



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

EXPEDIENTE N° : 4187-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con RUC N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007960 de 30 de diciembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006911, giradas por el Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de enero a diciembre de 2002, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006913 a 012-003-0006918, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y setiembre a diciembre de 2002, la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0006736 a 012-002-0006756, por las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 3 del artículo 175° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario; aceptó el desistimiento parcial de la impugnación; confirmó el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de agosto de 2002 determinado en la Resolución N° 012-003-0006907; y rectificó el importe de la omisión al pago del Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de junio de 2002 y de su multa correspondiente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo por ingresos no registrados por venta de vehículos se sustenta en los papeles de trabajo de la auditora, quien únicamente analizó el período fiscalizado, sin verificar los libros y documentos presentados en sus recursos ampliatorios, los que no considera extemporáneos, agregando que no existe diferimiento en el Impuesto General a las Ventas por la venta de vehículos no registrados y no facturados, dado que efectuó ventas a plazos, conforme con lo establecido en el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprobando oportunamente todos los elementos de juicio; no obstante, la auditora sólo consideró los documentos del ejercicio objeto de fiscalización.

Que agrega que un error material en los contratos de compra-venta de los vehículos no puede conllevar a desconocer la totalidad de este, puesto que se trata de una venta a plazos, respaldada por los comprobantes de pago y registros contables, habiéndose cancelado el tributo en su integridad y emitidos los respectivos comprobantes de pago por cada cuota convenida, y efectuado la declaración y pago del tributo, siendo que en el supuesto que el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas fuera la fecha del contrato de compra-venta, y no el vencimiento de las cuotas, la Administración sólo reconoce una disminución en la base imponible del ejercicio 2002, dejando de lado los ejercicios posteriores, aplicando parcialmente lo dispuesto en el artículo 40° del Código Tributario; no habiendo considerado que el precio total de venta pactado que figura en las respectivas escrituras de compra-venta incluye la tasa del 18%.

Que alega que si bien no existe comprobante de pago por el 100% de la operación, al haber asignado la empresa el tratamiento de venta a plazos, la prueba en contrario establecida en el numeral 2 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas se verifica con la entrega de los respectivos contratos de compra-venta y los comprobantes de pago de las cuotas convenidas.

Que en cuanto al reparo por ingresos no registrados por venta de vehículos, realizada respecto del Impuesto a la Renta, señala que efectuó una venta a plazos respecto de la cual no resulta correcta la observación por la detección de un error material, que no compromete la sustancia de la operación, cuando se ha proporcionado toda la información, tal como contratos y movimientos del Libro Caja-Bancos y libros de contabilidad de los ejercicios gravables siguientes, no incluyéndose la verificación de los

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

citados documentos en el resultado del requerimiento, alegando que con los documentos del ejercicio 2002 era suficiente, considerando que la Administración no ha actuado correctamente.

Que respecto del reparo por gastos de capacitación de terceros, sostiene que estos son necesarios, pues aun cuando los beneficiarios son servidores de la contratista, al ser su actividad compleja y de alto riesgo, su política es la de capacitar a todas las personas que prestan servicios, estén en sus planillas o en la de terceros permanentes -pues éstas trabajan en la producción o en el mantenimiento de cilindros y cisternas- a fin de convertirlos en personal altamente calificado y salvaguardar la integridad de las personas, habiendo presentado toda la documentación, como facturas, certificados de participación y la necesidad del gasto, por lo que afirma que es correcto asumirlo a fin de evitar siniestros, como explosiones o incendios que puedan ser fatales a todas las personas que se encuentren en la empresa y vecinos; aspecto que la Administración no se ha preocupado por conocer, y que el monto del reparo no es significativo, siendo aplicable la Resolución N° 01775-2-2003.

Que en cuanto a los gastos que no cumplen con el principio de causalidad, señala que la Administración está reparando gastos por servicios varios tales como alimentación, gastos de mantenimiento, reparaciones de equipos de las plantas, asesoría técnica, limpieza, etc., los que son necesarios, conforme con las Resoluciones N° 01275-2-2004 y 256-3-99, respecto de los cuales se ha presentado toda la información, encontrándose dentro de los alcances de razonabilidad y proporcionalidad.

Que agrega que los gastos reparados se realizan para asegurar las actividades normales y se dan permanentemente desde el inicio de las operaciones y para evitar cualquier tragedia con pérdida de vidas, habiéndose en el caso del Impuesto General a las Ventas cumplido con los requisitos exigidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del citado impuesto, pagando a los proveedores mediante cheques bancarios, no siéndoles de aplicación el cuarto párrafo del numeral 2.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en cuanto al exceso en el costo de ventas del ejercicio, señala que tiene por política controlar las materias primas y suministros mediante kardex por unidades, reflejándose el consumo al final del ejercicio en la Cuenta 93 – Costo de Producción, y que igualmente, los demás gastos de fábrica se registran en la Cuenta 93 – Costo de Producción, contando con kardex físicos de productos terminados y la toma de inventarios al cierre del ejercicio. De esta manera el importe total de esta cuenta se transfiere una parte a la Cuenta 21 – Productos Terminados (toda vez que no existe en su negocio producto en proceso) en función del inventario de fin de año y la parte restante a la Cuenta 69 Costo de Ventas.

Que alega que se le exigía kardex valorizado de productos terminados en forma diaria, siendo que los únicos valores conocidos en forma diaria son el consumo de materias primas porque los demás elementos del costo se conocen cada fin de mes, por lo que los valores contenidos en el kardex valorizado presentados contienen únicamente el costo de la materia prima. En este sentido, afirma que no se puede desconocer los importes de los otros elementos que conforman el costo de producción por el hecho de no haber sido incluidos en los valores de costo unitario de producción y consignados en los kardex de productos terminados, sin tener en consideración otros elementos de juicio que se pusieron a disposición en la etapa de fiscalización como los comprobantes y los libros contables, de los que se aprecia que el importe registrado como costo de ventas asciende a S/.4'630,034.00.

Que añade que no resulta aplicable el artículo 141° del Código Tributario, toda vez que el plazo probatorio se aplica a documentos, en tanto que en los recursos ampliatorios de fechas 14 de marzo de 2006 y 19 de abril de 2007 lo que se presentan son cuadros ilustrativos, extraídos de los libros contables y comprobantes de pago, cuya no evaluación conlleva a la nulidad de la resolución impugnada. Agrega que cuenta con controles tales como parte diario de producción, parte diario de ingreso de materia prima, parte diario de consumo de materia prima, entre otros, los cuales fueron rechazados exigiéndose un solo documento, el kardex, situación que no encausa dentro de los parámetros del debido procedimiento.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que indica que se trata de una empresa industrial, respecto de la cual la Administración sólo ha considerado como costo computable de los bienes vendidos el elemento material, sin considerar los otros componentes del costo porque no se encontraban incluidos en el valor del costo unitario de producción, y agrega que si bien acepta la sanción por no llevar kardex conforme con el artículo 175° del Código Tributario, carece de fundamento la observación, pues por un requisito formal no se puede desconocer operaciones reales, contraviniendo lo establecido en la Resolución N° 01562-2-2004.

Que sostiene que el importe del reparo por exceso en el costo de ventas del ejercicio fue determinado en función del Kardex mal confeccionado que sólo contenía el consumo de las materias primas, más aún cuando las anotaciones en el kardex son una formalidad de orden secundario, ya que por el resto de los componentes del costo se hacen estimaciones para su distribución entre los bienes producidos en función a los valores de materias primas; siendo que debió tenerse en cuenta la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al encontrarse corroborada la realización de una adquisición.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 2404 a 2521, refiere que el costo de fabricación de los bienes que comercializa se acreditó y sustentó con los documentos y libros contables durante el proceso de fiscalización, no siendo sustento suficiente por parte de la Administración que no contara con Kardex valorizado, más aún cuando este no es un documento determinante del costo de ventas sino un documento de control, procediéndose a elaborar y entregar cuadros globales de movimientos denominados "kardex valorizados" y que si bien mostraban el movimiento de tres productos, no han sido valorados adecuadamente pues sustentó el costo de producción y comercialización de cada uno de los productos fabricados presentando medios de prueba que lo respaldan suficientemente, advirtiéndose que la Administración de manera arbitraria generó un reparo basándose únicamente en los citados kardex.

Que agrega que si se consideraba que la información proporcionada en los denominados kardex presentaban inconsistencias, el auditor debió efectuar la determinación sobre base presunta, por lo que debe declararse nulo el procedimiento de fiscalización; además que debió contrastar la información contenida en los citados cuadros con los libros contables, comprobantes de pago, informes, etc., por lo que la Administración no ha cumplido con sustentar el reparo.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 2537 a 2541, refiere que la Administración sin una adecuada motivación ha desconocido los alcances del artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta respecto de la enajenación de cuatro camiones de su propiedad bajo la modalidad de venta a plazos, tanto para el Impuesto a la Renta como para el Impuesto General a las Ventas, desconociendo el diferimiento.

Que añade que el cambio de titular en la tarjeta de propiedad resulta intrascendente, toda vez que la precitada norma dispone como único requisito para celebrarlo que las cuotas sean exigibles en un plazo superior a 1 año; por lo que la Administración trasgrede los principios de legalidad, seguridad jurídica y el debido proceso, al no privilegiar la autonomía del derecho tributario, lo que considera un abuso del derecho y ausencia de motivación, no existiendo una adecuada tipificación de los hechos, pues no existe el "inciso a) 13° en el artículo 4°", así como se invoca el artículo 141° del Código Tributario, sin que se advierta en el desarrollo de los hechos la presentación de medios probatorios, no valorándose la totalidad de las cuotas sustentadas en facturas exhibidas en el proceso de fiscalización, no obstante que las cuotas generadas en ejercicios posteriores al ejercicio fiscalizado son pruebas determinantes del cumplimiento en estricto de la venta a plazos.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, determinó que no incluyó en la base imponible del citado impuesto, por los periodos de setiembre y diciembre de 2002, los ingresos provenientes por la venta de cuatro (4) camiones, no facturados, que conforme con la Cláusula Tercera de las Actas de Transferencia quedaron a disposición del adquirente en las fechas de otorgamiento de las referidas actas; no obstante que la obligación tributaria respecto de los vehículos de Placas de Rodaje N°

3



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

YG 5396, YG 9155 y XQ 2284 ya había nacido, en el periodo de setiembre y en el caso del vehículo de Placa de Rodaje YI 3086, en el periodo de diciembre de 2002.

Que agrega que no obstante la modalidad de pago pactada, la recurrente debió emitir el comprobante de pago por el total del precio pactado en la fecha de entrega de los vehículos conforme con el artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, que sólo admite el nacimiento de la obligación tributaria por pagos parciales cuando los mismos revisten la calidad de pagos anticipados, lo que no se ha verificado en el caso de autos; por lo que al no haber emitido comprobante de pago se presumirá, salvo prueba en contrario, que la base imponible es igual al valor de mercado del bien.

Que añade que durante la etapa de reclamación, la recurrente presentó como medios probatorios las facturas por concepto de pago de cuotas, las cuales no se han actuado en la instancia de reclamación, al haberse presentado una vez vencido el plazo probatorio de 30 días establecido en el artículo 125° del Código Tributario, conforme con el artículo 141° del Código Tributario.

Que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, la Administración señala que la recurrente difirió el ingreso proveniente de la citada venta de cuatro (4) vehículos, no obstante que conforme con el criterio del devengado, solo por excepción se permite el diferimiento, no resultando suficientes los testimonios presentados toda vez que conforme con la Resolución N° 04832-3-2005, un contrato sólo evidencia un acuerdo de voluntades y no que se haya efectuado, por lo que en el presente caso, los testimonios de las actas de transferencia extendidas ante notario, sólo otorgan una fecha cierta de celebración, mas no prueban suficientemente una venta a plazo.

Que añade que la inscripción en Registros Públicos no acredita que la transferencia se hubiera realizado de acuerdo con las cuotas pactadas o en más de 12 cuotas, siendo aplicable el artículo 947° del Código Civil, por el cual la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal distinta, por lo que las transferencias deben reconocerse devengadas en el ejercicio 2002, siendo que la recurrente a fin de sustentar su posición, debió presentar en la etapa de fiscalización la totalidad de las facturas emitidas, que fueron requeridas expresamente, no obstante, sólo presentó las tres primeras cuotas y que si bien durante la reclamación, la recurrente presentó como medios probatorios las facturas por pago de cuotas el 3 de marzo de 2006, cuando el plazo probatorio de 30 días hábiles establecido en el artículo 125° del Código Tributario estaba vencido, no habiendo aquélla demostrado que dicha documentación no fue presentada ni exhibida por causas que no le son imputables, ni acreditado la cancelación del monto reclamado.

Que concluye que la recurrente no presentó las liquidaciones de cobranza, movimientos del Libro Caja - Bancos, ni los libros contables de los ejercicios siguientes, donde se aprecie que percibió cuotas de acuerdo con lo pactado, por lo que el ingreso proveniente de la venta de los vehículos en cuestión se deberá computar en el ejercicio gravable en que se efectuó la operación de transferencia de los bienes.

Que agrega que la recurrente no sustentó documentariamente la causalidad de los gastos observados por lo que no cumple con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y que las Resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente, requieren la acreditación con los medios probatorios, lo que no ha sido cumplido por ésta.

Que refiere que la recurrente contabilizó gastos de capacitación de terceros no vinculados con ella, y alegó contradictoriamente en su reclamación que los beneficiarios forman parte de su personal y en su escrito ampliatorio de fecha 4 de mayo de 2006, que son servidores de sus contratistas, no habiendo sustentando la necesidad del gasto y la relación de los cursos con las labores asignadas al personal de los terceros beneficiarios al no considerarse obligado a ello.

Que respecto de los gastos que no cumplen con el principio de causalidad registrados por la recurrente en las Cuentas 62 – Cargas de personal, 63 – Servicios prestados por terceros y 65 – Cargas diversas de

 4 



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

gestión, la Administración manifestó que la recurrente no acreditó la vinculación del gasto con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente o el destino a los fines que indicaba.

Que en relación con el exceso en el costo de ventas del ejercicio, señaló que la recurrente presentó el Kardex como único sustento en la etapa de fiscalización y que mediante escritos de fecha 14 de marzo de 2006 y 19 de abril de 2007, presentados en la instancia de reclamación adjuntó diversos documentos los que conforme con el artículo 141° del Código Tributario resultan extemporáneos.

Que mantiene las multas emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 3 del artículo 175° del Código Tributario, al no haber desvirtuado su comisión, y las tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, al haberse emitido como consecuencia a los reparos a la base imponible y al crédito fiscal, y por la diferencia entre el Registro de Compras y la declaración jurada correspondiente al mes de junio 2002.

Que mediante Carta N° 040011130280-01-SUNAT y Requerimiento N° 3610-0240686, notificados el 7 de setiembre de 2004, de fojas 1364 y 1399, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, y formuló reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, setiembre a diciembre de 2002, por diferencias entre el Registro de Ventas y la declaración jurada, venta de vehículos no facturados y no registrados e ingresos percibidos gravados, crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por diferencia entre el Registro de Compras y la declaración jurada y gastos respecto de los que no se sustenta la causalidad; y a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por ingresos no registrados por venta de vehículos, intereses presuntos y ganancias por diferencias de cambio, vacaciones no pagadas, gastos de capacitación de personal no aceptado, gastos sin sustento, ingresos omitidos, provisiones no sustentadas, gastos no devengados – seguros y exceso de costo de venta, y reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los meses de marzo, abril y setiembre a diciembre de 2002 por diferencias con libros, ingresos no registrados por ventas de vehículos, intereses y ganancias por diferencia de cambio por préstamos otorgados e ingresos omitidos; emitiéndose en tal sentido las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006918, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0006736 a 012-002-0006756, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 3 del artículo 175° y numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que mediante escrito de fecha 4 de mayo de 2006, de fojas 2024 a 2040, presentado en la instancia de reclamación, la recurrente aceptó los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por diferencias entre el Registro de Ventas y la declaración, ingresos percibidos gravados; y los reparos al Impuesto a la Renta relacionados con intereses presuntos y ganancias por diferencia de cambio sobre préstamos otorgados, vacaciones no pagadas, ingresos omitidos, provisiones no sustentadas y gastos devengados – seguros, desistiendo de los mismos formalmente mediante escrito de fecha 13 de octubre de 2008, de foja 2178, siendo éste aceptado por la resolución apelada.

