



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

EXPEDIENTE N° : 1211-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Cajamarca  
FECHA : Lima, 24 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1650140000244/SUNAT de 22 de diciembre de 2009, emitida por la Oficina Zonal Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup> – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000433, giradas por la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a diciembre de 2003, y las Resoluciones de Multa N° 162-002-0000413 a 162-002-0000425, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario y numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente considera que la Administración califica algunos gastos como innecesarios sustentándose en una comparación aritmética, sin analizar previamente la causalidad del gasto ni considerar la naturaleza no monetaria del gasto por depreciación.

Que agrega que sin mayor prueba la Administración presume que la recurrente asume los gastos de una empresa vinculada, precisando que en aplicación de sus facultades de fiscalización puede corroborar si el servicio de transporte prestado incluía o no combustible.

Que respecto a la omisión de ingresos de abril de 2003, manifiesta que ha realizado un pago indebido en el mes de febrero y existe una omisión en el mes de abril de 2003, por el mismo tributo, por lo que al momento de generarse la omisión existía un crédito por lo que solicitó que al amparo del artículo 40° del Código Tributario se efectúe la compensación de oficio del crédito existente con la omisión generada.

Que respecto al gasto de personal que incurrió en los meses de agosto, setiembre y diciembre de 2003, correspondiente a tres personas que trabajan en planta y tres operarios, señala que precisó en los escritos de atención de los respectivos requerimientos la labor de tales personas, reiterando que no habría facturado por servicios prestados en dichos meses.

Que respecto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, señala que mediante carta del 6 de agosto de 2006 comunicó la pérdida de los Libros Diario e Inventarios y Balances por lo que correspondía otorgar el plazo de 60 días hábiles para rehacer los mismos, con lo cual no habría incurrido en la citada infracción.

Que por su parte, la Administración sostiene respecto a los gastos de personal para efecto de determinar el Impuesto a Renta de Tercera Categoría, que no se ajustan al criterio de razonabilidad, el cual señala que debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad; asimismo el recurrente no demostró la necesidad de realización del mencionado desembolso dado que se han duplicado conceptos por servicios recibidos de mantenimiento y operatividad de las unidades vehiculares así como del cargador frontal, por tanto confirma el reparo.

Que respecto a la determinación del Impuesto General a las Ventas, señala que la recurrente no demuestra la vinculación de las compras específicas efectuadas de combustible con el giro del negocio, además no se pudo comprobar el consumo de la gasolina de 80 y 95 octanos, por no existir ningún

<sup>1</sup> Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

vehículo o equipo registrado por la empresa que utilice estos tipos de combustible, por lo cual se le repara por débito y crédito fiscal.

Que en relación a las multas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del Código Tributario, manifestó que teniendo en cuenta que dichas resoluciones son consecuencia de los formulados por Impuesto General a las Ventas del ejercicio gravable 2003, fueron mantenidas por la Administración. Asimismo, no considera aplicable a dichas multas el régimen de incentivos establecido en el artículo 179° del Código Tributario.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 162-002-0000424, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por no presentar los Puntos 10, 16 a 19, 21, 27, 29 y 30 del Requerimiento de N° 1621070000344 solicitados conforme al Resultado del mismo Requerimiento, aplicándole el Régimen de Gradualidad, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007-SUNAT.

Que en el presente caso, mediante Orden de Fiscalización N° 070161027260 de foja 494, se programó el procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, el cual se llevó a cabo mediante Carta N° 070161027260-01-SUNAT, foja 493, y Requerimiento N° 1621070000344, notificadas el 27 de julio de 2007 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo en las que se dejó constancia del nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario, según se aprecia de fojas 486 a 490 y 493, como resultado del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000433, giradas por la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y por Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a diciembre de 2003, y las Resoluciones de Multa N° 162-002-0000413 a 162-002-0000425, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario y numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

## Resolución de Determinación N° 162-003-0000433

Que la Resolución de Determinación N° 162-003-0000433 fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, al haberse determinado la existencia de gastos ajenos al giro del negocio y/o no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta<sup>2</sup>, remitiéndose a los anexos del indicado valor, los cuales a su vez remiten al punto I del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000125 y el punto IV el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000112.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba 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 dicha ley.

