



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

EXPEDIENTE N° : 10781-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de setiembre de 2018

VISTA la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013380 de 26 de mayo de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002434 a 212-003-0002458, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, los pagos a cuenta del referido impuesto de enero a diciembre de 2010 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y contra la Resolución de Multa N° 212-002-0002838, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, con respecto al reparo por diferencia de cambio por las cuentas de proveedores y clientes, que la Administración debió verificar lo anotado en su Registro de Ventas, en las liquidaciones de las exportaciones que realizó con su cliente del exterior y con el Libro Caja y Bancos y no tomar en cuenta las facturas de venta de exportación, las notas de débito y crédito y el estado de cuenta bancario.

Que agrega que en el caso de sus proveedores de material aurífero, las facturas que le emiten se pagan en unos casos al 100% y en otros se hacen pagos parciales, por lo que corresponde aplicar lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 3° y numeral 17 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Invoca el criterio sostenido en el Informe N° 200-2009-SUNAT/2B0000.

Que alega que utilizó el tipo de cambio que publica la SUNAT el día en que efectuó el pago de las facturas.

Que indica en el caso de los intereses provisionados que se trata de obligaciones pertinentes que han sido declaradas hace muchos años y que no han sido observadas por la Administración en anterior fiscalización. Añade que la forma de realizar sus operaciones a través de un pago adelantado y el saldo en armadas revela que le falta liquidez y demuestra la necesidad de financiamiento, y por ende, la causalidad del pago de intereses.

Que alega que no está de acuerdo con lo resuelto en la apelada respecto al reparo por depreciación no sustentada, en razón a que no se actuó conforme a lo dispuesto por las normas pertinentes.

Que señala que no está de acuerdo con lo resuelto en relación al contrato de arrendamiento financiero, dado que colisiona con la libertad de contratar y generar renta.

Que sostiene que demostrará dentro del plazo de ley la veracidad de las operaciones realizadas con liquidaciones de compra, las que han sido calificadas como operaciones no reales.

Que afirma con relación al reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010, que se debe tener en cuenta que si bien las facturas han sido emitidas en diciembre de 2010, han sido objeto de ajuste, por parte de su cliente del exterior a través de una liquidación, en función a mermas y a la ley de pureza del oro, por lo que en enero de 2011 se emitieron las notas de débito correspondientes y el ingreso del dinero



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

del exterior fue registrado también en enero de 2011, por lo que tales operaciones corresponden a dicho ejercicio.

Que arguye que si bien la apelada indica que rectifica el reparo por ingresos devengados de S/. 406 775,00 a S/. 394 683,12, en la misma resolución se consigna un reparo por el importe original.

Que sostiene con relación al reparo por salidas de almacén no sustentadas, que cuenta con el informe técnico de mermas en el que se establece un rango de 0,5% a 2% por merma de oro.

Que señala, con relación al reparo por causalidad de gastos, que la Administración no ha tomado en cuenta que para el cambio físico del oro en onzas adquirido y convertirlo en barras se requiere de balones de oxígeno, gas propano y otros, los mismos que son causales; agrega que también son causales los gastos de comunicaciones y los de arrendamiento financiero.

Que sostiene que el auditor fiscal no ha utilizado los principios que rigen el procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, la recurrente mediante escrito de alegatos de 14 de setiembre de 2018 (folios 11170 a 11184) reitera sus argumentos de impugnación, añadiendo que dentro de la Ley del Impuesto a la Renta no encuentra un concepto claro que defina "tipo de cambio vigente a la fecha de la operación"; que los mutuos suscritos tienen por objeto formar parte de su capital de trabajo y como fuente de financiamiento que se traduce en el pago de intereses que se vinculan con la generación y el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada; que la Administración no ha acreditado que las operaciones de compra fueran falsas o irreales; que el informe técnico presentado para acreditar las mermas debió ser apreciado y calificado por un profesional pertinente, siendo que el auditor o fiscalizador no tiene esa especialidad y su sola apreciación no tiene validez técnica ni jurídica; que dado que sus ventas ascienden a importes millonarios requería adoptar previsiones de seguridad y comunicaciones, como la adquisición de celulares y la contratación de servicios de transporte de caudales.