Que finalmente, la apelada, a vuelta foja 2230, dejó sin efecto el reparo vinculado al Impuesto General a las Ventas por diferencia entre el Registro de Compras y la declaración jurada, en aplicación de lo dispuesto por la Ley N° 29214 y por el numeral 4 de la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215.

Que estando a lo expuesto, se tiene que la materia de controversia se centra en establecer si los reparos por ingresos no registrados por venta de vehículos, gastos de capacitación de personal no aceptado, gastos sin sustento y exceso de costo de ventas, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002; los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los meses de marzo, abril, setiembre a diciembre de 2002; y los reparos a la base imponible por ventas de vehículos no facturados y no registrados y al crédito fiscal por gastos en los que no se sustenta la causalidad, correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002; así como las resoluciones de multa impugnadas; se encuentran conforme a ley.





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

I. Resolución de Determinación N° 012-003-0006912 (Impuesto a la Renta del ejercicio 2002)

1. Ingresos no registrados por venta de vehículos

Que se aprecia del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912, de fojas 1526 a 1530, que la Administración reparó ingresos que no han sido registrados contablemente por S/.262,216.00, provenientes de la transferencia de unidades de transporte por parte de la recurrente a terceros, ocurrida en la fecha de suscripción de los contratos de compraventa, la que se ha materializado con las tarjetas de propiedad exhibidas por la recurrente, amparándose en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157669 de foja 1356, notificado el 3 de noviembre de 2004, la Administración solicitó a la recurrente proporcionar el detalle de las bajas de los activos fijos, sea por enajenación u otro motivo, requiriendo la presentación de los comprobantes de pago, tasación, cancelación, así como los asientos de diario respectivos.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° 3611-00157669 de foja 1351, notificado el 3 de diciembre de 2004, la Administración dejó constancia que la recurrente en respuesta exhibió las facturas por la venta de vehículos totalmente depreciados a favor de la empresa Mantenimiento y Transportes (Facturas N° 001-0041311 y 001-41721 por el vehículo de Placa de Rodaje N° Facturas N° 001-0041315 y 001-41723 por el vehículo de Placa de Rodaje N° y Facturas N° 001-0041313 y 001-41722 por el vehículo de Placa de Rodaje N°), así como copias de las tarjetas de propiedad y actas de transferencias de las mencionadas unidades y del vehículo con Placa de Rodaje N°

Que en el citado resultado de requerimiento, la Administración agregó que de la evaluación y verificación de los documentos exhibidos por la recurrente verificó que la transferencia y entrega de los vehículos fue efectuada en el mes en que se suscribieron los contratos (setiembre y diciembre de 2002), no obstante, la recurrente reconoció ingresos sólo por el importe de las cuotas vencidas en el ejercicio 2002, no reconociéndose la totalidad de los ingresos por dichas ventas en la oportunidad de su devengo conforme con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, concluyendo que debió reconocerse un ingreso total por la transferencia de dichos vehículos por S/.276,047.00, por lo que procedió a deducir el monto de las cuotas facturadas en el ejercicio gravable fiscalizado, determinando un saldo por ingreso no registrado ascendente a S/.262,216.00.

Que al respecto, cabe indicar que el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el artículo 58° de la misma ley, disponía que los beneficios provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrían imputarse a los ejercicios comerciales en los que fueran exigibles las cuotas convenidas para el pago.

Que el artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, aplicable al caso, establecía que en el caso de enajenación de bienes a plazos, se entendería por beneficio la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable y los gastos directamente imputables a la enajenación, y que los beneficios podrían imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago, precisando que el diferimiento de tales beneficios sería posible siempre que las cuotas convenidas para el pago sean exigible en un plazo mayor a 12 meses calendario, computado a partir de la fecha de la enajenación.

 6 



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que de los artículos citados se tiene que para el caso de aquellos contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría, como sucede con la recurrente², los ingresos deben ser imputados en el ejercicio en el que se devenguen, de conformidad con lo expuesto por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el principio del devengado, sin embargo, tratándose de la enajenación de bienes a plazo, el artículo 58° de la misma ley establece una excepción, posibilitando que los ingresos, producto de dichas transacciones, que cumplan con los requisitos de dicho artículo sean imputados a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago, esto es, a un ejercicio distinto a aquel en que se devengó, lo que se conoce como diferimiento de ingresos.

Que de los actuados durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que la Administración reparó ingresos omitidos por S/.262,216.00 por la venta de vehículos, al considerar que de las actas de transferencia y tarjetas de propiedad presentadas, la transferencia de propiedad de tales bienes se produjo en el ejercicio 2002, por lo que el valor de estos devengó como ingreso para la recurrente en el mencionado ejercicio.

Que al respecto, a fojas 1317 a 1331, obran las Actas de Transferencia de los vehículos con Placa N° [redacted] y sus respectivas tarjetas de propiedad, que acreditan la transferencia de la propiedad de los mencionados vehículos el 16 de setiembre y 23 de diciembre de 2002, por parte de la recurrente a favor de la empresa [redacted] acordándose que el precio pactado por dichos vehículos se cancelaría en 36 cuotas mensuales, tal como a continuación se indica:

Placa de Rodaje	Foja	Precio Pactado (US\$)	N° Cuotas	Importe de Cuota (US\$)	Vencimiento Primera Cuota
	Vuelta foja 1331	15,000.00	36	416.67	04/10/2002
	Vuelta foja 1326	25,000.00	36	694.45	04/10/2002
	Vuelta foja 1323	7,000.00	36	194.45	04/10/2002
	Vuelta foja 1319	30,680.00	36	852.22	15/01/2003

Que en atención a las mencionadas actas, la recurrente emitió durante el ejercicio 2002 las Facturas N° 001-0041311, 001-0041721 y 001-0042163, de fojas 1314 a 1316, por las cuotas correspondiente al vehículo con Placa N° [redacted] por el importe total de US\$ 416.67 (incluido un Impuesto General a las Ventas de US\$ 63.56), las Facturas N° 001-0041315, 001-0041723 y 001-0042165, a fojas 1311 a 1313, por las cuotas del vehículo de Placa de Rodaje N° [redacted] por el importe total de US\$ 694.45 (incluido un Impuesto General a las Ventas de US\$ 105.93) y las Facturas N° 001-0041313, 001-0041722 y 001-0042164, de fojas 1308 a 1310, que conforme con el contrato de transferencia del vehículo de Placa de Rodaje N° [redacted], se emitieron por el importe total de US\$ 194.45 (incluido un Impuesto General a las Ventas de US\$ 29.66).

Que del Mayor Analítico por Cuentas de los meses de octubre a diciembre de 2002, de fojas 1302, 1304 y 1305, se aprecia que la recurrente reconoció como ingreso por enajenación de inmuebles, maquinarias y equipos las cuotas contenidas en los referidos comprobantes correspondientes a las cuotas del ejercicio 2002, excluyendo el monto correspondiente al Impuesto General a las Ventas.

Que de lo expuesto, se puede apreciar que la transferencia de los vehículos con Placa N° [redacted] se produjo en el ejercicio 2002, no obstante, toda vez que se pactó que el precio sería cancelado a través de 36 cuotas mensuales, resultaba válido que los beneficios provenientes de la enajenación de los vehículos se imputaran a los ejercicios comerciales en los que se hicieran exigibles las cuotas convenidas para el pago, tal como lo hizo la recurrente al reconocer en el ejercicio 2002 únicamente las cuotas que vencían en dicho ejercicio, las que representaban las tres primeras

² De conformidad con la información consignada en su Comprobante de Información Registrada de foja 2387, la recurrente se encontraba afecta al Impuesto a la Renta de tercera categoría en el ejercicio 2002.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

cuotas de la venta a plazos de los vehículos con Placa N° , dado que las operaciones de venta materia de análisis cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, al haberse pactado que el precio acordado sería pagado en un plazo mayor a un año.

Que consecuentemente, correspondía que se aplicara la excepción prevista en el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los ingresos devengados por las ventas celebradas, correspondiendo levantar el reparo por ingresos no registrados en la venta de vehículos.

Que la Administración sostiene que al tratarse del diferimiento de ingresos una excepción prevista en el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de las actas de transferencia extendidas por el Notario, dado que al constituir éstas contratos de fecha cierta solo evidencian un acuerdo de voluntades y no que se hubiera efectuado una venta a plazos, invocando la Resolución N° 04832-3-2005, sin embargo, tal como se señaló en los considerandos precedentes en el contenido de los mencionados contratos se pactó que el precio se cancelaría en cuotas que excedían de un año, por lo que resultaba válido que los ingresos se difirieran a los ejercicios en los que las cuotas resultaran exigibles; no siendo aplicable la resolución citada por la Administración, dado que la misma se relaciona con un reparo por no acreditar la fehaciencia de los gastos por servicios de asesoría, señalándose que en efecto dicho gasto no podía ser sustentado únicamente con la presentación del contrato en que se señale la obligación de prestar dicho servicio, en tanto que en el caso de autos, la recurrente acreditó con las mencionadas actas que convino la compraventa de los vehículos a plazos, no habiendo la Administración cuestionado la validez de dicho pacto ni la fehaciencia de la operación.

Que carece de sustento lo señalado por la Administración respecto a que la inscripción en Registros Públicos de la transferencia de los mencionados vehículos no acredita que su venta se haya realizado a un plazo mayor a 1 año, toda vez que conforme se indicó en los considerandos precedentes en el Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669 se dejó constancia que la recurrente adicionalmente había presentado las actas de transferencia de los vehículos, en las cuales se aprecia el pacto del pago del precio en 36 cuotas mensuales.

Que tal como señala la Administración de acuerdo con lo dispuesto en el Código Civil la transferencia de los mencionados vehículos ocurrió en el ejercicio 2002, lo que no es discutido por la recurrente, no obstante, ello no implica que el ingreso devengado deba reconocerse en dicho ejercicio, si como en el presente caso, el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé una excepción, al permitir -en el caso de haberse fijado que el precio sea exigible en un plazo mayor a 1 año- el diferimiento de dicho ingreso a los ejercicios en los cuales las mencionadas cuotas resulten exigibles.

Que respecto a lo señalado por la Administración en cuanto a que la recurrente debió presentar durante el procedimiento de fiscalización la totalidad de las facturas por la cuotas pactadas en los contratos, y que solo presentó en aquél las referidas a las tres primeras cuotas y luego, con la reclamación las demás facturas, cabe señalar que en efecto la recurrente presentó las facturas correspondientes a las cuotas que vencieron a partir del ejercicio 2003 hasta enero de 2005 de fojas 1836 a 1943, con la reclamación, sin embargo, ello no enerva lo expuesto, dado que conforme se indicó con las mencionadas actas de transferencia presentadas durante la fiscalización se acreditó el diferimiento de los ingresos.

Que en cuanto a lo sostenido por la Administración respecto a que la recurrente no presentó liquidaciones de cobranza, movimientos del Libro Caja y Bancos ni los libros contables de los ejercicios siguientes al 2002, de los que se aprecie que percibió ingresos de acuerdo con lo pactado, por lo que debe reconocerse en el ejercicio 2002 el total de los ingresos por la venta de los vehículos, cabe señalar que tal como se indicó anteriormente los ingresos por renta de tercera categoría se reconocen por el principio del devengado, resultando por ello irrelevante que la recurrente demuestre que haya "percibido" el monto de

³ Debe observarse que la primera cuota correspondiente a la venta del vehículo con Placa N° YI-3086 vencia en el ejercicio 2003.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

las demás cuotas en los siguientes ejercicios, siendo suficiente, conforme con el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, que se haya pactado que el precio sea exigible en un plazo mayor a 1 año, computado a partir de la fecha de la enajenación, tal como lo acreditó la recurrente.

2. Gastos de capacitación de personal no aceptados

Que según se aprecia del Punto 4 del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912, de fojas 1688 y 1689 a 1722, la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta 63307 – Capacitación al personal por el importe de S/.3,252.00, al considerarlos gastos incurridos en terceros no vinculados a la empresa.

Que se observa que mediante los literales a) y b) del Punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1354 y 1355, la Administración solicitó a la recurrente que proporcione la relación del personal que laboró durante el ejercicio 2002 y sustente fehacientemente por escrito la causalidad de los gastos incurridos registrados en la Cuenta 63307 – Capacitación al personal por el monto de S/.11,018.31; siendo que en respuesta a aquél, la recurrente proporcionó la relación de "Capacitación al personal año 2002" de fojas 1290 y 1291, por el importe de S/.11,018.31, en el que se indicó el beneficiario, el número del comprobante de pago y forma de pago; conjuntamente con las copias de los comprobantes de pago que los sustentan, de fojas 1259 a 1289.

Que la Administración en el literal b) del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669, de fojas 1345 y 1346, dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente, indicando que de la verificación de la información exhibida observó la existencia de beneficiarios que no forman parte del personal de la empresa, manteniendo como gastos asumidos en favor de terceros por el importe de S/.3,251.72 (

), así como la compra del Libro "El poder de la mente", los cuales no guardan relación de causalidad con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que en el escrito presentado en la etapa de reclamación de fecha 4 de mayo de 2006, de foja 2038, la recurrente señaló que los gastos eran necesarios toda vez que la actividad desarrollada es compleja y se tiene por política capacitar a todas las personas que prestan servicios, se encuentren en planillas o en la de terceros permanentes.

Que en el caso de autos la controversia consiste en dilucidar si los gastos de capacitación incurridos en favor de personal de terceros cumplen con el principio de causalidad.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha dejado establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que respecto del criterio de razonabilidad, cabe señalar que según lo establecido en las Resoluciones N° 09484-4-2007, 11211-1-2009, 18695-10-2011 y 07070-4-2013, tratándose de gastos educativos, éstos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor.

Que conforme se aprecia de las planillas de pago, de fojas 1135 a 1138, relación de empleados de fojas 1162 y 1163, copias de los comprobantes de pago que sustentan los servicios de capacitación que obran en el expediente de fojas 1261, 1263, 1265, 1268, 1269, 1270, 1272, 1273, 1275, 1276, 1279, 1282, 1288 y 1289, y certificados de participación, de fojas 1260, 1262, 1267 y 1287, presentados por la recurrente, los beneficiarios de los servicios educativos no son trabajadores de la recurrente sino de terceros.





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que conforme se ha señalado precedentemente, para sustentar dichos gastos en forma fehaciente y razonable, además de contar con los elementos probatorios antes descritos, es necesario demostrar la vinculación de éstos con el giro del negocio, así como cualquier otro documento que corrobore la necesidad de asumir dicho gasto, verificándose en el presente caso, que la recurrente ha asumido gastos de capacitación de terceros, respecto de los cuales se ha limitado a afirmar lo señalado precedentemente sin adjuntar documento adicional alguno que acredite la relación de causalidad, por lo que al no haberse acreditado la vinculación del gasto observado con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de su fuente, tal como lo establece en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que es del caso señalar en cuanto al gasto por la compra del Libro "El poder de la mente", de foja 1278, que no obra en autos, documento alguno que sustente su causalidad, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en su escrito de apelación, en el sentido que su actividad es de alto riesgo y los beneficiarios trabajan en la producción o en el mantenimiento de cilindros y cisternas, requiriéndose de personal altamente calificado, cabe señalar que de los documentos que obran en autos se aprecia que los servicios educativos impartidos corresponden a comercio internacional, curso de computación, base de datos, liderazgo y trabajo de equipo, técnicas de registro y ventas, capacitación en el CCFIM, dirección de empresas familiares, guía de respuesta a emergencias y curso la excelencia del mantenimiento, por los cuales no se aprecia que haya sustentado la vinculación con la actividad de la recurrente, no habiendo sustentado que se encontrara obligada a asumirlos, por lo que tal argumento no resulta atendible.