Que la norma antes citada recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en tal sentido, en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 00692-5-2005 y N° 07707-4-2004, se ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por

<sup>2</sup> Gastos incurridos en trabajadores y en combustible no necesarios en la generación de rentas gravadas.

2



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 4572-4-2002 y 07859-4-2004, entre otras, se ha establecido que el principio de causalidad recogido en la Ley del Impuesto a la Renta no sólo está referido a un plano conceptual, hipotético, mediante el cual con su sola invocación y con el cumplimiento de ciertos requisitos formales (como el constar en un comprobante de pago) se entiende sustentado y cumplido, toda vez que necesariamente debe tener su correlato efectivo y comprobable con la realidad.

Que en tal sentido, en la Resolución N° 05295-8-2016 se ha indicado que a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que respecto a los gastos reparados, cabe señalar lo siguiente:

## **-Gastos de combustible (gastos ajenos y no causales)**

Que según se aprecia del Punto IV del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1622080000112, 460 a 464, notificado el 6 de junio de 2008 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario la Administración solicitó a la recurrente sustentar con documentación fehaciente y la base legal, la necesidad del combustible detallado en el Anexo N° 5 del presente requerimiento, de fojas 440 a 454, en la generación de rentas gravadas; asimismo, se informó a la recurrente que en caso no sustentarse con documentación fehaciente y la base legal correspondiente se procedería a adicionar el valor compra total detallado en el Anexo N° 5 citado, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera categoría.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 16 de junio de 2008, de foja 378, señaló que adjuntaba informe técnico por el ingeniero mecánico Mario Ramírez Espejo, mediante el cual se concluiría que los gastos efectuados por la recurrente corresponden a la generación de rentas. Igualmente señala que los consumos de gasolina 84, 90 y 95 octanos, corresponden a las unidades utilizadas por la gerencia y representantes de la empresa para su habitual traslado entre las ciudades de Cajamarca y Trujillo, precisando, en el referido informe técnico, de fojas 369 y 370, que no se tiene registrado ningún vehículo menor que demande el uso del combustible tipo gasolina de 84 o 95 octanos; asimismo realiza un cálculo del consumo por unidad y equipo, cálculo que sustentaría solo 11,148.17 galones de Diésel 2, por lo que los galones sin sustento teórico de consumo serían 252.83 galones.

Que en el Punto IV del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000112, de foja 425 a 427, la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y precisó que ésta no sustentó la necesidad del gasto de combustible en la generación de rentas gravadas, añadiendo que en el informe técnico se ha detallado el consumo de combustible de cada unidad en función al gasto de combustible D-2 observado, mas no se ha probado la relación de causalidad del consumo de combustible con la generación de rentas gravadas y se señala que no se pudo comprobar el consumo de gasolina de 80 y 95 octanos por no existir ningún vehículo en la empresa que utilice este tipo de combustible. Asimismo, con respecto a los consumos de gasolina de 84, 90 y 95 octanos, de los cuales la recurrente señala que corresponden a unidades utilizadas por la gerencia y representantes de la empresa para el traslado entre las ciudades de Cajamarca y Trujillo, indica que no se ha señalado la relación de vehículos y su número



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

de placa de propiedad de la empresa o alquilados que hayan sido utilizados en esta labor, así como tampoco se adjunta la tarjeta de propiedad en el que se señale que se trate de vehículos que consuman este tipo de combustible. En consecuencia, procedió a reparar tales gastos por un monto de S/.98,076.35.