Que por su parte, la Administración señala que determinó la existencia de ganancia por diferencia de cambio de la cuenta proveedores, no contabilizada por la recurrente, por el importe de S/. 105 755,00, así como un exceso de pérdida por diferencia de cambio de la cuenta clientes ascendente a S/. 137 276,21, diferencias que obedecen al error en el tipo de cambio utilizado por la recurrente.

Que agrega que el fax presentado por la recurrente con el que pretende sostener que no se ha tomado en cuenta que el destino del pago efectuado por su cliente _____, por US\$ 2 562 436,12, corresponde a un adelanto de la Factura N° 001-01393, por US\$ 2 411 800,00, y al pago de la Factura N° 1387-2010, por US\$ 150 636,12, no hace referencia a las facturas antes mencionadas, por lo que no se puede confirmar lo alegado por aquélla.

Que indica que reparó el gasto por intereses generados por préstamos contraídos con terceras personas, al no haberse acreditado que se vinculan con la generación y/o el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada. Agrega que la recurrente no presentó documentación que permitiera comprobar dicha causalidad.

Que afirma que el área acotadora reparó la diferencia de la provisión por depreciación de los bienes del activo fijo que no fue sustentada con la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización, sin embargo, de la revisión efectuada en la instancia de reclamación verificó que se consignó como depreciación del ejercicio 2010, según contribuyente, el importe de S/. 4 588,75, monto que según el Registro de Activos Fijos incluiría también el importe de la depreciación acumulada al cierre del ejercicio 2009 ascendente a S/. 2 854,41, razón por la que procedió a modificar el reparo de la suma de S/. 3 704,00 a la suma de S/. 849,49.

(R) X P H



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que sostiene que reparó los gastos vinculados al contrato de arrendamiento financiero N° 21135AFB, al no haberse acreditado que se encuentre vinculado con la generación o mantenimiento de la renta gravada.

Que señala que reparó las operaciones de compra realizadas por la recurrente mediante liquidaciones de compra, al no haber acreditado con los medios probatorios pertinentes la fehaciencia de tales operaciones y al haberse detectado que dichas liquidaciones de compra no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que agrega que reparó también operaciones de compra de oro efectuadas con liquidaciones de compra, debido a que se identificó a los proveedores consignados en las mismas con la mención documento de identidad en trámite, incumpliendo los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago. Agrega que la recurrente no explicó ni sustentó cada uno de los puntos solicitados en la fiscalización en relación a la fehaciencia de las operaciones de compra, tales como identificación de los proveedores, lugar de compra y forma de traslado de la materia prima, documentación que acredite el pago de las operaciones.

Que indica que reparó ingresos devengados en el ejercicio 2010 por concepto de ajustes realizados mediante notas de débito (respecto a la calidad y pureza del mineral liquidados por su cliente del exterior) y notas de crédito (por gastos de fundición e intereses por pronto pago efectuados por el referido cliente) emitidas en el ejercicio 2011, concluyendo que tales ajustes corresponden a ingresos devengados en el ejercicio 2010. No obstante, señala que procedió a ajustar el monto del reparo al verificar que se incluyeron como parte del mismo una nota de débito y una nota de crédito emitidas en octubre de 2010, que sí se encuentran contabilizadas por la recurrente en el Registro de Ventas de octubre de 2010, así como la existencia de un error en el monto consignado por la Nota de Crédito N° 001-00613, por lo que modificó el monto del reparo de S/. 406 775,00 a S/. 394 683,12.

Que refiere que reparó la diferencia no sustentada entre las salidas de almacén y la cantidad de mineral vendido según Registro de Ventas, al no haber acreditado la recurrente que dicha diferencia se debiera a la merma que alegó, dado que el informe técnico de mermas de oro y las guías mineras 2005 presentados por aquella no contienen la metodología empleada ni acreditan las salidas de almacén no sustentadas.

Que señala que reparó la deducción de los gastos por servicios de telefonía, mantenimiento de vehículos, compra de oxígeno industrial, de gas propano, entre otros, al no haberse acreditado su causalidad con la generación y/o mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada.

Que precisa que como producto de los reparos por concepto de i) causalidad de gastos por intereses de préstamos, ii) gastos de contrato de arrendamiento financiero, iii) fehaciencia de operaciones de compra realizadas con liquidaciones de compra, y iv) liquidaciones de compra – documento de identidad en trámite, estableció la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario por los períodos de enero a diciembre de 2010, y en consecuencia, aplica la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1%.

