya deducción se pretende para fines del Impuesto a la Renta, que en este caso el recurrente sustenta bajo los alcances de la norma previamente señalada.

Que obra en autos copia de la denuncia policial de 9 de diciembre de 2004 ante la Comisaría de Francisco de Orellana - Río Napo, formulada por el recurrente, en la que manifestó que el 7 de noviembre de 2004, a las 22:00 horas aproximadamente, perdió la cantidad de 37,320 pies de madera de cedro acerrado y 335,700 pies de madera acerrada de cumala, como consecuencia del naufragio de la embarcación fluvial "Luis Ángel I", ocurrido a la altura de la boca del Río Napo, en su trayecto del Centro Poblado Menor de Yanashi a la ciudad de Iquitos (foja 713).

Que asimismo, obra copia del Acta de Embarque N° 120 de 6 de noviembre de 2004, suscrita por el recurrente y _____, responsable de la embarcación pesquera "Luis Ángel I" con matrícula IQ-0417 B/F, en la que se da cuenta que en dicha fecha, a las 6:00 p.m. se realizó el embarque de 37,320 pies de madera acerrada cedro y 335,700 pies de madera acerrada cumala, desde el Centro Poblado Menor de Yanashi con destino a Iquitos (foja 730).

Que sobre la referida documentación presentada por el recurrente, es del caso señalar que la denuncia mencionada solo constituye una manifestación o declaración de parte que no brinda certeza de los hechos denunciados, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 11513-3-2008 y 09672-1-2012, entre otras, en tanto, el acta de embarque acreditaría un acuerdo entre el recurrente y el responsable de la embarcación para el embarque de las mercaderías que indica, mas no que se haya producido el siniestro que el recurrente alega.

Que por el contrario, se tiene que mediante Carta N° V.200-1182 de 15 de junio de 2007, en respuesta al oficio cursado por la Administración, la Capitanía Guardacosta Fluvial de Iquitos informó que la embarcación fluvial "Luis Ángel I", de propiedad de José Vicente Quiroz Silva, está registrada con la matrícula IQ-8540-BF (distinta de la señalada en el acta de embarque presentada) y no se le otorgó ninguna autorización de zarpe; asimismo, indicó que durante el año 2004 no se recibió protesta alguna comunicando el siniestro de la embarcación en mención (foja 721).

Que el recurrente no ha proporcionado documentación adicional a la presentada que acredite su dicho con relación a la pérdida de madera alegada; asimismo, si bien las situaciones señaladas por la Administración con relación a _____ no son imputables al recurrente, restan credibilidad a los hechos que alega.





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Que de lo expuesto, se concluye que no está acreditado el siniestro de la embarcación fluvial "Luis Ángel I" y menos aún que en virtud de dicho acontecimiento se haya producido la pérdida de madera referida por el recurrente, debiendo anotarse que aun en el supuesto que dicho evento se encontrara acreditado, no existe en autos documentación alguna que permita establecer el monto de la pérdida de madera señalado por el recurrente.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado la ocurrencia de la pérdida de madera y, en tal medida, su calificación como una pérdida extraordinaria a consecuencia de un caso fortuito o fuerza mayor, resulta correcto que la Administración no haya reconocido la deducción del monto pretendido por el recurrente para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 122-002-0001001 y 122-002-0001005 a 122-002-0001007

Que las Resoluciones de Multa N° 122-002-0001001 y 122-002-0001005 a 122-002-0001007 (fojas 897 a 900) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala 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 de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que asimismo, según se expone en los fundamentos de la referida resolución, así como en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en las Resoluciones N° 06504-2-2002, 05111-1-2003, 03947-1-2003 y 05349-3-2005, entre otras, para efecto de la comisión de la infracción antes citada debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que según la Tabla I⁵ de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por Decreto Legislativo N° 953, la infracción en cuestión se sanciona con el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que el inciso c) del artículo 180° del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, dispone que el tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia, no podrá ser menor a 50% UIT para la Tabla I.

Que de acuerdo con el Anexo VI del Reglamento del Régimen de Gradualidad relativo a infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago aprobado por Resolución de

⁵ Aplicable al recurrente según su Comprobante de Información Registrada (foja 932).





Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017

Superintendencia N° 159-2004/SUNAT, a las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario les corresponde, como criterio de gradualidad, el monto omitido real, que es el tributo omitido, no retenido, no percibido o no pagado, sin considerar el tope mínimo establecido por el inciso c) del artículo 180° del referido código.

Que dicho anexo establece los porcentajes de rebaja aplicables sobre el monto determinado según el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario o el concepto usado como referencia para determinar la multa, el que resulte mayor, los que para la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código ascienden a 10%, 20%, 30% y 40% si el monto omitido real es de S/.1.00 a S/.300.00, de S/.301.00 a S/.600.00, de S/.601.00 a S/.900.00 y de S/.901.00 a S/.1,200.00, respectivamente.

Que la Resolución de Multa N° 122-002-0001001 se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación N° 122-003-0000792, emitida por los reparos practicados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, algunos de los cuales se han mantenido en esta instancia y otros no han sido cuestionados por el recurrente, por lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción; no obstante, al haberse levantado en esta instancia el reparo por ventas omitidas según compras de madera sustentadas con liquidaciones de compra, lo que incide en la cuantificación de la sanción, procede revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide la referida resolución de multa.

Que la Resolución de Multa N° 122-002-0001005 está vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2004, de acuerdo a los resultados de la fiscalización efectuada, que según la apelada se sustenta en los mayores ingresos obtenidos por el recurrente por la enajenación de sus activos fijos en dicho periodo.

Que mediante Proveído N° 00326-1-2017 (foja 1063) se solicitó a la Administración que remitiera copia de todos los valores emitidos como consecuencia de la fiscalización seguida al recurrente materia de autos; sin embargo, en su respuesta cursada con Oficio N° 043-2017-SUNAT/6M0400, que contiene el Informe N° 137-2017-SUNAT/6M0400 (fojas 1143 a 1146), la Administración sólo remitió copia de los valores materia de la presente impugnación, no obrando resolución de determinación alguna emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2004.

Que toda vez que la Administración no ha acreditado que hubiera emitido resoluciones de determinación por el referido anticipo, no apreciándose además que el recurrente hubiera presentado alguna declaración rectificatoria por dicho concepto, de conformidad con el criterio jurisprudencial de este Tribunal previamente citado, la infracción imputada no se encuentra acreditada, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 122-002-0001005.

Que las Resoluciones de Multa N° 122-002-0001006 y 122-002-0001007 se encuentran vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y agosto de 2004 y, según se indica en la apelada, la infracción imputada se encuentra acreditada con la presentación de las declaraciones rectificatorias presentadas con relación a dichos anticipos.

Que según se aprecia de las declaraciones originales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y agosto de 2004 (fojas 1082 a 1084 y 1109 a 1111), el recurrente determinó como omisión en cada caso los montos de S/.1.00 y S/.11.00, mientras que en las declaraciones rectificatorias presentadas (fojas 1079 a 1081 y 1106 a 1108) determinó en cada caso como omisión los montos de S/.9.00 y S/.13.00, por lo que al haberse determinado una mayor obligación tributaria, se encuentra acreditada la infracción, de acuerdo con el criterio jurisprudencial contenido en la Resolución N° 12988-1-2009, señalado precedentemente.

13



Tribunal Fiscal

N° 02773-1-2017


Que asimismo, se verifica que las sanciones impuestas corresponden al 10% aplicable sobre el 50% de la UIT⁶, en atención a que el monto omitido real en los periodos enero y agosto de 2004 ascendió en cada caso a S/.8.00 y S/.2.00, lo que se encuentra conforme a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

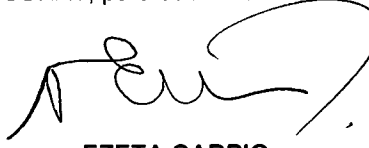
Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001053/SUNAT de 22 de abril de 2009 en los extremos del reparo por ventas omitidas según compras de madera sustentadas con liquidaciones de compra y la Resolución de Multa N° 122-002-0001001 en la parte vinculada a dicho reparo; **REVOCARLA** en cuanto a la Resolución de Multa N° 122-002-0001005 y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos materia de controversia, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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)
RM/HV/BC/rmh.

⁶ La UIT vigente en el año 2004 ascendió a S/.3,200.00, según fue establecido mediante Decreto Supremo N° 192-2003-EF.