Que de acuerdo 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 del Informe Técnico, de fojas 368 a 370, presentado mediante escrito de 16 de junio de 2008, se observa que la recurrente enumera las unidades vehiculares y equipos móviles registrados en el ejercicio económico 2003<sup>3</sup>, precisándose que no se tiene registrado ningún vehículo menor que demande el uso del combustible tipo gasolina de 84 o 95 octanos; asimismo, realiza un cálculo del consumo por unidad y equipo, cálculo que sustentaría solo 11,148.17 galones de Diésel 2, por lo que los galones sin sustento teórico de consumo serían 252.83 galones, sin adjuntar mayor sustento documentario al respecto.

Que respecto al consumo de combustible de 84, 90 y 95 octanos la recurrente en el mismo escrito citado, señala que corresponden a unidades utilizadas por la gerencia y representantes de la empresa para el traslado entre las ciudades de Cajamarca y Trujillo, sin adjuntar mayor sustento documentario al respecto; asimismo, en el informe técnico adjunto a dicho escrito señala en una de sus conclusiones que "No se pudo comprobar el consumo de gasolina de 80 y 95 Octanos, por no existir ningún vehículo o equipo registrado por la empresa que utilice estos tipos de combustible".

Que en ese sentido, se advierte que la recurrente no ha sustentado la necesidad de los gastos de combustible en la generación de rentas gravadas. De lo cual se verifica, respecto al combustible Diesel 2, que la recurrente no ha presentado ningún contrato de alquiler de los referidos vehículos en el que se indique que los gastos de combustible ocasionados por estos vehículos son asumidos por el arrendador, asimismo no se sustenta que el combustible adquirido haya sido destinado a las unidades indicadas por la recurrente. Asimismo, es necesario precisar que la recurrente es quien está en la obligación de presentar la documentación necesaria a fin de acreditar su causalidad<sup>4</sup>, lo que no acontece en el caso de autos en el que se tiene que se limitó a presentar los comprobantes de pago por gastos de combustible, de fojas 330 a 353, y su anotación en el Registro de Compras, de fojas 78 a 136, lo cual en definitiva no acredita la necesidad de tales gastos en la generación y/o mantenimiento de sus rentas, pues ello sólo da cuenta de la emisión de comprobantes de pago y su correspondiente registro contable, mas no su destino, debiendo agregar que el hecho que los referidos vehículos fueran de propiedad de la recurrente no resulta suficiente para afirmar que los gastos de combustible fueron utilizados en la actividad generadora de renta gravada, dado que para ello debió haber presentado documentación que acreditara que tales vehículos fueron cedidos para el servicio de transporte y menos aún, que el combustible adquirido hubiese sido destinado a tales vehículos, con lo cual se confirma el reparo en dicho extremo.

Que por lo expuesto, no se encuentra acreditado en autos que los gastos reparados se hubieren realizado para mantener la fuente productora de la recurrente, por lo que al no cumplir con el principio de causalidad, no resultaban deducibles, en tal sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

<sup>3</sup> Según dicho informe las unidades de transporte que consumieron combustible Diesel 2 fueron las de placa N°

<sup>4</sup> En el mismo sentido la Resolución 07603-7-2015.



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

**- Gastos en trabajadores (gastos ajenos y no causales)**

Que según se aprecia del Punto I del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1622080000125, de fojas 420 y 421, notificado el 26 de junio de 2008 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente sustentar la efectiva realización de labores del personal detallado en el Anexo N° 2 adjunto al presente requerimiento, caso contrario, se procedería a reparar el importe de S/.62,297.77 cargado como gasto de personal por los meses de agosto, setiembre y diciembre de 2003 para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; dado que si no se demuestra la efectiva realización de las labores de los trabajadores, los gastos incurridos por la empresa no fueron necesarios en la generación de rentas gravadas por dichos meses.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 2 de julio de 2008, de fojas 381 a 393, señaló el detalle de labor realizada por parte de su personal por los meses de agosto, setiembre y diciembre de 2003, adjuntando para ello su Manual de Responsabilidades y Funciones.