Que asimismo, la Administración mediante escrito de alegatos de 19 de setiembre de 2018 reitera los argumentos expuestos en la resolución apelada, añadiendo respecto del reparo por fehaciencia de operaciones de compra que la recurrente sólo presentó las liquidaciones de compra y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, lo cual no es suficiente para acreditar la realización de las operaciones; en cuanto al reparo por causalidad por gasto de intereses de préstamos, indica que no se ha acreditado documentariamente el destino del dinero ni acredita que haya sido destinado a la producción de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente e invoca las Resoluciones N° 06072-5-2003 y 15475-8-2011; y que con relación al reparo por la diferencia de cambio aplicado por la recurrente,



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

sostiene que la Administración ha utilizado el tipo de cambio conforme a lo establecido en el artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° 110211065530-01-SUNAT, la cual fue continuada¹ mediante Carta de Presentación N° 140211079890-02-SUNAT y Requerimiento N° 2122160000007, notificados el 13 de enero de 2016 (folios 2889, 2890, 2895 y 2896) por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración formuló reparos por los conceptos que se indican a continuación (folio 2933):

REPARO	MONTO (S/.)
Diferencia por tipo de cambio cuenta proveedores	105 755,00
Diferencia por tipo de cambio cuenta clientes	137 276,00
Causalidad por gasto de intereses de préstamos	449 691,00
Depreciación no sustentada	3 704,00
Gastos de contrato de arrendamiento financiero	47 008,00
Fehaciencia de operaciones de compra	91 226 447,00
Ingresos devengados en el ejercicio 2010	406 775,00
Salidas de almacén no sustentadas	1 545 726,00
Liquidaciones de compra documento de identidad en trámite	522 528,00
Causalidad de gastos	36 225,00
Total reparos	94 481 135,00

Que asimismo, cabe señalar que la Administración determinó la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por los períodos de enero a diciembre de 2010 con base en los siguientes reparos (folio 2918):

REPARO	MONTO (S/.)
Causalidad por gasto de intereses de préstamos	449 691,00
Gastos de contrato de arrendamiento financiero	47 008,00
Fehaciencia de operaciones de compra	91 226 447,00
Liquidaciones de compra documento de identidad en trámite	522 528,00
Total reparos	92 245 674,00

Que los referidos reparos motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002446 a 212-003-0002458 (folio 2919 a 2930 y 2935) así como la Resolución de Multa N° 212-002-0002838 (folio 2950) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario relacionada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que asimismo, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002434 a 212-003-0002445 (folio 2937 a 2948), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, sin efectuar reparo alguno sino validando las declaraciones mensuales presentadas por la recurrente.

Que en consecuencia, corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre aquellos reparos objeto de controversia que suben en grado a esta instancia y determinar si se encuentran arreglados a ley.

Que no obstante, habida cuenta que la recurrente alega en su recurso de apelación que el auditor fiscal no ha utilizado los principios en los que se basa el procedimiento de fiscalización, remitiéndose a los fundamentos expuestos en su recurso de reclamación, en el que invocó la nulidad de la resoluciones de determinación emitidas por carecer de los motivos determinantes del reparo y los fundamentos y disposiciones que las amparan, procede, de forma previa al análisis de los aspectos de fondo de la controversia, emitir pronunciamiento sobre la nulidad alegada.

¹ Mediante Resolución de Oficina Zonal N° 215-014-0001055/SUNAT de 8 de julio de 2014 (folios 2729 a 2739), se declaró, entre otros, nula la Resolución de Determinación N° 212-003-0001777, emitida por el Impuesto a la Renta del año 2010 y la Resolución de Multa N° 212-002-0002603. En cumplimiento de lo dispuesto por la mencionada resolución de oficina zonal, esto es, regresar a fiscalización, la Administración emitió y notificó la Carta de Presentación N° 140211079890-02-SUNAT y el Requerimiento N° 2122160000007.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Nulidad

Que la recurrente alega que se le notificó las resoluciones de determinación sin ningún anexo que consignara los motivos determinantes de los reparos y los fundamentos y disposiciones que las amparaban, por lo que los referidos valores carecen de los requisitos previstos en los numerales 6 y 7 del artículo 77º del Código Tributario, y en consecuencia, son nulos conforme lo previsto en el numeral 2 del artículo 109º del precitado código. Añade que como consecuencia de la nulidad que se declare de la Resolución de Determinación N° 212-003-0002446, deberá dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 212-002-0002838 por ser accesoria al aludido valor.