Que finalmente cabe señalar que no resulta aplicable al presente caso, la Resolución N° 01775-2-2003, invocada por la recurrente, toda vez que en ella se discutía la causalidad de los gastos incurridos en favor de los trabajadores de la propia empresa y no de terceros.

3. Gastos que no cumplen el principio de causalidad

Que según se aprecia del Punto 5 del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912, de fojas 1684 a 1688, la Administración reparó distintos cargos efectuados por la recurrente en las Cuentas 62 – Cargas de Personal (S/.89,248.00), 63 – Servicios prestados por terceros (S/.504,568.00), 65 – Cargas diversas de gestión (S/.44,228.00) y varios (S/.91,548.00) que no sustentan la causalidad en la generación de rentas y/o el mantenimiento de la fuente, por un total de S/.729,592.00.

Que según el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la Resolución N° 6769-5-2003 se ha establecido que los gastos deducibles del Impuesto a la Renta son los que respetan el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que sin embargo debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible en tanto que para otra no.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01923-4-2004, 04245-1-2005 y 00325-1-2005, para sustentar el gasto en forma fehaciente y razonable, no es suficiente contar con los comprobantes de pago por adquisiciones y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, estas operaciones se han realizado.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 434-3-2010 y 6011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 120-5-2002, 3708-1-2004 y 05276-5-2006, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 10447-1-2011 y 03055-3-2012, para que los gastos de combustible vinculados con determinados vehículos sean deducibles y otorguen derecho al crédito fiscal, el contribuyente debe acreditar la necesidad del uso de tales bienes en el desarrollo de sus actividades y que el combustible adquirido haya sido destinado a tales unidades.

Que cabe indicar, que tanto la recurrente como la Administración concuerdan que las cuentas observadas afectaron los resultados del ejercicio, correspondiendo analizar cada uno de los gastos observados por la Administración:

a) Cuenta 62 – Carga de Personal (S/.89,248.00)

Que a través del literal b) del punto 3 del Requerimiento N° 3611-157680, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1207 y 1208, la Administración solicitó se sustentase fehacientemente la causalidad del gasto reconocido en las Cuentas 62508 – Alimentos Empleados por S/.40,891.69 y Cuenta 62509 – Alimentos Obreros por S/.49,243.07, así como un control de consumo y detalle de personal beneficiado.

Que mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de foja 1164, la recurrente señaló que los gastos por alimentación son registrados con comprobantes de pago y que la mayoría corresponde a combustible, los cuales son prueba de atención a clientes, detallando las personas que desarrollaron tal función y adjuntó un detalle de los comprobantes.

Que según se advierte del literal b) del punto 3 del resultado del Requerimiento N° 3611-157680, de foja 1180, la Administración dejó constancia que la recurrente sólo presentó listados de comprobantes de pago por los gastos registrados en las Cuentas 62508 – Alimentos Empleados por S/.40,891.69 y 62509 – Alimentos Obreros por S/.48,356.31, reparando el importe total de S/.89,248.00, que no incluye el gasto por el servicio de alimentación prestado por la empresa, incurrido en beneficio de los trabajadores de la recurrente por la suma de S/.886.76.

Que de la revisión del detalle de la Cuenta 62508 – Alimentos Empleados, de fojas 1108 a 1123, se aprecia que contiene una relación de documentos y comprobantes de pago por los importes de S/.18,810.69 y S/.22,081.00, que según indica la recurrente corresponderían a alimentación de personal y refrigerios por atención de clientes, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que de la revisión del detalle de la Cuenta 62509 – Alimentos Obreros, de fojas 1124 a 1134, se observa que contiene una relación de documentos y comprobantes de pago emitidos por los importes de S/.39,639.67 y S/.9,603.40, que según indica la recurrente corresponderían a alimentación de personal y refrigerios por viajes de reparto, respectivamente, asimismo presentó copia de los comprobantes de pago emitidos por la empresa , de fojas 750 a 870, como comprobantes emitidos por consumo de refrigerio del personal; y relación de almuerzo para el personal, de fojas 752, 754, 758, 760, 762, 764, 766 y 768, donde se detalla el nombre de los comensales de planilla y de terceros, observando la Administración los consumos de estos últimos, debiéndose señalar que los referidos documentos por sí solos, únicamente hacen referencia a comprobantes y documentos que no permiten corroborar que exista una obligación por parte de la recurrente de asumir la alimentación de terceras personas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente reitera en el recurso de apelación que los mencionados gastos fueron efectuados para brindar alimentos a terceros, y que ha proporcionado los nombres de los beneficiarios, lo que se encuentra reflejado en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, cabe señalar que la Administración aceptó la deducción de los trabajadores de la recurrente incluidos en la referida lista, no así de los de terceros toda vez que no demostró que se encontraba obligada a asumir dicha alimentación ni sustentó su vinculación con la actividad gravada.

Que finalmente cabe indicar que las Resoluciones N° 01775-2-2003 y 2164-1-2003, invocadas por la recurrente, no resultan aplicables, toda vez que en ellas se discutía la causalidad de los gastos incurridos en favor de los trabajadores de la propia empresa y no de terceras personas.

b) Cuenta 63 – Servicios prestados por terceros (S/.504,568.00)

b.1 Honorarios de auditores (S/.9,000.00)

Que se observa que en el literal c) del punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de noviembre de 2004, de foja 1354, la Administración solicitó sustentar fehacientemente a través de registros contables, comprobantes de pago, documentos comerciales y cualquier otra documentación, la causalidad de los gastos registrados en la Cuenta 63201 – Honorarios auditores por S/.12,781.80.

Que conforme se dejó constancia en el literal c) del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669, de fojas 1340 a 1345, la documentación presentada por la recurrente no sustentó la causalidad de los servicios de auditoría en la empresa, amparados en los recibos por honorarios emitidos por I por el importe de S/.9,000.00.

Que de la documentación que obra en el expediente, se aprecia que durante la etapa de fiscalización, la recurrente presentó las copias de los Recibos por Honorarios N° 001-130, 001-131, 001-132, 001-133, 001-137, 001-138, 001-142, 001-143, 001-144, 001-145, 001-146, 001-147, 001-155, 001-156, 001-160, 001-161, 001-164 y 001-165, de fojas 1239 a 1257, por el importe de S/.500.00, girados por servicios y labores de auditoría en la empresa, realizados entre el 8 de agosto de 2002 al 31 de diciembre de 2002, por servicios semanales, sin embargo, dichos documentos por sí solos no acreditan la prestación efectiva del servicio, conforme con las normas y jurisprudencia antes citadas, no habiendo presentado la recurrente documentación que acredite la efectiva realización de los servicios observados cargados como gasto que fueran materia de reparo, no obstante haber sido requerida para ello, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

b.2 Servicios prestados por

(S/.31,067.37)

Que mediante el Anexo 5 del Requerimiento N° 3611-157680, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1195 a 1202, la Administración a partir del Registro de Compras presentado por la recurrente solicitó el sustento documentario y por escrito de los servicios prestados por por





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

S/.525,375.32, siendo que mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de foja 1158, la recurrente señaló que los servicios prestados por corresponden a los conceptos de: (i) mantenimiento y control de planta, mantenimiento y servicio preventivo en la planta de gas carbónico y de oxígeno (para evitar que la planta tenga que parar y dejar de atender a los clientes); (ii) forrado de tanque y mantenimiento de tanque de gas carbónico y oxígeno (para evitar que el gas carbónico esté expuesto al medio ambiente, disminuyendo también la merma del producto); (iii) control, supervisión y limpieza de planta industrial y oficina (para mantener limpio el lugar y evitar accidentes); y (iv) servicio de control y monitoreo de la calidad y de cilindros de gas carbónico y oxígeno (envases en donde se comercializa que requieren cierta presión a fin de evitar accidentes).

Que conforme se dejó constancia en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, de fojas 1173 y 1174, la recurrente sustentó parcialmente el monto observado, manteniéndose el reparo de los comprobantes detallados en el citado Anexo por el monto de S/.31,067.37, relacionado con los comprobantes de pago emitidos en los meses de enero, marzo y octubre por concepto de mantenimiento de planta, servicio de control y monitoreo, control, supervisión y limpieza, forrado de tanque y mantenimiento de tanques, así como mantenimiento y servicio de

Que al respecto, la recurrente indicó de forma general que los servicios contenidos en los comprobantes de pago observados se utilizaron en las operaciones de la empresa, sin presentar documentación alguna de la efectiva prestación de aquéllos, como informes entregados por los proveedores de los diversos servicios recibidos, que evidencien la prestación de aquéllos, así como que se efectuaron sobre bienes generadores de renta gravada; ni presentó sustento sobre la necesidad de asumir el gasto por servicios brindados a la empresa por lo que a tenor de las normas y jurisprudencia antes citada, procede confirmar el reparo en este extremo.

b.3 Servicios prestados por (S/.125,830.70)

Que se observa que mediante el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 3611-00157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 963 a 971, la Administración solicitó a la recurrente sustentar fehacientemente y por escrito la necesidad de los servicios prestados por la empresa contenidos en los comprobantes de pago señalados en el citado Anexo por S/.244,140.36; siendo que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de fojas 878 a 879, en el que señaló que los servicios contratados a corresponden a servicios de reparación de compresoras, mantenimiento, descongelamiento de condensadores, instalación y revisión de maquinarias, sucesión de gases de producción, montaje de ejes y rodajes de ventiladores; control de las facturas y supervisión de las ventas y cobranzas de acuerdo con cumplimientos estimados; control administrativo del personal, servicio y trámite de visitas a clientes; desmontaje, instalaciones y pruebas; y abastecimiento del refrigerio.

Que se aprecia del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, de fojas 928 a 943, que la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente el monto observado, manteniéndose el reparo por el monto de S/.125,830.70 respecto de los comprobantes detallados en el citado Anexo, por no sustentar la causalidad del gasto ni el servicio recibido, por cuanto en el curso de la fiscalización sólo presentó copia de los comprobantes de pago emitidos por la empresa

de fojas 750 a 870, y adjuntó listados con los datos de identidad y cargo (jefe de distribución, cortador, ayudante y operarios) del personal que habría sido destacado para la prestación de los servicios; no siendo ello suficiente para acreditar la fehaciencia y necesidad del referido servicio, por cuanto no ha aportado documentación adicional que acredite su afirmación, por lo que de conformidad con las normas y jurisprudencia antes citadas, procede confirmar el reparo en este extremo.

b.4 Servicios de terceros sustentados con recibos por honorarios (S/.325,442.43)

Que se observa que mediante el Anexo N° 5 al Requerimiento N° 3611-00157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 946 a 949, la Administración solicitó a la recurrente sustentar de manera





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

fehaciente y por escrito, entre otros, con comprobantes de pago, correspondencia, informes, reportes y alcances de los servicios contratados y la necesidad de la contratación de los servicios de

por los recibos por honorarios girados por estos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito del 9 de diciembre de 2004, de fojas 874 y 875, indicando que los trabajos realizados por el señor . constituyeron en actividades adicionales a su cargo de gerente, como capacitar en el conocimiento del ISO 9000, labores de mantenimiento de planta, revisión de las políticas de precios y de créditos, elaboración de la memoria anual, trabajos orientados a conseguir la certificación de buenas prácticas manufactureras, entre otras.

Que en cuanto a los trabajos realizados por el ingeniero , señala que es el fundador y creador de la empresa y que sus conocimientos le permiten detectar deficiencias, y si bien por su edad no se encuentra en planillas, se le ha encomendado dirigir los asuntos técnicos de las plantas en general.

Que respecto de los honorarios cobrados por . refiere que son por trabajos que realiza fuera de las funciones asignadas a su cargo y que los servicios prestados por el señor Isaías Pardavé corresponden a la elaboración del balance anual y sus servicios como contador y por informes excepcionales realizados sobre la situación de la empresa al 31 de marzo y 30 de setiembre de 2002.

Que según dejó constancia la Administración en el Anexo N° 5 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 902 a 913, la recurrente no sustentó la deducibilidad del gasto, por lo que mantuvo el reparo por el importe de S/.325,442.43, luego de deducir los montos adicionados por la recurrente por los importes de S/.538.38 y S/.906.45, correspondientes a los servicios considerados en los Recibos por Honorarios N° 001-168 y 001-178, emitidos por

En este sentido, detalla los motivos del reparo:

Prestador del servicio	Importe S/.	Motivo
	42,500.00	Los servicios observados se encuentran dentro de sus funciones de Gerente General, según manual de funciones.
	212,908.00	Por servicio de dirección de operaciones y solución técnica de las plantas no se sustentó el servicio recibido.
	59,196.84	No se sustentó el servicio recibido.
	2,800.00	No se sustentó el servicio recibido.
	3,000.00	No se sustentó el servicio recibido como relacionista pública.
	6,529.48	La elaboración del balance y labores adicionales de medio año constituyen una actividad inherente a su cargo y en el caso de las labores de inventario no fue sustentado el servicio.

Que de las copias de los Recibos por Honorarios N° 001-138, 001-139, 001-141 y 001-143 a 001-145, de fojas 546 a 549, 551 y 552, emitidos por el total de S/.42,500.00, se puede apreciar que el mencionado gerente general, habría obtenido una retribución proveniente de los servicios de "planeamiento y ejecución de trabajos orientados a conseguir el certificado de buenas prácticas de manufactura en Digemid", "labores de evaluación y calificación del personal de acuerdo a sus funciones", "revisión y adecuación de las Normas USP 25 aplicadas para la certificación de INASSA", "labores de supervisión de la revisión del sistema de cómputo" y "evaluación de la aplicación del nuevo sistema de cómputo para Tecnogas".



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que la recurrente, respecto de los mencionados servicios presentó un escrito de fojas 544 y 545, en el cual señaló que en mayo y junio se efectuó un Plan de trabajo para obtener la certificación de Buenas Prácticas; en agosto se revisó el perfil de los puestos del personal de mantenimiento; en octubre la adecuación de la producción de oxígeno de acuerdo a las Normas USP25 para obtener la certificación de en noviembre la supervisión de la revisión del sistema de cómputo; y en diciembre el estudio del sistema Keysoft para el soporte adecuado y se revisó el sistema de redes.

Que a fojas 11 y 12, se advierte del Manual de Funciones del Gerente General – , de fojas 11 y 12, que éste se encarga de dos procesos: (i) Planear Estrategias, la cual comprende, entre otras, planificar nuevas estrategias de acuerdo a requisitos de cliente, normas legales y reglamento para la mejora de la empresa, planificar las políticas, y los recursos de acuerdo con las necesidades, elaborar y revisar periódicamente la adecuación de la política de calidad, asegurarse de promover la toma de conciencia de los requisitos del cliente y que se establezcan procesos de comunicación en toda la organización, asegurarse que los requisitos del cliente se determinen y se cumplan, establecer estrategias para incrementar la rentabilidad, evaluar los resultados de la gestión de los procesos, evaluar oportunidades de negocio, adecuar la política de acuerdo con los cambios del mercado y de la organización; y (ii) Revisión por la dirección y mejoramiento continuo, la cual comprende entre otros, planificar las reuniones a efectuarse y acciones de mejora a realizar, evaluar los resultados de la satisfacción del cliente y revisar el desempeño de los procesos y conformidad del producto.

Que de acuerdo con el mencionado manual, desarrollaba sus actividades gerenciales a través de la planificación del uso de sus recursos, incremento de la rentabilidad, evaluación del resultado de estos procesos y mediante la revisión del desempeño de los procesos y conformidad del producto, que por consiguiente las labores de ejecución de trabajos para certificación de buenas prácticas, evaluación de personal, adecuación de Normas USP 25 para certificación, supervisión y evaluación de la aplicación de su sistema de cómputo no se encontraban dentro de las mencionadas actividades que le habían sido asignadas, resultando algunas de ellas de carácter operativo, inclusive.