Que en el Punto I del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000125, de foja 414 a 416, notificado el 18 de julio de 2008 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario, la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y precisó que ésta no sustentó la necesidad del gasto de personal respecto de los trabajadores

por lo que procedió a reparar tales gastos por un monto de S/.28,038.00, levantando el reparo respecto de los demás trabajadores señalados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento.

Que de fojas 502, 503 y 533 a 540 se observa del Resumen Estadístico de Fiscalización y el Comprobante de Información Registrada que la actividad económica de la recurrente es el Transporte de Carga por Carretera y durante la fiscalización materia de autos alegó dedicarse al alquiler de unidades de transporte.

Que mediante escrito presentado por la recurrente de 2 de julio de 2008, de fojas 381 a 393, se aprecia la labor realizada por el personal en cuestión según lo consignado por esta, de acuerdo al siguiente detalle:

Nombre	Cargo	Labores desarrolladas
	Ingeniero de Planta	<ul style="list-style-type: none"><li>- Programar el desarrollo de las labores diarias.</li><li>- Elaboración de proyectos, solicitados por la gerencia de operaciones.</li><li>- Proveer los materiales e insumos que sean necesarios para los bienes a producirse.</li><li>- Distribuir y dirigir al personal obrero en la realización de los trabajos.</li><li>- Solucionar los problemas diarios que se presentes en la producción.</li><li>- Hacer cumplir el plan de producción designada para cada área.</li></ul>
	Asistente de Planta	<ul style="list-style-type: none"><li>- Elaborar los planos de los bienes a fabricarse.</li><li>- Apoyar en programación de los trabajos diarios.</li><li>- Apoyar en la previsión de los materiales para</li></ul>



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

		la realización de los trabajos. - Supervisar que los trabajos se desarrollen de acuerdo a las indicaciones de los planos. - Apoyar en la aplicación de medidas correctivas ante la aparición de no conformidades.
	Operario	- Cumplir con el trabajo indicado por el ingeniero de planta.
		- Mantener en buen estado las maquinarias y unidades vehiculares encomendadas.
		- Informar al ingeniero de planta del mal funcionamiento de alguna maquinaria o unidad vehicular. - Apoyo en carga y descarga de unidades vehiculares.

Que adicionalmente consigna en el mismo escrito citado como labores conjuntas de los trabajadores la programación de viajes, disponibilidad de unidades vehiculares, planificación y operación del mantenimiento de unidades vehiculares y cargador frontal, dirección de personal operativo y elaboración de proyectos de ingeniería e inversión.

Que respecto de los trabajadores se advierte que la recurrente consigna como labores desarrolladas por estos actividades relacionadas a la producción de bienes los cuales no guardan relación con el rubro o giro del negocio de la recurrente. Adicionalmente, la recurrente consigna como actividades desarrolladas por estos la de disponibilidad de unidades vehiculares y planificación y operación del mantenimiento de unidades vehiculares y cargador frontal, contrariamente a lo consignado en su Manual de Organización y Funciones, dado que en este se señala que aquella es una labor propia del asistente de logística y no consiste una labor compleja que requiera mayor análisis; asimismo, en relación a la elaboración de proyectos de ingeniería e inversión, la recurrente no adjunta mayor mérito probatorio que logre advertir la presentación de proyectos y sus influencia en la generación de ingresos. En ese sentido, su vinculación con la generación de la renta gravada no se encuentra acreditada.

Que respecto de los trabajadores

la recurrente no ha sustentado la necesidad de contar con los mismos, más aun considerando que según los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 6 del Requerimiento N° 162202000112, de fojas 432 y 433, el mantenimiento, reparación y servicios eléctricos fueron prestados por terceras personas; en ese sentido, su vinculación con la generación de la renta gravada no se encuentra acreditada.