Que de acuerdo a lo dispuesto en los numerales 6 y 7 del artículo 77º del Código Tributario², la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 109º del código en comentario establece que los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior son nulos; añade la disposición mencionada que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando, entre otros, son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77º.

Que de otro lado, conforme a lo dispuesto por los numerales 6.1 y 6.2 del artículo 6º del Texto Único Ordenado (TÚO) de la Ley del Procedimiento Administrativo General³ aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, se agrega que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición que se les identifique de modo certero y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la Resolución de Determinación N° 212-003-0002446 (folios 3050 a 3054), se advierte que la misma comprende —además de la resolución en sí misma— los anexos 1 al 4, los cuales contienen: (i) la sustentación, base legal y determinación del Impuesto a la Renta (Anexo 1), (ii) la determinación de la renta neta, con la indicación específica de los reparos formulados en la fiscalización y de sus montos, del requerimiento y los anexos de donde provienen los reparos y en los que se precisan los motivos de estos, así como la base legal que sustenta cada reparo (Anexo 2), (iii) la determinación de los pagos a cuenta y del Impuesto Temporal a los Activos Netos (Anexo 3) y (iv) la determinación del saldo a favor no utilizado (Anexo 4).

Que asimismo, se constata que la mencionada resolución de determinación y sus anexos fueron debidamente notificados a la recurrente el 2 de agosto de 2016, conforme se desprende de la constancia de notificación respectiva (folio 3082).

Que en el caso de las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002447 a 212-003-0002458 (folios 3037 a 3049)—emitidas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010— se advierte que a ellas se adjunta el Anexo 1 en el que se detallan los reparos que dan lugar a la aplicación de la tasa adicional del 4.1% y sus montos, los puntos del requerimiento de donde provienen los reparos y en los que se precisan los motivos de estos, así como la base legal que sustenta dicha tasa adicional.

² Conforme al Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

³ Conforme al texto aprobado por la Ley N° 27444 antes de la modificación dispuesta por el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1272.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que se verifica además, que las citadas resoluciones y su Anexo 1 fueron debidamente notificados a la recurrente el 2 de agosto de 2016, conforme se desprende de la constancia de notificación correspondiente (folios 3070 a 3081).

Que en cuanto a las Resoluciones de Determinación Nº 212-003-0002434 a 212-003-0002445 (folios 3055 a 3067), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, emitidas sin efectuar reparo alguno sino validando las declaraciones mensuales presentadas por la recurrente, se advierte de autos que las mismas comprenden, además, el Anexo 1 en el que consta la determinación de las bases imponibles y en las que se aprecia la inexistencia de discrepancias entre lo declarado por la recurrente y lo determinado por la Administración, así como la conformidad entre los tributos determinados y los pagados; verificándose que también en el caso de las indicadas resoluciones de determinación y su anexo fueron debidamente notificados a la recurrente el 2 de agosto de 2016, conforme se desprende de las constancias de notificación respectivas (folios 3083 a 3094).

Que asimismo, carece de sustento el argumento de la recurrente con relación a la Resolución de Multa Nº 212-002-0002838, dado que se ha establecido que la Resolución de Determinación Nº 212-003-0002446, a la cual se encuentra vinculada, no adolece de vicios de nulidad.

Que en virtud de lo expuesto, se desestima las nulidades alegadas por la recurrente.

Resolución de Determinación Nº 212-003-0002446

Reparo por diferencia por tipo de cambio cuenta proveedores

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento Nº 2122160000007 (folio 2888), la Administración solicitó a la recurrente efectuar el descargo correspondiente, con los medios probatorios pertinentes, de la ganancia determinada por diferencia de cambio por el importe ascendente a S/. 105 755,15, al haber detectado —de la revisión de los cuadros presentados por aquélla contenido el ajuste por diferencia de cambio para la cuenta 676, realizado por operaciones de compra de diversos proveedores y ajuste para la cuenta 10 caja y bancos— que se ha tomado como tipo de cambio para el ajuste correspondiente el vigente en el día de pago y no el publicado para el día de pago, tal como lo establece el inciso a) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016 (folios 2719 a 2727), que utilizó el tipo de cambio publicado por la SUNAT en cada uno de los días que aparecen en el portal (el que adjuntó en calidad de prueba), dando cumplimiento a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 2122160000007 (folio 2832), que la obligación tributaria en la venta de un bien en moneda extranjera se origina al emitir el comprobante de pago, por lo que se debe tomar el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) en la fecha en que se emite dicho documento (numeral 17 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas), así no sea el vigente para dicha fecha, y para contabilizar el ajuste de la cuenta 10 caja y bancos por la compra efectuada se debe tomar el tipo de cambio vigente para dicha fecha, el cual es el publicado al día siguiente por la SBS.