Que sin embargo, los mencionados recibos por honorarios y el escrito de fojas 544 y 545 en el cual la recurrente señala que se ejecutaron diversos servicios, no constituyen elementos probatorios suficientes, no habiendo la recurrente presentado documentación alguna, tales como contratos, informes de la prestación o evaluación de tales servicios o documentación relacionada a la prestación de los servicios, por lo que al no haber acreditado el cumplimiento de la causalidad, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada de dicho extremo.

Que en relación con los servicios prestados por obra en autos, copia de los Recibos por Honorarios N° 001-509 a 001-513 y 001-515, 001-516, 001-518 a 001-533, de fojas 521 a 543, emitidos entre los meses de marzo a diciembre de 2002, por concepto de dirección de operación y solución técnica de la planta de CO₂ correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2002, así como copia de actas de Directorio y accionistas, de fojas 518 y 519, en la que se aprecia que según acta de directorio de fecha 17 de setiembre de 2002 se acordó compensar las actividades realizadas por por los servicios de proyección, dirección y montaje de la Planta de CO₂ que venía prestando, así como las que seguía dando por soluciones técnica a la producción de la planta, estableciéndose que cobre honorarios quincenalmente ajustados a la eficiencia de la producción con un mínimo de US\$2,750.00 quincenal.

Que al respecto, como se puede apreciar el mencionado prestador emitió recibos por honorarios por las actividades de dirección de operación y solución técnica que habría realizado a favor de la recurrente en la planta de CO₂ de enero a diciembre de 2002, sin embargo, la recurrente no ha presentado documentación sustentatoria de la prestación fehaciente de dicho servicio en los mencionados períodos, advirtiéndose que la mencionada acta de directorio no señala desde cuándo habría realizado dichas actividades el mencionado prestador, agregando que el mencionado documento no acreditaría que dicho



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

servicio hubiera sido realizado por _____ lo que pudo haber sido acreditado mediante informes elaborados por este, por lo que al no haberse sustentado la causalidad del mencionado servicio observado, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a los honorarios de _____, se advierte que la Administración reparó los Recibos por Honorarios Profesionales 001 N° 01191, 01206 y 01228 de fojas 498, 500 y 502, emitidos el 1 de abril, 15 de julio y 16 de diciembre de 2002 con las glosas "por la elaboración de Balance General para la SUNAT y revisión del Directorio"; "Por las labores adicionales de medio año en contabilidad correspondiente al mes de julio de 2002" y "Por labores de Inventarios anuales correspondiente al mes de diciembre de 2002", respectivamente, emitidos por un monto total de S/6,529.48, señalando que las labores de elaboración del balance y adicionales de medio año constituían labores propias de su cargo de contador y las relacionadas al inventario no se encontraban sustentadas.

Que de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización se aprecia que _____ realizó para la recurrente durante el ejercicio 2002 las actividades de "Contador General", percibiendo honorarios por dicha actividad, conforme con los reportes presentados por la recurrente a fojas 167, 170, 174, 177, 179, 181, 183, 185, 187, 190, 192 y 194, por lo que las labores relacionadas con la elaboración del Balance General y aquellas "adicionales" en contabilidad por las cuales se habrían emitieron los Recibos por Honorarios Profesionales 001 N° 01191 y 01206, y cuya fehaciencia se pretende sustentar con los Memorandum N° 07-CG-2002, 10-CG-2002 y 28-CG-2002⁴, de fojas 497, 499 y 501, formaban parte de las actividades propias de su cargo, y en el caso del Recibo por Honorario 001 N° 01228, la recurrente no ha acreditado documentariamente que dicha persona hubiera realizado las labores de inventarios anuales por los que se emitió dicho comprobante, por lo que corresponde mantener dicho reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que respecto de los servicios de _____, cabe señalar que la recurrente no ha proporcionado elementos que permitan establecer la efectiva realización de tales servicios, así como la causalidad del gasto, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

b.5 Combustibles y lubricantes (S/.13,228.00)

Que se observa que mediante el Anexo N° 3 al Requerimiento N° 3611-00157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 959 a 962, la Administración solicitó a la recurrente sustentar el gasto por combustible adquirido al señor _____ ascendente a S/.128,061.40, con documentos comerciales, reportes de consumo, identificación de los vehículos abastecidos, sistema de asignación de vales, sistemas de control de vales, entre otros.

Que la recurrente presentó el escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de fojas 874 a 880, en el que indicó que el Gerente General determina la asignación del uso del combustible, y estableció como único proveedor a la empresa del señor _____ cuyo negocio es el expendio de combustibles; y dispuso que el almacenero cumpla sus directivas y lleve el control, entregue los vales de atención de combustible a través de un cuaderno de control en el que se anote la asignación, el nombre de la persona, gestión a realizar, número de vale y monto.

Que presentó los comprobantes de pago emitidos por el señor _____, de fojas 719 a 748, así como el control de combustible de enero a diciembre de 2002, de fojas 641 a 718.

⁴ A través de los mencionados memorandos, el referido contador remite al gerente general de la recurrente los estados financieros de la empresa elaborados por aquel.

 16 



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que conforme consta en el Anexo N° 3 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, de fojas 923 a 927, la Administración en función de la evaluación de la documentación antes descrita, modificó la observación respecto de las adquisiciones de combustible al señor al importe de S/.50,866.07, y respecto a dicho monto consideró como sustentado el importe de S/.37,638.40, manteniendo el reparo por la parte de los consumos correspondientes a vehículos particulares, ascendente a S/.13,227.66, respecto de la cual la recurrente no sustentó fehacientemente la causalidad del gasto.

Que al respecto no se aprecia que la recurrente haya sustentado la observación por el consumo de combustible en vehículos que no eran de su propiedad, ni indicó su destino, limitándose a afirmar que los gastos de combustible observados estuvieron destinados a las operaciones generadoras de renta, sin proporcionar documentación que sustente su afirmación, por lo que no procede la deducción del referido gasto, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

c) Cuenta 65 – Cargas diversas de gestión (S/.44,228.00)

c.1 Gastos de transporte de personal (S/.1,599.00)

Que a través del literal c) del punto 3 del Requerimiento N° 3611-00157680, notificado el 3 de diciembre de 2004, de foja 1207, la Administración solicitó a la recurrente sustentar mediante escrito, la vinculación con la generación de renta gravada del gasto registrado en la Cuenta 63005, por concepto de transporte del personal, por el importe de S/.5,750.53, efectuado en los meses de marzo (S/.1,131.94), abril (S/.1,266.86), mayo (S/.2,239.17) y diciembre (S/.1,112.56), correspondiente a distintos proveedores, tales como , ya observado en el Requerimiento N° 3611-00157683,

Que en respuesta, la recurrente mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de foja 1164, señaló que el gasto por combustible en su mayoría es para visitar a los clientes, labor realizada por los señores

Que según se advierte del literal c) del punto 3 del resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, de foja 1180, la Administración indicó que la recurrente sólo se limitó a proporcionar los comprobantes de pago por concepto de gasolina y petróleo, sin que hubiera determinado los beneficiarios de estos bienes, ni sustentado la razonabilidad, proporcionalidad y causalidad del gasto, por lo que procedió a reparar el importe de S/.1,598.92; e indicó que la diferencia de S/.4,151.61 (S/.5,750.53 - S/.1,598.92) no correspondía sea reparada debido a que se encontraba acotada mediante el Anexo N° 3 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, de fojas 923 a 927, analizada en el literal b.5 del acápite de la presente resolución, referido a los gastos observados de la Cuenta 63 (proveedor).

Que en el caso de autos, no se aprecia que la recurrente hubiese proporcionado durante la fiscalización la documentación que sustente el destinatario del gasto por los proveedores observados de manera específica, así como la vinculación del gasto generado por el consumo del combustible adquirido para la obtención de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada, a pesar que fue requerida expresamente por la Administración; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

c.2 Seguros de vida y seguros de asistencia médica (S/.14,928.00)

Que se observa que en el literal d) del Punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de noviembre de 2004, de foja 1354, la Administración señaló que en los registros contables de la recurrente se aprecia gastos por seguros anotados en la subcuenta 65107 – Seguro de



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Vida por S/.4,486.46 y subcuenta 65109 – Seguro de Asistencia Médica por S/.10,441.18, por lo que le que solicitó a esta que exhibiera las pólizas de los respectivos seguros y la lista de beneficiarios de los mismos, así como que sustentara fehacientemente y por escrito la causalidad de tales gastos, a través de los registros contables, comprobantes de pago, documentos comerciales y documentación pertinente.

Que en el literal d.3) del Punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1341 y 1342, la Administración dejó constancia que la subcuenta 65107 – Seguro de Vida comprende gastos correspondientes a: i) Póliza 8801-00184497 (Rubro: Vida Ley Empleados – Rímac Internacional Seguros) de las Facturas N° 502-117954 y 502-217278, por un total de S/.966.00, respecto del cual no se ha presentado la relación de beneficiarios, ii) Póliza 560679/000 (Rubro: Póliza Vida Accidental – Wiese Aetna Seguros Vida) a favor de _____, presidente del Directorio de la recurrente, por la Factura N° 001-228214 por S/.1,682.94, respecto del cual considera se trata de una liberalidad, al asumir un gasto personal y iii) Póliza MVNI-739 (El Pacífico Peruano Suiza) de las Facturas N° 010-265887 y 010-281939 por un total de S/.1,837.52, respecto del cual señala que no exhibió la mencionada póliza ni determinó el beneficiario del gasto; no encontrándose por ello acreditada su causalidad, más aun cuando las pólizas mencionadas no han sido contratadas en su generalidad al personal de la recurrente.

Que por su parte, en el literal d.4) del Punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1340 y 1341, la Administración dejó constancia que la subcuenta 65109 – Seguro de Asistencia Médica comprende gastos correspondientes a: i) La Factura N° 502-86541 emitida por Rímac Internacional Seguros por S/.7,412.63, respecto del cual señala que la recurrente no exhibió la póliza de seguro ni señaló los beneficiarios y ii) Pólizas 1099 y MVNI-739 (_____) de las Facturas N° 010-221167, 010-271892, 010-288883 y 010-299409 por un total de S/.3,028.54, respecto del cual tampoco exhibió las pólizas ni señaló los beneficiarios de estas; por lo que no se encuentra acreditada su causalidad.

Seguros de Vida

Que la doctrina define al seguro de vida como un contrato mediante el cual una parte (el "contratante"), se compromete a pagar en uno o varios pagos un monto determinado (la "prima") y la otra parte (el "asegurador"), se compromete a pagar a la o las designadas por el contratante (los "beneficiarios"), en uno o varios pagos, el importe convenido (la "suma asegurada") siempre que, en el plazo convenido (la "duración del seguro"), ocurra sobre la vida asegurada las eventualidades (los "riesgos cubiertos") señaladas en el contrato⁵.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 5380-3-2002, que los gastos por seguro de vida de los trabajadores no constituyen actos de liberalidad, en caso se acredite que responden a una obligación de carácter contractual, asumida por los contribuyentes, con ocasión de la labor que los trabajadores deban prestarle.

Que conforme con la Resolución N° 19073-10-2011, puede acreditarse que los gastos por seguro de vida del representante legal de un contribuyente cumplen con el principio de causalidad, cuando se verifique que existiendo riesgo sobre las operaciones productoras de rentas gravadas dicho seguro considere como beneficiario a dicho contribuyente o cuando el referido seguro constituya condición de trabajo.

Que en cuanto al gasto por seguros de vida cubierto por la Póliza 8801-00184497, se advierte de las Facturas N° 502-117954 y 502-217278 de fojas 1228 y 1229, que se hace referencia al producto: *Vida Ley – Empleados* y a la mencionada póliza, por lo que esta habría sido contratada al amparo del Decreto Legislativo N° 688, Ley de Consolidación de Beneficios Sociales, según el cual el empleador se encontraba obligado a proveerle a sus trabajadores con al menos 4 años de trabajo al servicio de la

⁵ OSORIO GONZÁLEZ, Gustavo Alexi (2003), *Manual Básico del Seguro*, Asunción Editorial Intercontinental, p. 153.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

recurrente o de manera facultativa a partir de los 3 meses de servicio del trabajador⁶, no obstante de la revisión de la documentación presentada por la recurrente respecto a la mencionada póliza de fojas 196 a 201, no se advierte que en estos figuren los datos de identidad de las personas aseguradas consignados por la aseguradora, por lo que no se puede verificar que haya sido contratada a favor de trabajadores con al menos 4 años de servicios o había sido otorgada de manera facultativa en trabajadores con un menor tiempo de labores⁷, en cuyo caso debía acreditar que ello fue pactado como condición de trabajo para su deducción, lo que no hizo la recurrente.

Que respecto a la Póliza 560679/000, de fojas 1224 y 1225 se aprecia que este constituía un seguro de vida contratado por la recurrente a efecto de asegurar al presidente de su Directorio, ;, no obstante, no se acreditó la existencia de riesgo sobre las operaciones productoras de rentas gravadas y que aquélla se constituía como beneficiaria del seguro contratado, a efecto de la deducción de la Factura N° 001-228214.

Que en el caso de la Póliza MVNI-739, de la revisión de las Facturas N° 010-265887 y 010-281939 de fojas 1222 y 1223, se aprecia que estas hacen referencia a la mencionada póliza y como asegurado a , quien se desempeña en el cargo de gerente general de la recurrente, no obstante no se adjuntó la mencionada póliza a efecto de determinar la cobertura del citado seguro, esto es si en efecto constituía un seguro de vida, y en este caso, la existencia de un riesgo sobre las operaciones productoras de rentas gravadas y que se haya constituido a la recurrente como beneficiaria de aquél.

Que de ello se aprecia que la recurrente no acreditó la causalidad de los mencionados gastos por seguros de vida, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Seguros de asistencia médica

Que el inciso II) del referido artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que eran deducibles, entre otros, los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que el numeral 3 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, referido a la determinación de las rentas de quinta categoría, disponía que no se consideraba como renta gravable, los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37° de la ley.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 10950-8-2015, que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores destinados a prestar asistencia de salud, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además este resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio, así como el cumplimiento del antes citado criterio de generalidad; y que adicionalmente debe considerarse también que a efecto de deducir gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que en cuanto a la Factura N° 502-0086541 de foja 1221, se aprecia que la misma fue emitida por el pago de la prima de la Póliza N° 4012-4012004934, señalando como producto *preferencial internacional* y

⁶ De acuerdo con el artículo 1° del mencionado decreto legislativo el trabajador u obrero tiene derecho a un seguro de vida a cargo de su empleador, una vez cumplidos cuatro años de trabajo al servicio del mismo. Sin embargo, el empleador está facultado a tomar el seguro a partir de los tres meses de servicios del trabajador.

⁷ A foja 13 obra un listado de trabajadores presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización en el que se aprecia el ingreso de diversos trabajadores a partir del año 1999 e incluso en el mismo ejercicio 2002, por lo que el otorgamiento de dicho seguro a estos trabajadores sería opcional.





Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

como asegurado a la empresa recurrente, no obstante, la recurrente no presentó la mencionada póliza a efectos de verificar que la cobertura de dicho seguro sea por asistencia médica, en tanto de la descripción del producto *preferencial internacional* no se puede colegir ello, y tampoco se puede determinar que esta haya sido contratada a favor de sus trabajadores, toda vez que no se aprecia la identidad de los asegurados.

Que en cuanto a la Póliza MVNI-739, de la revisión de las Facturas N° 010-271892, 010-288883 y 010-299409 de fojas 1217 a 1219, se aprecia que estas hacen referencia a la mencionada póliza y como asegurado a _____, quien se desempeña en el cargo de gerente general de la recurrente, no obstante la recurrente no adjuntó la mencionada póliza a efectos de determinar la cobertura del citado seguro, esto es si en efecto constituía un seguro de asistencia médica⁸.