Que de acuerdo al análisis precedente procede mantener el reparo efectuado, y por consiguiente confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Determinación 162-003-0000422 a 162-003-0000432

Que las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000432 fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a diciembre de 2003, al haberse determinado reparos al débito fiscal por diferencias entre el Registro de Ventas y las declaraciones juradas mensuales y al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio y/o no necesarios para producir y mantener la fuente



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

generadora de renta<sup>5</sup>, remitiéndose a los anexos de los indicados valores, los que a su vez remiten al punto I del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000112, de fojas 663 a 676.

## - Diferencias entre el Registro de Ventas y las declaraciones juradas mensuales

Que según se aprecia del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000432, de foja 664, la Administración observó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, abril, octubre y diciembre de 2003, por diferencias entre los importes declarados y los consignados en su Registro de Ventas.

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, los contribuyentes del impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

Que el numeral 3.1 del numeral 3 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, aplicable al caso de autos, establecía que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen.

Que mediante el Punto I del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1622080000112, de fojas 472 y 475, la Administración comunicó a la recurrente que detectó errores en la sumatoria de su Registro de Ventas, lo que originó diferencias entre lo registrado y los importes consignados en las declaraciones juradas presentadas, en los meses de febrero, abril, octubre y diciembre de 2003, conforme el siguiente detalle:

Periodo tributario	Según Registro de Ventas(*)	Según DDJJ (**)	Diferencia <sup>6</sup>
02-2003	36,718.00	51,866.00	(15,148.00)
04-2003	54,902.00	39,754.00	15,148.00
10-2003	54,467.00	53,811.00	656.00
12-2003	87,554.00	87,564.00	(10.00)

(\*) De fojas 139, 143, 155 y 159.

(\*\*) De foja 7.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 16 de junio de 2008, de fojas 379 y 380, señaló que estas corresponden a prestación de servicios y que el nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios se da con la emisión del comprobante de pago, no existiendo en las declaraciones mensuales de febrero y junio de 2003; mientras que respecto del periodo de octubre de 2003, reconoce que cometió un error involuntario que sería rectificado.

Que en el Punto I del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000112, de fojas 428 y 429, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, abril, octubre y diciembre de 2003 por las diferencias detectadas, precisando lo siguiente:

- Febrero y abril de 2003: La Factura N° 003-002156 con valor de venta de S/.15,148.17 y fecha de emisión 30 de abril de 2003, fue anotada en el Registro de Ventas en el mes de abril de 2003 y

<sup>5</sup> Gastos de combustible y lubricantes no necesarios en la generación de rentas gravadas.

<sup>6</sup> Conforme se aprecia del cuadro expuesto, la recurrente declaró como débito en algunos periodos, importes mayores a los registrados, lo que ha sido reconocido por la Administración como una diferencia a favor de la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

declarada en febrero de 2003, por lo que en aplicación del inciso c) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, correspondía que se declare en abril de 2003.

- Octubre y diciembre de 2003: Respecto a octubre se acepta la observación y por diciembre no se indica nada al respecto.

Que conforme ha sido verificado en esta instancia, el reparo formulado resulta arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## - Gastos en combustible y lubricantes (gastos ajenos y no causales)

Que según se aprecia del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000432, de foja 663, la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, por gastos de combustibles y lubricantes no necesarios en la generación de renta.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, aplicable al caso de autos, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el citado artículo añade que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba 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 dicha ley.