Que agregó que de la evaluación de la información presentada observó que para el ajuste de la Cuenta 10 Caja y Bancos (para sus operaciones de compra), la contribuyente no utilizó el tipo de cambio vigente para la fecha del día de pago (tipo de cambio publicado por la SBS al día siguiente de la fecha de pago, tal como lo señala el literal a) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta), sino utilizó el tipo de cambio publicado por la SBS en el día del pago; por lo que mantuvo el reparo por ganancia por diferencia



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

de cambio por el importe de S/. 105 755,15, señalando como sustento legal el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta⁴ y el artículo 34º de su reglamento⁵.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el citado artículo añade que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; y c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.

Que señala, adicionalmente, que las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.

Que por su parte el inciso d) del artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de lo dispuesto, entre otros, en el último párrafo del artículo 61º de la Ley, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, se deberá considerar lo siguiente: 1) Tratándose de cuentas del activo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones; y 2) Tratándose de cuentas del pasivo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado venta cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

Que añade el segundo párrafo del citado inciso que si la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones no publica el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a la fecha señalada en el párrafo precedente, se deberá utilizar el tipo de cambio que corresponda al cierre de operaciones del último día anterior. Para este efecto, se considera como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

Que se precisa, asimismo, en el tercer párrafo del inciso en comentario, que para efecto de lo señalado en los párrafos anteriores se considerará la publicación que la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones realice en su página web o en el Diario Oficial El Peruano.

Que de las normas glosadas se establece, que en el caso de operaciones de moneda extranjera correspondientes a cuentas del pasivo (como las correspondientes a cuentas por pagar a proveedores) deberá utilizarse, para efectos de su contabilización en moneda nacional, el tipo de cambio promedio ponderado venta cotización de oferta y demanda del cierre de operaciones de la fecha de la operación que publique la SBS, siendo que de no existir publicación en la referida fecha deberá utilizarse el tipo de

⁴ Conforme al Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

⁵ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

cambio del cierre de operaciones del último día anterior, considerándose como tal al último día respecto del cual la SBS hubiera efectuado la publicación, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

Que en tal orden de ideas, el tipo de cambio aplicado por la recurrente correspondiente al publicado por la Administración Tributaria en su portal institucional, resulta equivocado habida cuenta que, de acuerdo a las normas glosadas, la cotización a tomarse en cuenta es la que publique la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones en su página web o en el Diario Oficial "El Peruano" y porque los tipos de cambio publicados por aquélla corresponden a la cotización de cierre de la SBS del día anterior a la fecha que se indica, conforme a la nota 1 que aparece en el mencionado portal, que no es necesariamente la aplicable para el caso del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, de la revisión efectuada en la presente instancia del Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2821 a 2823), en el que se determinan las diferencias de cambio que dan origen al reparo formulado por aquélla, se establece que la Administración incurre en error al aplicar el tipo de cambio; así en lugar de tomar en cuenta el tipo de cambio promedio ponderado venta correspondiente al cierre de operaciones, esto es, el vigente a la fecha de emisión de la factura, que se publica con posterioridad a la fecha de cierre de la operación —conforme a la regla glosada establecida por las normas del Impuesto a la Renta—, ha considerado el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la SBS en la fecha de emisión del comprobante de pago, que corresponde al día anterior al de la fecha de cierre de la operación, siguiendo las reglas del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, conforme, además, lo ha señalado en el mencionado resultado, lo cual determina un tipo de cambio distinto y por consiguiente una diferencia por tipo de cambio distinta de la que corresponde.