Que por su parte, en el caso de la Póliza 1099, de foja 1220 se aprecia que la Factura N° 010-221167 fue emitida por el pago de la prima del ramo *asistencia*, respecto del asegurado _____ (gerente general de la recurrente), sin embargo, de la documentación proporcionada por la recurrente no se aprecia que permita verificar los motivos por los cuales se contrató dicho seguro por asistencia médica a favor de su gerente general.

Que en tal sentido, se puede advertir que la recurrente no ha acreditado documentariamente los gastos por asistencia médica antes citados sean deducibles, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

c.3 Atención de clientes (S/.27,701.00)

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° 3611-00157680, notificado el 3 de diciembre de 2004, de foja 1207, la Administración solicitó la sustentación del gasto registrado en la Cuenta 65202 – Atenciones al Cliente por el importe de S/.64,657.83, mediante comprobantes de pago e identificación de los beneficiarios y cualquier otra documentación pertinente, teniendo en cuenta que la recurrente había adicionado a su declaración del ejercicio fiscalizado el importe de S/.28,306.00.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente mediante escrito del 9 de diciembre de 2004, de foja 1163, señaló que 15 facturas de la empresa _____ por S/.1,000.00 son por trámites y gestiones para colocar oxígeno en los hospitales, en tanto que los 5 recibos de _____ corresponden a las gestiones realizadas para participar en licitaciones del hospital, se obsequió un televisor a un cliente por S/.1,114.21, la factura de _____ por S/.2,385.00 fue por gestiones de venta en el Hospital Sergio Bernales, se adquirieron 120 agendas para los clientes según factura de _____ por S/.2,221.00 y las demás facturas por montos menores corresponden al consumo del personal de alimentos cuando salen a hacer gestiones de pago, distribución, gestiones bancarias, gestiones ante organismos del estado, clientes o proveedores.

Que según se advierte del Punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, de foja 1179, la Administración indicó que la recurrente sólo se limitó a proporcionar copias de algunos comprobantes de pago, sin que haya sustentado fehacientemente los servicios recibidos ni que éstos cumplieren con el principio de causalidad, por lo que procedió a reparar el importe de S/.27,701.49; e indicó que la diferencia de S/.36,956.34 (S/.64,657.83 – S/.27,701.49) no correspondía que sea reparada en este extremo debido a que se encontraba acotada a través de los Anexos N° 6 y 7 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157680 y Anexos N° 4 y 5 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157683.

Que siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha cumplido con acreditar que tales atenciones eran necesarias o servían para la generación de su renta gravada o mantenimiento de su fuente, ni que hubieran sido destinadas a sus clientes y proveedores, a pesar de haber sido requerida por la Administración, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁸ Cabe señalar que la recurrente respecto a la mencionada póliza también indicó que correspondía a un seguro de vida contratado a favor del referido gerente general.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

d) Varios (S/.91,548.00)

d.1 Anexo N° 6 del Requerimiento N° 3611-157680 (S/.3,980.00)

Que a través del Anexo N° 6 del Requerimiento N° 3611-00157680, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1192 a 1194, la Administración solicitó a la recurrente que acreditase la necesidad de la compra y/o servicio recibido, de distintos gastos detallados en el citado Anexo por el monto de S/.31,759.49, que fueron registrados en las Cuentas 606121, 63006, 63403, 65202 y 65701.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito del 9 de diciembre de 2004, de fojas 1157 y 1158, indicando que la observación respecto de cinco facturas de la empresa de _____, por un importe de S/.16,147.78 y la Factura N° 011-1627 de _____, por S/.610.17, ya habían sido sustentadas, agregando que la Factura N° 001-144015 de _____ por S/.126.95 fue emitida por compra de fierros para la ventana del segundo piso de la oficina de los ingenieros; la Factura N° 001-3024 de la _____ de S/.2,719.71 fue emitida por servicio de vigilancia de las instalaciones de la empresa; y que la Factura N° 001-5330 de _____ por S/.3,343.29 se emitió por mantenimiento del área de cómputo e instalación de nuevos puntos de la red informática, añadiendo respecto de la Factura N° 001-0059 de _____ por S/.1,703.01 que fue por instalación y construcción de un evaporador, en tanto que por la premura no ha podido sustentar los demás gastos, no obstante, cuenta con sus comprobantes de pago.

Que según el Anexo N° 6 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, de fojas 1171 y 1172, la Administración aceptó parcialmente la sustentación efectuada por la recurrente, pero mantuvo el reparo por el importe de S/.3,980.65, tal como se detalla a continuación:

Factura	Proveedor	Reparo	Observación
652-33812		16.95	Gasolina de 84. No sustentó fehacientemente causalidad
001-0059		1,703.01	Instalación y construcción evaporador. No sustentó causalidad ni servicio recibido
652-33898		16.95	Gasolina de 84. No sustentó fehacientemente causalidad
001-43563		27.97	Adquisición de AMC. No sustentó la causalidad
652-33966		16.95	Gasolina de 84. No sustentó fehacientemente causalidad
001-629		610.17	80 panetones. No acredita fehacientemente causalidad ni beneficiarios
652-33966		16.95	Gasolina de 84. No sustentó fehacientemente causalidad
652-34107		16.95	Gasolina de 84. No sustentó fehacientemente causalidad
402-18118		53.69	Consumo. No sustentó beneficiarios ni causalidad
024-7404		35.37	Consumo pizzas. No sustentó fehacientemente causalidad
001-78		216.10	Consumo. No sustentó fehacientemente causalidad.
002-02368		135.00	Consumo. No sustentó fehacientemente causalidad.
001-04914		84.75	Gas 90. No sustentó fehacientemente causalidad e identificación del vehículo
001-157		1,000.00	Atención a clínicas y hospitales. No sustentó fehacientemente la causalidad y servicio recibido.
004-67358		29.85	Medicamentos para el señor Choy Mack. Gasto particular, liberalidad. No demostró fehacientemente la causalidad
Total reparado (S/.)		3,980,66	

Que en cuanto a los gastos de combustible, relacionados con las Facturas N° 652-33812, 652-33898, 652-33966, 652-34107, 001-04914 de fojas 1005, 1010, 1012, 1013 y 1015, no se advierte de la documentación presentada por la recurrente que se haya acreditado que de dicho combustible haya sido destinado a vehículos de la recurrente relacionados con las actividades generadoras de renta o de mantenimiento de la fuente⁹.

⁹ Incluso se advierte que la recurrente dedujo en dos oportunidades el monto contenido en la Factura N° 652-33966.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que respecto a los gastos por consumo en restaurantes y adquisición de panetones, relacionados con las Facturas N° 001-629, 402-18118, 024-7404, 001-78 y 002-02368, de fojas 1006, 1007, 1008, 1009 y 1011, no se aprecia que la recurrente hubiera identificado a los beneficiarios de tales consumos y en qué medida estos se encuentren relacionados a actividades generadoras de la renta o mantenimiento de la fuente.

Que en lo referente a los gastos por instalación y construcción de evaporador, atención a clínicas y hospitales y adquisición de AMC, correspondientes a las Facturas N° 001-0059, 001-157 y 001-43563 de fojas 1004 y 1014, se advierte que la recurrente no ha presentado documentación alguna respecto a la ejecución de los mencionados servicios, tales como informes o comunicaciones respecto a su efectiva prestación, así como la adquisición indicada, no resultando suficiente para acreditar ello la presentación de comprobantes de pago.

Que en cuanto al gasto por la compra de medicamentos a favor de su gerente de operaciones, relacionado con la Factura N° 004-67358, de foja 1004, de los actuados no se advierte que la recurrente cumpliera con acreditar los criterios utilizados para hacerse cargo de los gastos de salud de su gerente de operaciones, por lo que este constituye una liberalidad de la recurrente.

Que de los actuados, se puede apreciar que la recurrente no acreditó que los gastos varios ascendentes a S/3,980.00 resulten causales, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

d.2 Anexo N° 4 del Requerimiento N° 3611-157683 (S/87,567.31)

Que a través del Anexo N° 4 del Requerimiento N° 3611-00157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 950 a 958, la Administración solicitó a la recurrente se sustentase, la necesidad de la compra y/o servicio recibido, de los conceptos detallados en el citado Anexo por el monto de S/92,020.37, que fueron registrados en las Cuentas 33301, 606122, 62508, 63006, 63205, 63209, 63401, 63402, 63403, 63404, 63702, 63705, 63706, 63803, 65202, 65209, 65301, 65601, 65701 y 65901.

Que mediante el escrito de respuesta de fecha 9 de diciembre de 2004, de fojas 875 a 877, la recurrente señaló lo siguiente:

- Los gastos por las operaciones realizadas con [redacted] fueron por la compra de una podadora para el jardín de la planta 2 y un imprimante Celima.
- El comprobante de Administradora [redacted] se emitió por medicamento de uno de los trabajadores.
- La factura de Almacenes [redacted] se emitió por los servicios de la Sra. [redacted] en asesoría en ventas.
- La factura de [redacted] se emitió por la confección de agendas.
- La factura de [redacted] se emitió por la compra de un repuesto de camión Volvo.
- La factura de [redacted] se emitió por la atención médica de [redacted] (Director).
- La factura de [redacted] se emitió por diez pares de zapatos para los trabajadores de planta por medidas de seguridad.
- Las facturas de [redacted] corresponden a varios conceptos, tales como mantenimiento de envases (Factura N° 001-04), reparación y mantenimiento de cisternas (Facturas N° 001-05, 001-11, 001-017, 001-031 y 001-039), mantenimiento de red y computadoras (Facturas N° 001-012, 001-019, 001-030 y 001-38), fabricación de losa de cemento para el tanque de almacenamiento de gas carbónico en las instalaciones de [redacted] de Arequipa (Factura N° 001-121), control de personal (Facturas N° 01-023 y 001-035), diversos trámites de pago de impuesto, entrega de correspondencia, recojo de documentos, envío de información (Facturas N° 001-014 y 001-026), gestiones con la empresa [redacted] (Factura N° 001-042) y volanteo de publicidad (Factura N° 001-013).
- La factura de [redacted] se emitió por aviso publicitario en la Revista SNI.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

- La factura de se emitió por un show infantil para los hijos de los trabajadores.
- La factura de I se emitió por gestiones financieras con los banco.
- Los comprobantes de cumpleaños se emitieron por compra para agasajos de los trabajadores por sus cumpleaños.
- El señor I abasteció con uniformes deportivos que donaron a sus clientes.
- La factura de se emitió por mantenimiento de sus envases (cilindros).
- La factura de se emitió por viaje de negocios del señor
- El comprobante de se emitió para refrigerio del personal.
- La factura de se emitió por la compra de repuestos de las unidades de transporte.
- La factura de se emitió por consumo de un representante de la empresa.
- Las facturas de se emitieron por arreglos florales.
- Las facturas de la empresa se emitieron por repuestos para sus unidades de transporte.
- Las facturas de se emitieron por contacto con los hospitales del Estado.
- La empresa proporcionó repuestos de vehículos.
- proporcionó útiles de limpieza.
- vendió una estufa de gas para realizar pruebas en el laboratorio.
- cobró por la colocación de los productos en los clientes que él gestionó.

Que según el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157683, de fojas 915 a 922, la Administración aceptó parcialmente algunos gastos manteniendo el reparo por el monto de S/.87,567.31, según el siguiente detalle:

Cuenta	Proveedor	Comprobante	Observación	Monto S/.
63205 65202		F/. 001-161, 001-199, 001-194, 001-216, 001-223	Gestiones de ventas de oxígeno en clínicas y hospitales. No sustentó el servicio recibido.	3,760.47
63006 63402		F/. 011-41645, 011-41646, 011- 58048, 011-58049	Repuestos y servicios a vehículos. Vehículos no pertenecen a la empresa y no sustentó causalidad.	2,204.75
65901 62508 606122		000-188, 000-2828, 000-311, 000- 038	Materiales de limpieza y comestibles. No sustentó fehacientemente causalidad.	509.11
63209 62509		F/. 001-35546, 001-36116, 001- 36670, 001-37182, 001-37545, 001-37881, 001-38158, 001- 38464, 001-38743, 001-39023, 001-39251, 011-39603	Servicio de distribución. No sustentó la causalidad del gasto ni el servicio recibido.	8,640.00
606122		F/. 001-699, 001-701	Arreglos florales. No sustentó fehacientemente causalidad del gasto.	135.59
65601		F/, 006-25634	Colección primeros pasos. No sustentó causalidad del gasto.	146.00
606122		F/. 001-1730	Vinos. No sustentó causalidad de compra una docena de vino.	84.00
63402		F/. 001-0042	Repuesto y servicio a vehículo. Vehículo no pertenece a la empresa y no sustentó causalidad.	696.00
63006 63402		F/. 001-1889, 001-2017	Repuestos y servicios a vehículo. Vehículo no pertenece a la empresa y no sustentó causalidad.	705.24
65202		F/. 001-0698, 001-0700, 001-0702	Servicio de atención a clientes. No sustentó el servicio recibido.	1,431.00
606122		F/. 014-0057	Coaseguro Paciente Carlos Choy Koosau. No sustentó causalidad del gasto.	96.15
606122		F/. 015-00738	Coaseguro. No sustentó causalidad del gasto.	79.90



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

63401 63402 63404 63403 65202	F/. 001-004, 001-005, 001-011, 001-012, 001-017, 001-019, 001-021, 001-013, 001-014, 001-015, 001-026, 001-042, 001-039, 001-038, 001-0035, 001-030, 001-031, 001-023	Mantenimiento sistema, envase y área de cómputo. No sustentó la causalidad del gasto ni el servicio recibido.	57,617.96
62508	18-0091, 05-0069, 13-0096, 13-0102, 05-0209, 04-0052, 04-0177	Bebidas y revistas. No sustentó causalidad de compras tales como chicharrón, pisco, revistas Buen Hogar, Hola, etc.	1,275.31
62508	29-0025	Comestibles. No sustentó causalidad de compras tales como leche, pepsi, jugos, etc.	78.19
63402	F/. 001-5569	Mantenimiento de envases. No sustentó el servicio recibido.	1,180.00
63706	F/. 001-2543	Consumo de comestibles. No sustentó causalidad del gasto.	122.28
65202	F/. 004-0017, 004-0018, 004-019	Vestimenta deportiva. No sustentó causalidad del gasto – Liberalidad.	431.00
63702	F/. 001-0863	Publicación de saludos a corporación. No sustentó la causalidad del gasto ni el servicio recibido.	1,370.24
63705	F/. 001-27158	Viaje. No exhibió comprobante de pago ni sustentó causalidad del gasto.	1,941.37
63006	F/. 005-06178, 004-06815, 005-06171, 005-06370	Servicios y repuestos de vehículo. Vehículo no pertenece a la empresa y no sustentó causalidad.	1,241.75
63702	F/. 003-047, 003-049	Gestiones financieras y bancarias. No sustentó la causalidad del gasto ni el servicio recibido.	1,600.00
65202	F/. 003-00275	Impresión de agendas. No sustentó causalidad del gasto ni beneficiarios.	2,221.00
Total (S/.)			87,567,31

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 7527-3-2010, que aun cuando los gastos puedan ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que en el caso de las operaciones realizadas con

Castillo, no se aprecia que la recurrente haya presentado documentación que sustente fehacientemente que los servicios contratados se hubieran efectuado efectivamente ni cómo sirvieron para la generación o mantenimiento de la renta gravada, por lo que procede confirmar el reparo en este extremo.