Que según se aprecia del Punto IV del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1622080000112, fojas 460 a 464, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con documentación fehaciente y la base legal correspondiente la necesidad del combustible detallado en el Anexo N° 5 del citado requerimiento, de fojas 440 a 454, en la generación de rentas gravadas; asimismo, se informó a la recurrente que en caso no sustentar con documentación fehaciente y la base legal correspondiente se procedería a reparar el crédito fiscal detallado en el Anexo N° 5 citado, a efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas del periodo 2003, al no haberse destinado a operaciones por las que deba pagarse el impuesto.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 16 de junio de 2008, de foja 378, señaló que adjuntaba informe técnico por el ingeniero mecánico Mario Ramírez Espejo, mediante el cual se concluiría que los gastos efectuados por la recurrente corresponden a la generación de rentas. Igualmente señala que los consumos de gasolina 84, 90 y 95 octanos, corresponden a las unidades utilizadas por la gerencia y representantes de la empresa para su habitual traslado entre las ciudades de Cajamarca y Trujillo, precisando, en el referido informe técnico, de fojas 369 y 370, que no se tiene registrado ningún vehículo menor que demande el uso del combustible tipo gasolina de 84 o 95 octanos, asimismo realiza un cálculo del consumo por unidad y equipo, cálculo que sustentaría solo 11,148.17 galones de Diésel 2, por lo que los galones sin sustento teórico de consumo serían 252.83 galones.

 8 



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

Que en el Punto IV del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° 1622080000112, de foja 425 a 427, la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y precisó que ésta no sustentó la necesidad del gasto de combustible en la generación de rentas gravadas, añadiendo que en el informe técnico se ha detallado el consumo de combustible de cada unidad en función al gasto de combustible D-2 observado, no habiéndose probado la relación de causalidad del consumo de combustible con la generación de rentas gravadas y se señala que no se pudo comprobar el consumo de gasolina de 80 y 95 octanos por no existir ningún vehículo en la empresa que utilice este tipo de combustible. Asimismo, con respecto a los consumos de gasolina de 84, 90 y 95 octanos, de los cuales la recurrente señala que corresponden a unidades utilizadas por la gerencia y representantes de la empresa para el traslado entre las ciudades de Cajamarca y Trujillo, indica que no se ha señalado la relación de vehículos y su número de placa de propiedad de la empresa o alquilados que hayan sido utilizados en esta labor, así como tampoco se adjunta la tarjeta de propiedad en el que se señale que se trate de vehículos que consuman este tipo de combustible. En consecuencia, procedió a reparar el crédito fiscal correspondiente a la adquisición de combustible y lubricantes por el monto de S/.18,106.50, conforme al siguiente detalle:

Periodo	Crédito fiscal S/.
Enero - 2003	858.25
Febrero - 2003	1,161.10
Marzo - 2003	1,083.33
Abril - 2003	1,345.63
Mayo - 2003	1,181.06
Junio - 2003	1,299.58
Julio - 2003	2,798.24
Agosto - 2003	1,413.27
Setiembre - 2003	779.72
Octubre - 2003	1,852.80
Noviembre - 2003	1,787.07
Diciembre - 2003	2,546.45

Que es preciso indicar que conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes las facturas observadas también fueron materia de reparo del gasto del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003, al no haber la recurrente acreditado que los gastos de combustibles y lubricantes se hubieren realizado para mantener la fuente productora de la recurrente, por lo que al no cumplir con el principio de causalidad, no resultaban deducibles, reparo respecto al cual se ha señalado que se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, al no haberse cumplido con el requisito establecido en el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a que dichos gastos sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Multa N° 162-002-0000413 a 162-002-0000423 y 162-002-0000425

Que las Resoluciones de Multa N° 162-002-0000413 a 162-002-0000423 y 162-002-0000425, de fojas 625 y 627 a 637, han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a diciembre de 2003.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o

9



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que las citadas resoluciones de multa tienen como sustento los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a diciembre de 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 162-003-0000422 a 162-003-0000433, y toda vez que los reparos han sido mantenidos en esta instancia, procede emitir pronunciamiento en similar sentido respecto de las mencionadas resoluciones de multa, debiéndose confirmar la apelada en este extremo.

## Resolución de Multa N° 162-002-0000424

Que la Resolución de Multa N° 162-002-0000424, de foja 626, ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por no exhibir la documentación solicitada durante el procedimiento de fiscalización según el Resultado del Requerimiento N° 1621070000344.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, constituye infracción no exhibir los libros, registros, u otros documentos que la Administración solicite, la que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN), asimismo, según se precisa en la Nota 10, el importe de la multa no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que conforme con el inciso b) del artículo 180° del referido código, los Ingresos Netos equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el numeral 1 del artículo 62° del citado código, señala que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, y que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles.