Que como ejemplo se muestra a continuación el resultado por diferencia de cambio de dos operaciones determinado por la Administración conforme a la regla aplicada por ella y el resultado que se obtiene según las reglas de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento:

	FACTURA PROVEEDOR	FECHA DE EMISIÓN	MONTO DÓLARES	TC PROVISIÓN	MONTO SOLES	FECHA DE PAGO	TC PAGO	MONTO SOLES	DIFERENCIA DE CAMBIO
Según SUNAT	001-000362	04/01/2010	227 412,00	2,891	657 448,09	05/01/2010	2,873	653 354,68	-4.093,42
Según LIR	001-000362	04/01/2010	227 412,00	2,885	656 083,62	05/01/2010	2,873	653 354,68	-2 728,94
<hr/>									
Según SUNAT	001-000175	05/01/2010	33 004,80	2,885	95 218,85	05/01/2010	2,873	94 822,79	-396,06
Según LIR	001-000175	05/01/2010	33 004,80	2,873	94 822,79	05/01/2010	2,873	94 822,79	0,00

LIR: Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se verifica del cuadro precedente, mientras que en el caso de la primera operación se genera una ganancia por diferencia de cambio de solo S/. 2 728,94 considerando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación, la Administración determina una mayor ganancia por diferencia de cambio al aplicar el tipo de cambio venta publicado el día de la operación, lo cual —como se ha señalado— resulta erróneo para el caso del Impuesto a la Renta.

Que de igual forma, en el caso de la segunda operación no se produce diferencia de cambio alguna habida cuenta que la fecha de pago es la misma fecha de la provisión (fecha de emisión de la factura), sin embargo, la Administración determina pérdida por diferencia de cambio producto del error en el tipo de cambio aplicado.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que en tal orden de ideas, corresponde revocar la apelada en el extremo del presente reparo, debiendo la Administración proceder a recalcular la diferencia de cambio en la cuenta de proveedores de la recurrente, aplicando estrictamente lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, a fin de establecer la real pérdida o ganancia que se produzca.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Ley del Impuesto a la Renta no define el concepto "tipo de cambio vigente a la fecha de la operación", se debe indicar que, conforme se desprende de la disposición reglamentaria glosada, ello se encuentra señalado en los numerales 1 y 2 del inciso d) del artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Reparo por diferencia por tipo de cambio cuenta clientes

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2887 y 2888/reverso), la Administración solicitó a la recurrente efectuar el descargo correspondiente, con los medios probatorios pertinentes, de la diferencia de cambio por el exceso de pérdida ascendente a S/. 137 276,21, al haber detectado —de la revisión de los cuadros presentados por aquella contenido el ajuste por diferencia de cambio para la cuenta 776, realizado para las operaciones de ventas (exportaciones al cliente

— que existen errores de suma en algunas liquidaciones, que no se ha considerado el importe resultante de la conversión de dólares a soles, que no existe coincidencia entre la información que figura en los extractos bancarios y los movimientos registrados en su libro mayor para la cuenta 121 facturas por cobrar.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016 (folios 2719 a 2727), que en sus ventas de exportación señala un grado de pureza de oro aproximado, el que en el país de destino su cliente refina nuevamente y efectúa la liquidación tanto en onzas físicas, refinamiento y pagos; añade que en caso se determine que la pureza del oro es superior a la señalada en la factura, emite una nota de débito y si es inferior una nota de crédito. Agrega que todo el procedimiento de determinación del grado de pureza dura, aproximadamente, de seis a siete días, sin embargo su cliente le hace una transferencia bancaria como adelanto y posteriormente hace una liquidación en función al grado de pureza y transfiere el saldo, de ser el caso, respecto de lo facturado, siendo que por dicha transferencia utiliza el tipo de cambio en la fecha del depósito del saldo publicado por la Sunat, el que considera el correcto.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2832/reverso) que si bien la recurrente señala no estar de acuerdo con el ajuste efectuado según el Anexo 3 al requerimiento, no señala la base legal o el sustento documentario que respalde su descargo, por lo que dado que ésta no sustenta la observación formulada, procedió a reparar el importe de S/. 137 276,21, al amparo de lo dispuesto por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34º del reglamento de la citada ley.