Que en el caso del gasto con el proveedor , que según la recurrente se relaciona con un viaje del gerente, no presentó documentación que sustente que el gasto resultaba necesario para la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta gravada, como acuerdos de directorio autorizando aquél, informes, cartas, invitaciones a eventos, entre otros, que hubieran permitido establecer tal vinculación, más aun si se tiene en cuenta que no precisó las actividades realizadas, ni las reuniones sostenidas con sus proveedores y clientes, ni la forma en que éstas redundaron o pudieron redundar en beneficio de la actividad gravada, por lo que procede confirmar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a los gastos relacionados con vehículos que no pertenecen a la empresa, relacionado con los proveedores

, la recurrente en la etapa de fiscalización se limitó a señalar que eran necesarios para el desarrollo de su actividad; sin embargo, no proporcionó medios probatorios ni acreditó documentariamente su relación de causalidad con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que en el caso de los gastos provenientes de compras en

los cuales indica la recurrente se efectuaron para adquisición de bienes para atenciones a clientes y trabajadores, la recurrente no presentó y/o exhibió documentación que acreditara de manera fehaciente que los bienes y servicios contenidos en los comprobantes de pago observados tuvieron como destinatarios a clientes o trabajadores, debiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en el caso de los gastos asociados con

la recurrente no acreditó de modo alguno la relación de causalidad con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, debiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los gastos relacionados con los proveedores

por los servicios de publicación de anuncio por saludos a corporación e impresión de agendas, no se aprecia que la recurrente haya presentado documentación alguna que le permita sustentar de manera fehaciente que los servicios contratados se hubieran realizado ni cómo sirvieron para la generación o mantenimiento de la renta gravada, por lo que procede confirmar el reparo en este extremo.

Que las Resoluciones N° 710-2-99 y 256-3-99, invocadas por la recurrente, no resultan aplicables al caso de autos dado que en la primera de ellas sí se evidenció un nexo causal con la generación de las rentas gravadas, y en la segunda, la Administración no sustentó debidamente el reparo, situaciones que no se presentan en el caso de autos.

Exceso de costo de ventas

Que según se aprecia del punto 9 del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912, de fojas 1677 a 1679, la Administración reparó la diferencia entre el costo de ventas declarado en la casilla 464 de la declaración, ascendente a S/.4'630,034.00, y la valuación de las salidas de productos terminados según el movimiento de kardex de productos terminados al 31-12-2002, por el importe de S/.1'918,549.

Que en el numeral e) del Anexo N° 2 del Requerimiento N° 3611-00157669, notificado el 3 de noviembre de 2004, de foja 1353, la Administración solicitó el análisis del costo de producción y/o costo de ventas, detallando los elementos constitutivos del costo de producción, informe y fichas técnicas sobre el procedimiento de transformación para determinar el coeficiente de producción según corresponda.

Que según se aprecia del Anexo 2 al resultado del citado Requerimiento, de foja 1337, la Administración señala que la recurrente exhibió lo solicitado, solicitando mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157680 de foja 1206, que explicara fehacientemente y por escrito el procedimiento empleado para la determinación del stock inicial y final en unidades físicas de los productos terminados registrados en la Cuenta 21110, así como su valorización.

Que la Administración da cuenta en el punto 7 del Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento que la recurrente presentó un escrito de fecha 14 de diciembre de 2004, mediante el cual adjuntó unos reportes denominados Kardex hielo seco, Kardex gas carbónico y Kardex oxígeno, de enero a diciembre de 2002.

Que se observa que en el Punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 3611-157683, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 950 a 958, la Administración solicitó a la recurrente exhibir el kardex de productos terminados en el que se demuestre el movimiento anual de cada uno de los productos y sustente el importe de S/.4'630,034.00, por concepto de costo de ventas consignado en la casilla 464 de la declaración jurada de renta del ejercicio 2002, y que sustente las unidades producidas anualmente por cada producto y su costo unitario, consignados en su estructura de costos de producción presentada en respuesta a lo requerido en el numeral e) del Anexo N° 2 del Requerimiento N° 3611-00157669.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que de otro lado, mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157683, de foja 944, la Administración dio cuenta que de la revisión de los reportes llamados kardex hielo seco, kardex gas carbónico y kardex oxígeno de enero a diciembre de 2002, de fecha 15 de diciembre de 2004, determinó que el costo de salida total (costo de ventas) de productos terminados ascendía a S/.1'918,548.77, verificándose una diferencia de S/.2'711,485.23, entre el costo de ventas declarado de S/.4'630,034.00 y el determinado por la Administración según los citados kardex.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisando dicha norma que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal 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.

Que por su parte el artículo 62° de la citada ley dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio:

- a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MÓVIL).
- c) Identificación específica.
- d) Inventario al detalle o por menor.
- e) Existencias básicas.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades que obtengan ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente superiores a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, el cual según el inciso d) del mismo artículo está basado en registros de inventario permanente.

Que el penúltimo párrafo del artículo 35° del precitado Reglamento dispone que a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros adecuados de control, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

Que en relación con el costo, el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad 2 Existencias (NIC 2)¹⁰ dispone que el costo de las existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales.

Que el párrafo 10 de la precitada NIC 2 señala que el costo de las existencias comprenderá todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas, tales como los gastos directamente relacionados con las unidades de producción (como mano de obra directa) y los gastos de producción indirectos, fijos y variables, en que se incurren para transformarlos materiales en productos terminados.

Que en la doctrina contable se tiene que Polimeni, Fabozzi y Adelberg¹¹ señalan que los elementos de costo de un producto o sus componentes son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos

¹⁰ Oficializada mediante Resolución N° 007-96-EF, publicada en julio de 1996.

¹¹ Polimeni, Ralph; Fabozzi, Frank; y Adelberg, Arthur. Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Tercera Edición, Mc Graw-Hill Interamericana, S.A., Colombia, 1997, páginas 12, 13, 200 y 241.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

indirectos de fabricación, siendo este último elemento un *pool* de costos que no pueden identificarse directamente con los productos específicos y que pueden clasificarse como costos fijos y variables.

Que agregan los citados autores que en un sistema de costeo por proceso, en el que las unidades y los costos fluyen por los departamentos que realizan los diferentes procesos se utiliza un informe de costo de producción en el cual se presentan todos los costos imputables al departamento o centro de costos, el cual se compone de cuatro pasos: (i) cantidades (flujo físico de unidades que ingresan y salen del departamento); (ii) producción equivalente (suma de las unidades en proceso expresadas en término de terminadas más las realmente terminadas); (iii) costos por contabilizar (costos agregados o recibidos en el periodo, por totales y por unidad); y (iv) costos contabilizados (distribución de los costos acumulados entre las unidades en proceso, unidades terminadas y transferidas a otro proceso o al inventario de productos terminados).

Que asimismo refieren que en el costeo por órdenes de trabajo, los materiales directos y la mano de obra directa se acumulan por órdenes de trabajo y los costos indirectos de fabricación se acumulan por departamentos en una hoja de costos indirectos de fabricación por departamentos y luego se aplican a las órdenes de trabajo. Según Sinisterra y Polanco, la referida información sirve para registrar la entrada al kardex de productos terminados¹².

Que por su parte, Finney y Miller¹³ señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, "debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta" -lo cual coincide con lo mencionado en los párrafos 7 y 10 de la NIC 2 antes glosada.

Que en consecuencia a fin de considerar una correcta determinación del costo de producción y costo de venta en el caso de una empresa que transforma materiales en productos terminados, deben incluirse el costo de los materiales, la mano de obra y los gastos de producción indirecta, fijos y variables.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 03559-4-2014, 03753-2-2012 y 04004-4-2012, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final, y en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, que los Inventarios Permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entradas y salida de bienes.

Que sobre el particular, cabe indicar que la recurrente es una empresa cuya actividad principal es la fabricación de sustancias químicas básicas y como actividad secundaria, la fabricación de otros productos químicos, por lo que de conformidad con su escritura de constitución, el objeto principal de la empresa es la producción de gases medicinales e industriales, especialmente oxígeno en estado líquido y gaseoso, entre otros¹⁴.

Que conforme con las copias no controladas, entre otros, del Proceso de producción de gas carbónico, presentadas por la recurrente en la etapa de fiscalización, que obra de foja 85 a foja 93, se tiene que desde la recepción del petróleo hasta la obtención del gas carbónico, existen los siguientes procesos: (i) generación y purificación, (ii) compresión; (iii) secado; (iv) licuación; y (v) almacenamiento.

¹² Sinisterra V., Gonzalo, y Polanco I. Luis. Contabilidad Administrativa. Primera Edición, Ecoe Ediciones Ltda, Colombia, 2007, página 110.

¹³ Finney y Miller, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana (UTEHA), México, 1977, páginas 300 y 301, citado por la Resolución N° 00898-4-2008.

¹⁴ La Administración dejó constancia de ello en el Informe General de Fiscalización, de foja 1412.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que según las copias no controladas, entre otros, del Instructivo de secuencia de operaciones en la Planta de Oxígeno, de vuelta foja 72 a foja 84, existe un sistema de enfriamiento con H₂O, sistema de compresión y purificación, sistema de secado, sistema de separación de O₂ y N₂ y un sistema de bombeo y llenado de cilindros con O₂. A su vez, tienen formatos en blanco de órdenes de fabricación según el tipo de producto oxígeno medicinal, oxígeno líquido medicinal, oxígeno industrial, nitrógeno o nitrógeno líquido) y un formato en blanco de control de lotes de productos.

Que al respecto, obra en autos el Cuadro Costo de Producción y Ventas de Productos Terminados, de foja 452, en el que se aprecia que la empresa para producir los bienes que comercializa incurrió en un costo de producción general de S/ 4'624,678.47, registrado en los libros contables en la Cuenta 93, tal como consta en el Balance de Comprobación, de fojas 470 y 471, compuesto por los tres elementos del costo, conforme a lo siguiente:

Elementos del Costo	S/.	S/.
1. Materias Primas		
Inventario Inicial	7,861.44	
Compras	1,971,818.82	
Inventario Final	-19,760.79	
Consumo de materias primas		1,959,919.47
2. Suministros diversos		
Inventario Inicial	36,984.93	
Compras	401,573.83	
Inventario Final	-38,880.64	
Consumo de suministros		399,678.12
3. Costo de conversión		
Compensación por tiempo de servicios	131,757.44	
Depreciación	604,169.13	
Cargas indirectas de fabricación	1,529,154.31	
Total costo de conversión		2,265,080.88
Total Costo de Producción		4,624,678.47

Que según el Estado de Pérdidas y Ganancias del 1 de enero al 31 de diciembre de 2002, de foja 453, se aprecia que el costo de ventas de los productos enajenados por la recurrente asciende a S/ 4'630,033.70, el cual coincide con el determinado en el Cuadro Costo de Producción y Ventas de Productos Terminados, de foja 452, y con el mostrado en el importe consignado en el Balance de Comprobación, de foja 471, tal como se muestra a continuación:

Costo de Ventas	S/.
Inventario Inicial de Gas Carbónico	56,044.10
Inventario Inicial de Hielo Seco	180.65
Inventario Inicial de Oxígeno	1,213.22
Costo de Producción	4,624,678.47
Inventario Final de Gas Carbónico	-51,485.06
Inventario Final de Hielo Seco	-195.62
Inventario Final de Oxígeno	-1,530.02
Diferencia	1,127.96
Costo de Ventas (S/.)	4,630,033.70



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que no obstante conforme se aprecia del cuadro Costo de producción y Ventas de Productos Terminados, éste ha sido elaborado en forma global, sin especificar el costo de ventas por cada producto, información que no cumple lo dispuesto en el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia y conforme con los documentos antes referidos, la valorización de los Inventarios Inicial y Final de Gas Carbónico, Hielo Seco y Oxígeno se encuentra en los papeles de trabajo presentados por la recurrente en la etapa de fiscalización, de fojas 437 y 438, cuya suma total coincide con el total de la Cuenta 21 – Productos Terminados consignado en el Libro de Inventarios y Balances, de foja 106, tal como se muestra a continuación, sin indicar cómo se determinó el costo unitario del inventario final:

Gas Carbónico	Peso (Kgrs)	C.U.	Costo
Inventario Inicial	48,734.00	1.15	56,044.10
Inventario Final	47,234.00	1.09	51,485.06
Hielo Seco	Peso (Kgrs)	C.U.	Costo
Inventario Inicial	72.25	2.50	180.65
Inventario Final	81.50	2.40	195.62
Oxígeno	Metros³	C.U.	Costo
Inventario Inicial	674.00	1.80	1,213.22
Inventario Final	900.00	1.70	1,530.02

Que de otro lado, se observa que los kardex de sus tres productos: hielo seco, gas carbónico y oxígeno, presentados en la etapa de fiscalización, de fojas 1032 a 1067, muestran en la columna de entrada los bienes producidos en el ejercicio, por los importes de S/.183,685.68, S/.603,118.99 y S/.1'084,324.34, respectivamente; los cuales en total suman el monto de S/.1'871,129.01, que como se advierte no coincide con el importe consignado en el Cuadro Costo de producción y Ventas de Productos Terminados, antes citado, como costo de producción total del periodo, ascendente a la suma de S/.4'624,678.47, ni con el movimiento de la Cuenta 21101 que corresponde al costo de producción del ejercicio que obra en CD presentado en la etapa de fiscalización, de foja 1414, ni con el Balance de Comprobación año 2002, de foja 478, apreciándose que aquéllos no incluyen la totalidad del costo de producción de cada uno de los productos que elabora la recurrente, lo que no permite establecer con certeza el costo real que debía ser asignado a los productos terminados, es decir, el costo unitario que permita determinar el costo de ventas del ejercicio, siendo no obstante este último el que ha considerado la Administración a efecto del reparo materia de autos.

Que no obstante ello, conforme se indica en el Informe Contable, la Administración a efecto de la determinación del reparo consideró las salidas de los productos terminados de acuerdo con el costo contenido en los kardex a los que se ha hecho referencia, aun cuando no consideran el costo de producción total del ejercicio, conforme se aprecia del Libro Mayor y Balance de Comprobación, procedimiento que no permite la correcta formulación del reparo, pues aun cuando el sistema de costos adoptado por la recurrente no contenía la información integral requerida en un sistema de contabilidad de costos, ello solo constituía el incumplimiento de un requisito formal relacionado con la obligación de llevar libros y registros contables, que no podía servir como fundamento para desconocer el registro de operaciones que sustentan el costo de producción y por consiguiente el costo de ventas, más aún cuando la Administración no ha cuestionado las operaciones que permitieron determinar el costo de producción contenido en los libros contables.

Que en este sentido, resultaba necesario que la Administración distribuyera el costo de producción total del periodo, ascendente a S/.4'624,678.47, teniendo como base de repartición, por ejemplo, la proporción obtenida de la relación entre el costo asignado por la recurrente en los kardex de Gas Carbónico



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

(S/.183,685.68), Hielo Seco (S/.603,118.99) y Oxígeno (S/.1'084,324.34) y la suma total de dicho costo, ascendente a S/.1'871,129.01.

Que luego de dicha asignación, la Administración a efecto de determinar el costo unitario del Gas Carbónico, Hielo Seco y Oxígeno, debía sumar al monto atribuido a cada producto según lo señalado en el considerando anterior, el importe del saldo inicial, y el resultado debía dividirse entre el total de unidades producidas por cada tipo de producto, según la información que fluye de los kardex y seguidamente, calcular el valor del inventario final de los citados bienes, multiplicando el costo unitario determinado, por las cantidades que al cierre del ejercicio tuvieron el Gas Carbónico, Hielo Seco y Oxígeno y proceder a calcular el costo de venta para cada tipo de producto, según la ecuación contable que implica sumar al inventario inicial, el costo de producción asignado del ejercicio, menos el inventario final.

Que finalmente, la Administración debía determinar el reparo por la diferencia entre el costo de ventas del ejercicio, según libros contables, ascendente a S/.4'630,033.70 y el costo de ventas obtenido de la sumatoria de los costos de venta de cada tipo de producto, determinados de acuerdo con el procedimiento descrito en los párrafos anteriores.

Que en este sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración determine el monto reparo de acuerdo con el procedimiento antes descrito.