Que de acuerdo con el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario y que es sancionada con multa, tiene

 10 



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

como criterio de gradualidad la subsanación y/o el pago y se encuentra graduada en el Anexo II de dicho reglamento.

Que el mencionado Anexo II dispone que la multa que se aplicará por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, será rebajada en 80% si se cancela la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, precisando que la subsanación se realizará exhibiendo los libros, registros informes u otros documentos que sean requeridos por la SUNAT.

Que mediante Requerimiento N° 1621070000344, de fojas 486 a 489, notificado el 27 de julio de 2007, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma de quien atendió la diligencia de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, según constancia de foja 490, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera en su domicilio fiscal al cuarto día hábil de notificado el presente acto, esto es, el 3 de agosto de 2007, entre otros, las Guías de Remisión Remitente y/o Transportista emitidas, a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones formales del ejercicio 2003.

Que conforme se verifica en el resultado del citado requerimiento, de fojas 481 a 484, notificado el 3 de agosto de 2007 mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma de quien atendió la diligencia de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, según constancia de foja 485, la recurrente no cumplió con exhibir la totalidad de la documentación detallada en el Requerimiento N° 1621070000344, no exhibiendo las Guías de Remisión Remitente y/o Transportista emitidas, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que asimismo mediante Requerimiento N° 1622070000116, de fojas 476 a 479, notificado el 3 de agosto de 2007, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma de quien atendió la diligencia de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, según constancia de foja 480, la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera la mencionada documentación en su domicilio fiscal al cuarto día hábil de notificado el presente acto, y de subsanar dicha omisión podría acogerse al Régimen de Gradualidad; dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento, de fojas 476 y 477, que la recurrente cumplió con exhibir la totalidad de la documentación requerida, sin efectuar pago alguno por la multa correspondiente a dicha infracción, con ocasión de dicha subsanación<sup>7</sup>, acogiéndose de esa manera al Régimen de Gradualidad.

Que en cuanto a la determinación de la sanción impuesta en la Resolución de Multa N° 162-002-0000424 se advierte que la Administración emitió el citado valor por el importe de S/.6,357.00, equivalente al 50% del 0.6% de los ingresos netos del ejercicio 2006, ascendentes a S/.2,118,928.00, según declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 de fojas 677 a 679, en aplicación del Régimen de Gradualidad al haber subsanado la infracción, sin pago, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto a que las resoluciones de determinación no se encuentran arregladas a ley, por cuanto la Administración ha efectuado la determinación sobre base presunta; toda vez que los reparos efectuados no se sustentan en ninguna de las presunciones contempladas en el artículo 65° del Código Tributario, sino en el desconocimiento del crédito fiscal de los períodos acotados, debido a que la recurrente no cumplió con sustentar los gastos ajenos al giro del negocio mediante los comprobantes de pago de compras y el Registro de Compras pese a que fue requerida para ello.

<sup>7</sup> Lo que no ha sido evidenciado en el Resultado del Requerimiento N° 1622070000116, de foja 477, y no ha sido cuestionado por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 02675-4-2017

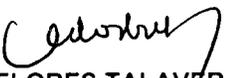
Que lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración no le ha otorgado la oportunidad de efectuar la exhibición de los documentos requeridos, por lo cual solicita una nueva revisión de sus archivos, en aras de una correcta administración de justicia administrativa; no resulta amparable, toda vez que encuentra acreditada la notificación de los requerimientos en los cuales se solicitó la información y la recurrente no cumplió con lo solicitado.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 1650140000244/SUNAT de 22 de diciembre de 2009.

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

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
FUENTES BORDA  
VOCAL

  
AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL

  
Sánchez Gómez  
Secretaria Relatora  
FT/UL/RS/mgp