Que si bien se aprecia que la recurrente en instancia de reclamación adjuntó cuadro de costo de producción, cuadro de compras, cuadro resumen de las Cuentas 24 – Materias primas y 26 – Suministros diversos, detalle de las Cuentas 93 – Gastos de fabricación y 94 – Gastos de Administración y cuadro de movimiento de materia prima al 2002, que estarían dirigidos a sustentar el reparo analizado, no correspondía a dicha instancia admitirlos como prueba en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, según el cual no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el procedimiento de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, supuestos que no ocurren en el caso de autos, más aún cuando dichos documentos no permiten sustentar el costo de venta de cada uno de los tipos de productos que fabrica, no procediendo que este Tribunal merítue la documentación presentada en esta instancia, de acuerdo con lo señalado en el artículo 148°¹⁵, por lo que los alegatos de la recurrente al respecto no resultan atendibles.

II. Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006911 (Impuesto General a las Ventas)

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006911

- Venta de vehículos no facturados

Que de los Anexos N° 1 y 1.1 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006911, de fojas 1719 a 1724 y 1726, se aprecia que la Administración reparó el débito fiscal de

¹⁵ Dicho artículo señala que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago. Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147° del mismo Código.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

setiembre y diciembre de 2002 por la venta de vehículos, cuya transferencia se configuró con su registro en el Ministerio de Transportes y la modificación de propietarios en las respectivas tarjetas de propiedad.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00157669, notificado el 3 de noviembre de 2004, de fojas 1354 y 1357, la Administración solicitó a la recurrente proporcionar el detalle de las bajas de sus activos fijos por enajenación u otro motivo, requiriendo la presentación de los comprobantes de pago, tasación, cancelación, así como los asientos de diario respectivos.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° 00157669, notificado el 3 de diciembre de 2004, de fojas 1349 a 1351, la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió la relación de comprobantes de pago por la venta de vehículos a [redacted], adjuntando copia de las Facturas N° 001-0041311, 001-41721 y 001-42163 (vehículo de Placa de Rodaje N° [redacted]), Facturas N° 001-0041315, 001-41723 y 001-42165 (vehículo de Placa de Rodaje N° [redacted]) y Facturas N° 001-0041313, 001-41722 y 001-42164 (vehículo de Placa de Rodaje N° [redacted]) por las cuotas percibidas, copia de las tarjetas de propiedad de los vehículos de Placas de Rodaje N° [redacted] y Actas de Transferencia de Vehículos, de fojas 1308 a 1332.

Que la Administración concluyó de la evaluación y verificación de los citados documentos, que la transferencia y entrega de los vehículos se efectuaron en el mes de suscripción de los contratos, esto es en setiembre y diciembre de 2002, por lo que en esta fecha nació la obligación tributaria por el Impuesto General a las Ventas; no obstante, la recurrente no emitió comprobantes de pago por las ventas realizadas en dichos periodos, sino sólo por las cuotas vencidas facturadas de octubre a diciembre de 2002, pese a que la transferencia se efectuó el 5 de setiembre y 11 de diciembre de 2002 según los contratos suscritos.

Que de conformidad con los artículos 1° y 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, las ventas de bienes muebles efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran gravadas, entendiéndose por venta, todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 4° de la referida ley, la obligación tributaria se origina, en la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Que a su vez, el inciso a) del numeral 3) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, califica como venta todo acto a título oneroso que conlleve la transferencia de propiedad de los bienes gravados, tales como la venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 1 del artículo 3° del citado reglamento, establece en relación al nacimiento de la obligación tributaria, que se entiende por fecha de entrega de un bien a la fecha en que éste queda a disposición del adquirente.

Que debido a que la Ley del Impuesto General a las Ventas no ha precisado cuándo se entiende transferida la propiedad de un bien mueble, resulta necesario recurrir para tal efecto al Código Civil, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07155-8-2014 y 09190-8-2011, entre otras.

Que al respecto, el artículo 947° del Código Civil de 1984, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, establece que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

acreedor, salvo disposición legal diferente; y según su artículo 901°, la tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por ley.

Que este Tribunal en la Resolución N° 07155-8-2014 ha dejado establecido que conforme con la doctrina nacional la compraventa de bienes muebles se realiza a través del contrato consensual de compraventa, que constituye el título de adquisición, y la entrega del bien, que constituye el modo de adquirir, por lo que la compraventa constituye solo un título, que por sí solo es insuficiente para convertir al comprador en propietario, requiriéndose la concurrencia de un modo válido de adquisición, que puede consistir en la tradición o en la inscripción registral, según la naturaleza de la cosa vendida.

Que conforme se indicó en los considerandos anteriores, de fojas 1317 a 1331, obran las Actas de Transferencia de los vehículos con Placa N° _____ y sus respectivas tarjetas de propiedad, que acreditan la transferencia de la propiedad de los mencionados vehículos el 16 de setiembre y 23 de diciembre de 2002, por parte de la recurrente a favor de la empresa _____, acordándose que el precio pactado por dichos vehículos se cancelaría en 36 cuotas mensuales, habiendo vencido las tres primeras cuotas en el ejercicio 2002 respecto a los vehículos con Placa N° _____ mientras que la primera cuota referente al vehículo con Placa N° _____ vencía el 15 de enero de 2003.

Que en tal sentido, se encontraba acreditado que se transfirió la propiedad de los vehículos al comprador el 16 de setiembre de 2002 respecto de los vehículos con Placa N° _____ y el 23 de diciembre de 2002 en cuanto al vehículo con Placa N° _____, lo que se corrobora de las tarjetas de propiedad de fojas 1317, 1321, 1325 y 1329, por lo que en dichas fechas surgió la obligación tributaria por venta de bienes en el país, conforme con el inciso a) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, resultando irrelevante que en la mencionada venta se haya pactado el pago del precio a plazos, por consiguiente, el reparo por ventas efectuadas y no facturadas se encuentra conforme a ley.

Que en cuanto al monto acotado, de fojas 1719 a 1723 se aprecia que la Administración determinó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre y diciembre de 2002, considerando el valor de venta de los vehículos con Placa N° _____ (setiembre) y _____ (diciembre), y descontando el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2002 los pagos que había percibido por las cuotas vencidas respecto a la venta de los vehículos con Placa N° _____ conforme con el siguiente detalle:

Periodo	Documento	Valor de Venta (S/.)	IGV* omitido (S/.)	Observación
2002-09	Contratos Compra - Venta de 5 de setiembre de 2002	53,820.00	9,687.60	Venta de vehículo YG-5396 no facturada ni registrada
		89,700.00	16,146.00	Venta de vehículo YG-9155 no facturada ni registrada
		25,116.00	4,520.88	Venta de vehículo XQ-2284 no facturada ni registrada
2002-10	Factura N° 001-41311	(1,283.20)	(230.98)	Factura de la primera cuota por la venta del vehículo YG-5396
	Factura N° 001-41315	(2,138.68)	(384.95)	Factura de la primera cuota por la venta del vehículo YG-9155
	Factura N° 001-41313	(598.85)	(107.78)	Factura de la primera cuota por la venta del vehículo XQ-2284
2002-11	Factura N° 001-41721	(1,274.00)	(229.32)	Factura de la segunda cuota por la venta del vehículo YG-5396
	Factura N° 001-41723	(2,123.00)	(382.13)	Factura de la segunda cuota por la venta del vehículo YG-9155
	Factura N° 001-41722	(595.00)	(107.09)	Factura de la segunda cuota por la venta del vehículo XQ-2284



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

2002-12	Contrato Compra - Venta de 11 de diciembre de 2002	107.411.00	19,334.00	Venta de vehículo YI-3086 no facturada ni registrada
	Factura N° 001-42163	(1,251.00)	(225.18)	Factura de la tercera cuota por la venta del vehículo YG-5396
	Factura N° 001-41723	(2,086.00)	(375.47)	Factura de la tercera cuota por la venta del vehículo YG-9155
	Factura N° 001-41722	(584.00)	(105.12)	Factura de la segunda cuota por la venta del vehículo XQ-2284

* IGV: Impuesto General a las Ventas

Que si bien resultaba correcto que la Administración hubiera considerado como parte de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre y diciembre de 2002 el total del valor de venta de los vehículos transferidos, no obstante, se advierte de las "Actas de Transferencia de Unidad Automotriz" antes citadas que el precio acordado por las partes fue de \$15,000.00, \$25,000.00, \$7,000.00 (ventas de setiembre de 2002) y \$30,680.00 (venta de diciembre de 2002), pactándose que en cada caso éstos serían cancelados en 36 partes, cuyas cuotas de octubre a diciembre de 2002 materia de análisis ascendían a \$416.67, \$694.45 y \$194.45, las mismas que incluían el Impuesto General a las Ventas conforme se advierte de las Facturas N° 001-0041311, 001-0041721, 001-0042163, 001-0041315, 001-0041723, 001-0042165, 001-0041313, 001-0041722 y 001-0042164 citadas¹⁶, por lo que este representaba el precio de venta.

Que en tal sentido, contrario a lo señalado por la Administración, el precio pactado por las partes según consta en la cláusula segunda del testimonio de las actas de transferencia vehicular, y concuerda con las cuotas mensuales y los comprobantes de pago antes citados, incluía el Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde revocar la resolución apelada a fin de que la Administración calcule y deduzca el citado impuesto que se encontraba contenido en el precio pactado, y proceda a determinar la base imponible por las operaciones de venta de setiembre y diciembre de 2002 acotadas.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente, en el sentido que no existe una adecuada tipificación de los hechos por parte de la Administración, pues no existe "inciso a) 13° en el artículo 4°", debe indicarse que ello no resulta correcto, pues se aprecia en el Anexo 1.1 de las Resoluciones de Determinación que la base legal indicada por la Administración se refiere al artículo 4° y al inciso a) del artículo 13° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

- Reparos al crédito fiscal por gastos respecto de los que no se sustenta la causalidad

Que según se aprecia del punto 1.2 del Anexo N° 2.1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006900 a 012-003-0006911, de fojas 1716 y 1717, la Administración reparó el crédito fiscal de los periodos de enero a diciembre de 2002, respecto de los gastos reparados para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, al no haber sustentado que dichos gastos cumplieran con el principio de causalidad, según se detalla en el acápite 2.1.1.2 del Anexo N° 2.1.1 adjunto a las precitadas resoluciones, de fojas 1703 a 1715, al amparo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y conforme con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta , a

¹⁶ En efecto, las Facturas N° 001-0041311, 001-0041721 y 001-0042163, de fojas 1314 a 1316, se emitieron por el importe de US\$ 416.67 (incluido un IGV de US\$ 63.56) respecto del vehículo de Placa de Rodaje N° ; las Facturas N° 001-0041315, 001-0041723 y 001-0042165, de fojas 1311 a 1313, se emitieron por el importe total de US\$ 694.45 (incluido un IGV de US\$ 105.93) respecto del vehículo de Placa de Rodaje N° ; las Facturas N° 001-0041313, 001-0041722 y 001-0042164, de fojas 1308 a 1310, se emitieron por el importe total de US\$ 194.45 (incluido un IGV de US\$ 29.66) respecto del vehículo de Placa de Rodaje N°



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por dicha ley.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que debe tenerse en cuenta los criterios jurisprudenciales establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 13080-9-2010 y 00556-2-2008, conforme con las cuales, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción otorguen derecho a crédito fiscal, es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y que el principio de causalidad 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, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en este sentido, este Tribunal en las Resoluciones N° 06720-1-2009 y 13909-1-2008, entre otras, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que según se observa del Anexo N° 7 del Requerimiento N° 3611-00257680, de fojas 1190 y 1191, la Administración solicitó sustentar que el crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago por las operaciones de los periodos de febrero, mayo, noviembre y diciembre de 2002, haya sido considerado en la liquidación mensual del Impuesto General a las Ventas; teniendo en cuenta la relación de comprobantes de pago que sustentan los gastos de representación adicionados por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, la recurrente en el escrito de fecha 9 de diciembre de 2004, de fojas 1155 a 1157, indicó el número de voucher y folio en donde las facturas observadas fueron registradas en el Libro Diario.

Que se aprecia que en el Anexo N° 7 del Resultado del Requerimiento N° 3611-00257680, de fojas 1168 a 1170, la Administración da cuenta que la recurrente registró todos los comprobantes de pago observados en el citado Anexo en su Registro de Compras, habiendo utilizado el crédito fiscal en los periodos de febrero, mayo, noviembre y diciembre de 2002, sin descontarlos del crédito fiscal considerado en la liquidación mensual del Impuesto General a las Ventas por el importe total de S/2,645.61, no obstante que se encontraban relacionados con gastos de representación autoreparados por la recurrente.

Que en efecto, del documento denominado Resumen de Gastos de Representación 2002, de fojas 413 a 417, se aprecia que existen gastos sustentados en comprobantes de pago que fueron adicionados por el importe de S/12,245.66, los cuales según la Administración se anotaron en el Registro de Compras, y que conforme con el Libro Diario proporcionado en medio magnético (CD), que obra a foja 1414, se aprecia que efectivamente la recurrente registró el Impuesto General a las Ventas, consignado en los comprobantes observados, como crédito fiscal al cargarlo en la Cuenta 40101, por lo que al no haberse desvirtuado la observación realizada por la Administración, el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley procediéndose a confirmar la apelada en este extremo.

Que conforme se aprecia de los literales b) y d) del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669, de fojas 1340, 1341, 1345 y 1346, de los Anexos N° 5 y 6 del resultado del Requerimiento N° 3611-00257680, de fojas 1171 a 1174, y de los Anexos N° 2, 3 y 4 al resultado del Requerimiento N° 3611-00257683, de fojas 915 a 942, la Administración reparó los gastos por capacitaciones de terceros que no forman parte del personal de la empresa, gastos por seguro de vida y de asistencia médica que correspondían a terceros, servicios de terceros por los que no se acreditó



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

su vinculación con el principio de causalidad, adquisiciones de bienes y servicios varios, gastos por servicios prestados por combustibles a terceros y diversos servicios amparados en comprobantes de pago que no cumplen con el principio de causalidad.

Que al respecto, los conceptos observados antes descritos corresponden a los mismos analizados en el punto 3 del acápite I de la presente resolución, esto es a operaciones que no cumplen con el principio de causalidad, respecto de los cuales se señaló que de la documentación presentada no era posible establecer que las erogaciones realizadas correspondan a gastos que hayan estado destinados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto al presente reparo, debiéndose confirmar la apelada en este extremo.

III. Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006913 a 012-003-0006918 (Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta)

Que según se aprecia del Anexo N° 01 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006913 a 012-003-0006918, de foja 1660, éstas se emitieron por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los meses de marzo, abril y setiembre a diciembre de 2002, respecto de los cuales la Administración determinó omisiones en función de lo dispuesto en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54° del Reglamento de la citada Ley, tal como se muestra a continuación:

Periodo	Ingresos declarados (foja 1382)	Ingresos omitidos (S/.) por:						Total Ingresos (a) S/.	PaC resultante (a) x 0,0093	Omisión S/.
		Diferencia con libros	Venta vehículos en cuotas	Cuotas facturadas	Diferencia de Cambio	Intereses presuntos	Comprobantes no anotados			
mar-02	778,027	247				368	778,642	7,241	239	
abr-02	767,977	401				335	768,713	7,149	237	
set-02	684,587	-17,056	168,636			344	836,511	7,780	1,619	
oct-02	797,044	151,008		-4,021	2,162	371	946,564	8,803	1,630	
nov-02	727,311	3,923		-3,992		363	728,776	6,778	232	
dic-02	865,392	27,620	107,411	-3,921	4,068	369	1,002,807	9,326	1,537	

Que en el caso de autos, para determinar las omisiones observadas, se comparó los pagos a cuenta determinados por la Administración, en base a los ingresos omitidos que se indican en el cuadro anterior, y los pagos a cuenta consignados por la recurrente en las declaraciones mensuales de los meses de marzo, abril y setiembre a diciembre de 2002, ascendentes a S/7,002.00, S/6,912.00, S/6,161.00, S/7,173.00, S/6,546.00 y S/7,789.00, respectivamente, importes extraídos de la información de las DDJJ pago – Impuesto a la Renta del 2002-01 al 2002-13, que obra a foja 1382.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero, se calcularán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que añade dicho artículo que se consideran ingresos netos, el total de los ingresos gravables de tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que el inciso a) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Se excluye de dicho concepto al saldo de la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación - REI.

Diferencia con libros

Que se aprecia que para la determinación de la base imponible de los pagos a cuentas del Impuesto a la Renta de marzo, abril, setiembre a diciembre de 2002, la Administración reparó bajo el concepto de diferencia con libros o registros contables, la diferencia entre el importe consignado por la recurrente en sus declaraciones mensuales del Impuesto a la Renta, tal como se aprecia de la información contenida en las DDJJ pago – Impuesto a la Renta del 2002-01 al 2002-13, que obra a foja 1382, y los ingresos gravables consignados en sus libros contables.

Que en el presente caso obra en autos el Cuadro Resumen Análisis de la Clase 7 – 2002, de foja 458, proporcionado por la recurrente en función de sus libros contables, y el Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2002, de foja 471, en los que se aprecia que los ingresos netos mensuales correspondientes a los meses de marzo, abril, setiembre a noviembre de 2002, son distintos a los importes consignados por la recurrente en sus declaraciones mensuales por pagos al Impuesto a la Renta, en los referidos meses.

Que en este sentido, el monto del reparo por diferencias con libros detectadas en los meses de marzo, abril y setiembre a noviembre de 2002 se encuentra arreglado a ley, toda vez que tales diferencias fluyen de la verificación de los libros contables de la recurrente, las cuales no fueron debidamente sustentadas.

Que sin embargo, para efectos del período diciembre de 2002, se aprecia del Cuadro Resumen Análisis de la Clase 7 – 2002 que la diferencia determinada en el mes de diciembre de 2002 ascendente a S/.27,620.00, incluye la ganancia por diferencia de cambio registrada en la Cuenta 77601 – Ganancia por Diferencia de Cambio por el monto de S/.23,950.00.

Que respecto a la ganancia por diferencia de cambio incluida en los pagos a cuenta de diciembre de 2002, corresponde indicar que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006¹⁷, que constituye precedente de observancia obligatoria, las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, por lo que para la determinación de la base de cálculo sobre la que se aplicará el coeficiente no debe incluirse este concepto.

Que en tal sentido, para diciembre de 2002 la diferencia entre los libros y lo consignado en la declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de dicho período solo podía ascender a S/.3,670.00, dado que el mayor monto lo constituía ingresos por diferencias de cambio, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración excluir el mayor monto antes indicado.

Venta de vehículos en cuotas y Cuotas facturadas

Que en cuanto a los ingresos omitidos por la venta de vehículos en cuotas, de la resolución apelada se aprecia que la Administración tomó el citado reparo formulado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 antes analizado, a fin de incluirlo en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre y diciembre de 2002, de foja 2229 vuelta; no obstante, tal como se concluyó en los considerandos precedentes, no corresponde imputar la totalidad de los ingresos a dichos periodos sino a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

¹⁷ Publicada el 2 de junio de 2006 en el diario oficial "El Peruano".



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre y diciembre de 2002 por ingresos omitidos en la venta de vehículos, debiendo revocarse la resolución apelada en dicho extremo.

Que en relación a las cuotas facturadas, de autos se advierte que la recurrente incluyó éstas dentro de sus ingresos netos de octubre, noviembre y diciembre de 2002, por montos de S/.4,021.00, S/.3,992.00 y S/.3,921.00, lo que se encuentra conforme con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta citado; en tal sentido, no correspondía que la Administración con ocasión del reparo por ingresos omitidos en la venta de vehículos, analizado en los considerandos precedentes, disminuya dichos montos de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre, noviembre y diciembre de 2002, por lo que al no encontrarse sustentada tal sustracción ésta debe dejarse sin efecto.

Diferencia de cambio

Que en cuanto al reparo por concepto de diferencias de cambio, se aprecia que éstas provienen de la actualización de los saldos pendientes de cobro de las cuotas por la venta de vehículos (S/.2,162.00) y de la parte del préstamo efectuado por la recurrente a sus directores en moneda extranjera, que no fueron reexpresados de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta (S/.4,068.00); las cuales no deben formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta conforme con el criterio vertido en la Resolución N° 02760-5-2006, antes citado, por lo que corresponde levantar el mencionado reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Intereses presuntos

Que en relación con el concepto de intereses presuntos por préstamos por el importe de S/.2,150.00, conforme el punto 2 del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006912, que obra en autos a fojas 1693 a 1695, se aprecia que dichos intereses provienen de los préstamos otorgados por la recurrente a sus directores, registrados en la Cuenta 14301 – Préstamos.

Que al respecto, si bien se advierte que el reparo por intereses presuntos con incidencia en el Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2002 fue aceptado por la recurrente, según escrito presentado en la etapa de reclamo de fecha 4 de mayo de 2006, a foja 2038, el reparo que por el mismo concepto se efectuó por los pagos a cuenta no se encuentra arreglado a ley, toda vez que de acuerdo con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04184-2-2003 del 22 de julio de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, no procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cualquier ingreso determinado en aplicación de las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta, pues únicamente es aplicable para la determinación anual del impuesto, por lo que corresponde levantar dicho reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Comprobantes de pago no anotados

Que en cuanto al reparo por ingresos omitidos relacionados a comprobantes no anotados, se tiene que la Administración a través del Anexo N° 3 al Requerimiento N° 3611-00157669 de foja 1352, solicitó a la recurrente sustentar documentariamente y por escrito las diferencias de la información contenida en el Registro de Ventas y lo consignado en las declaraciones juradas pagos mensuales correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2002.

Que la recurrente mediante escrito de foja 1216 señaló que en el mes de noviembre de 2002 faltaban registrar ingresos por S/.1,170.66, correspondientes a las ventas de hielo seco según Boletas de Ventas N° 001-0113011 a 001-0113014, de fojas 1210 a 1213, y que en el mes de diciembre de 2002 faltaba



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

declarar ingresos por S/.1,868.54 por concepto de intereses según Nota de Débito N° 001-1036¹⁸ y venta de un cilindro de gas de hielo seco según Factura N° 001-004237, por lo que la Administración concluyó en el Anexo N° 3 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157669 de foja 1336, que la recurrente omitió reconocer operaciones con incidencia para la determinación de los ingresos netos gravables de los periodos de noviembre y diciembre de 2002, sin incluirlas en las declaraciones juradas mensuales presentadas por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los referidos meses.

Que a su vez con el Libro Mayor correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2002, presentado en medio magnético (CD) que obra a foja 1414, se aprecia que efectivamente la recurrente no incluyó las ventas de hielo seco según Boletas de Ventas N° 001-0113011 a 001-0113014 en sus registros contables, ni los ingresos por concepto de intereses, lo cual fue aceptado por la recurrente para la determinación del Impuesto a la Renta anual su escrito en la instancia de reclamo, de fecha 4 de mayo de 2006, de foja 2025, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en este sentido, dado que se ha confirmado algunos reparos y revocado otros, la Administración debe proceder a reliquidar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del marzo, abril, setiembre a diciembre de 2002, de acuerdo con los considerandos precedentes.

IV. Resoluciones de Multa N° 012-002-0006736 a 012-002-0006756

1. Numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario

Que obra a fojas 1763 y 1764, la Resolución de Multa N° 012-002-0006750 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, por no llevar legalizado el Registro de Inventarios Permanentes Valorizados tal como establecen las normas legales vigentes, señalándose como fecha de comisión de la infracción el 27 de diciembre de 2004.

Que el numeral 1 del artículo 175° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953¹⁹, establece que constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que conforme con el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT los libros de actas, así como los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando éstos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas, y acorde con el artículo 2° de la precitada Resolución entre los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios, se encuentran Registro de Inventario Permanente valorizado o no valorizado, según corresponda.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 3313-1-2004, 2936-3-2003, 5065-3-2003 y 102-1-2005, entre otras, ha establecido que la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario se configura al momento de su detección, que en el caso de autos ocurrió el 27 de diciembre de 2004.

Que tal como se verifica de foja 972, los ingresos brutos del ejercicio 2001 de la recurrente superaron las 1,500 UIT, por lo que de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 35° del Reglamento del Impuesto a la Renta, la recurrente se encontraba obligada a llevar en el ejercicio 2002 un sistema de contabilidad de costos, el cual incluía Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, por lo que la recurrente se encontraba en la obligación de llevar un Registro de Inventario Permanente valorizado legalizado.

¹⁸ Conforme con el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, referido a los registros contables de ingresos versus declaraciones pago, de foja 1175, se tiene que la Administración advirtió los intereses según Nota de Débito N° 001-1036 no fueron considerados en el mes de diciembre de 2002.

¹⁹ Vigente del 6 de febrero de 2004 al 31 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Que la Administración en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 3611-00157683, de foja 972, solicitó la exhibición del kardex de los productos terminados donde se demuestre el movimiento anual de cada uno de los productos y se sustente las unidades producidas anualmente por cada producto, dejando constancia en los resultados del referido ítem, que la recurrente adjuntó con fecha 14 de diciembre de 2004 los reportes llamados kardex de Gas Carbónico, kardex de Hielo Seco y kardex de Oxígeno de enero a diciembre de 2002, de fojas 1032 a 1067.

Que no obstante, si bien de los referidos kardex se advierte que éstos no se encontraban legalizados, lo cual según indica la Administración a foja 1764 acreditaría la infracción analizada toda vez que dicho kardex "no se llevaría como lo establecen las normas", cabe señalar que al 27 de diciembre de 2004 en que se entiende cometida la infracción mediante su detección, dicha conducta ya no se encontraba tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, sino en el numeral 2, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción materia de análisis, correspondiendo por tanto revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de multa.

2. Numeral 3 del artículo 175° del Código Tributario

Que obra a fojas 1765 y 1766, la Resolución de Multa N° 012-002-0006749, emitida por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175° del Código Tributario, por no registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados o por registrarlos por montos inferiores, conforme los Anexos 1 y 3 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669, señalándose como fecha de comisión de la infracción el 27 de diciembre de 2004.

Que el numeral 3 del precitado artículo 175° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, dispone que constituye infracción omitir registrar ingresos, rentas, rentas, patrimonio, bienes, ventas remuneraciones o actos gravados o registrarlos por montos inferiores, a la que de conformidad con la Tabla I de Infracciones y Sanciones²⁰ le corresponde una sanción ascendente a 1 Unidad Impositiva Tributaria – UIT.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05003-2-2006 y 19639-8-2011, la infracción aludida se configura cuando al revisar los registros contables de los deudores tributarios, la Administración detecta que existen ventas, ingresos, rentas, patrimonio, bienes o actos gravados, omitidos, o registrados por montos inferiores.

Que al respecto, en el punto 1 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669 notificada el 3 de diciembre de 2004, de foja 1351, la Administración dejó constancia que de la evaluación y verificación de los documentos exhibidos por la recurrente, determinó que ésta realizó transferencias de cuatro vehículos, respecto de los cuales reconoció ingresos por montos inferiores a los que correspondían por dichas ventas, conforme con la NIC 18 y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo en el Anexo N° 3 al Resultado del precitado requerimiento, que obra a foja 1336, la Administración dejó en evidencia que en los meses de noviembre y diciembre de 2002, la recurrente no había reconocido ingresos por los montos de S/.1,172.00 y S/.1,868.00, respectivamente.

Que respecto al hecho vinculado con ingresos no reconocidos por la recurrente en las transferencias de vehículos (punto 1 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669), cabe indicar que si bien en la presente resolución se concluyó que la recurrente no había omitido el reconocimiento de los ingresos provenientes de dichas transferencias para efecto del Impuesto a la Renta, dado que la Administración no desvirtuó la aplicación del artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, aquélla sí omitió registrar para efectos del Impuesto General a las Ventas la venta de los citados vehículos ocurrida

²⁰ Aplicable a la recurrente conforme su Comprobante de Información Registrada, de foja 2387.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

en setiembre de 2002, asimismo la registró por montos inferiores en diciembre de 2002, pese a que en dichos meses había nacido la obligación tributaria por venta de bienes muebles.

Que en cuanto a los ingresos que no habían sido reconocidos por la recurrente (Anexo 3 al Resultado del Requerimiento N° 3611-00157669), se tiene que de la revisión del Libro Mayor correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2002, presentado en medio magnético (CD) que obra a foja 1414, se aprecia que efectivamente la recurrente no contabilizó los importes de S/.1,172.00 y S/.1,868.00, que correspondían a las ventas de hielo seco, según Boletas de Ventas N° 001-0113011 a 001-0113014; a los ingresos por concepto de intereses, según Nota de Débito N° 001-1036²¹; y a la venta de un cilindro de gas de hielo seco, según Factura N° 001-004237, por lo que se verifica la comisión de la infracción materia de análisis.

Que en cuanto al monto de la sanción, de foja 1766 se advierte que ésta asciende a S/.3,200.00 más intereses, esto es el monto de la UIT aprobada para el año 2004 mediante Decreto Supremo N° 192-2003-EF, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

3. Numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0006736 a 012-002-0006742, 012-002-0006744 a 012-002-0006748, 012-002-0006751 a 012-002-0006756 de fojas 1751 a 1762, 1767 a 1776 y 1779 a 1792, han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al presente caso, establece que constituye infracción tributaria el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que las mencionadas resoluciones de multa han sido emitidas por no incluir ingresos dentro de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los meses de marzo, abril, setiembre a diciembre de 2002, por reparos a la base imponible que influyen en la determinación del pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y por reparos en la determinación del impuesto resultante del Impuesto General a las Ventas de enero a julio y setiembre a diciembre de 2002.

Que teniendo en cuenta que los reparos relacionados a la determinación de las citadas obligaciones han sido levantados y en otros casos mantenidos por lo que se dispuso la reliquidación de estas, procede emitir similar pronunciamiento, debiendo la Administración proceder a la redeterminación respectiva.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 012-002-0006743 de fojas 1777 y 1778, ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 178° del citado código, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que teniendo en cuenta que los reparos relacionados a la determinación de la citada obligación han sido levantados y en otros casos mantenidos por lo que se dispuso la reliquidación de esta, procede emitir similar pronunciamiento, debiendo la Administración proceder a la redeterminación respectiva.

²¹ Conforme con el Anexo N° 4 al resultado del Requerimiento N° 3611-00157680, referido a los registros contables de ingresos versus declaraciones pago, de foja 1175, se tiene que la Administración advirtió que los intereses según Nota de Débito N° 001-1036 no fueron considerados en el mes de diciembre de 2002.



Tribunal Fiscal

N° 02036-4-2017

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Sarmiento Díaz, a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007960 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo referido a los reparos con incidencia en el Impuesto a la Renta por el ejercicio 2002, por los conceptos de ingresos no registrados por venta de vehículos y el exceso de costo de ventas, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución; al reparo con incidencia en el Impuesto General a las Ventas por los periodos de setiembre a diciembre de 2002, por concepto de venta de vehículos, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución y respecto al reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre y diciembre de 2002 por venta de vehículos en cuotas, diferencias de cambio de octubre y diciembre de 2002 e intereses presuntos de marzo, abril, setiembre a diciembre de 2002, así como excluir las deducciones en los ingresos netos de octubre, noviembre y diciembre de 2002 por cuotas facturadas y multas vinculadas; y en cuanto a la infracción por no llevar legalizado el Registro de Inventarios Permanentes Valorizados; **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° 012-002-0006750; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución respecto a excluir las diferencias de cambio en el reparo al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2002 por diferencia con los libros contables.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/LL/VT/AD/mgp