Que conforme a las disposiciones glosadas a propósito del reparo por diferencia por tipo de cambio cuenta proveedores desarrollado en considerandos precedentes, se tiene que en el caso de operaciones de moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo (como las correspondientes a cuentas por cobrar a clientes) deberá utilizarse, para efectos de su contabilización en moneda nacional, el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda del cierre de operaciones de la fecha de la operación que publique la SBS, siendo que de no existir publicación en la referida fecha deberá utilizarse el tipo de cambio del cierre de operaciones del último día anterior, considerándose como tal al último día respecto del cual la SBS hubiera efectuado la publicación, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

C X R 24



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que en tal orden de ideas, el tipo de cambio aplicado por la recurrente, correspondiente al tipo de cambio en la fecha del depósito del saldo publicado por la Administración Tributaria en su portal institucional, resulta equivocado habida cuenta que, de acuerdo a las normas glosadas, la cotización a tomarse en cuenta es la que publique la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones en su página web o en el Diario Oficial "El Peruano" y porque el tipo de cambio a utilizarse es el promedio ponderado compra correspondiente al cierre de operaciones, esto es, el vigente a la fecha de emisión de la factura (fecha de provisión) y el de la fecha de pago respecto del monto pagado.

Que sin embargo, de la revisión efectuada en la presente instancia del Anexo 3 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2814 a 2819), en el que se determinan las diferencias de cambio que dan origen al reparo formulado por aquélla, se establece que la Administración incurre en error: (i) al aplicar el tipo de cambio, (ii) al establecer la diferencia de cambio consolidando el saldo de deuda de una operación anterior con el importe de las operaciones (exportaciones) siguientes del ejercicio 2010 y (iii) al incluir en dicha diferencia el saldo de la factura pendiente de pago no cubierto por el monto pagado por el cliente; así en lugar de tomar en cuenta el tipo de cambio promedio ponderado compra correspondiente al cierre de las operaciones, esto es, el vigente a la fecha de emisión de la factura —que se publica con posterioridad a la fecha de cierre de la operación, conforme a las normas del Impuesto a la Renta— ha considerado el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la SBS en la fecha de emisión del comprobante de pago, que corresponde al día anterior al de la fecha de cierre de la operación, siguiendo las reglas del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo cual determina un tipo de cambio distinto y por consiguiente, una diferencia por tipo de cambio distinta de la que corresponde.

Que se muestra a continuación un ejemplo del resultado por diferencia de cambio determinado por la Administración conforme a la regla aplicada por ella y el resultado que se obtiene según las reglas de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento:

	FACTURA CLIENTE	FECHA DE EMISIÓN	MONTO DOLARES	TC PROVISIÓN	MONTO SOLES	FECHA DE PAGO	TC PAGO	PAGO EN DÓLARES	MONTO SOLES	DIFERENCIA DE CAMBIO
Según SUNAT	Saldo	31.12.09	446 249,90	2,891	1 290 108,46	05.01.10	2,885	446 249,90	1 287 430,96	-2 677,50
Según SUNAT	001-01393	04.01.10	2 116 186,22	2,891	6 117 894,36	05.01.10	2,885	2 116 186,22	6 105 197,24	-12 697,12
Según SUNAT	Saldo f/001-01393	04.01.10	370 242,63	2,891	1 070 371,44	05.01.10	2,885	0,00	1 068 149,99	-2 221,46
Total diferencia de cambio										-17 596,07
Según LIR	Saldo	31.12.09	446 249,90	2,888	1 288 769,71	05.01.10	2,871	446 249,90	1 281 183,46	-7 586,25
Según LIR	001-1393	04.01.10	2 116 186,22	2,880	6 094 616,31	05.01.10	2,871	2 116 186,22	6 075 570,64	-19 045,68
Total diferencia de cambio										-26 631,92

Que conforme se verifica del cuadro precedente, mientras que en el caso de la determinación realizada conforme a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta se genera una pérdida por diferencia de cambio de S/. 26 631,92, considerando el tipo de cambio compra vigente en la fecha de la operación, la Administración determina una menor pérdida por diferencia de cambio al aplicar el tipo de cambio venta (debiendo haber tomado el tipo de cambio compra) publicado el día de la operación, lo cual —como se ha señalado— resulta erróneo para el caso del Impuesto a la Renta, resultando incorrecto, además, que determine una pérdida por diferencia de cambio respecto del saldo pendiente de pago de la Factura N° 001-01393, habida cuenta que no se tiene el dato cierto de la fecha de cancelación de dicho saldo, o certeza que a la fecha de actualización se contaba con un balance producto del cierre de las



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

operaciones, y a partir de ello, el tipo de cambio a aplicarse, lo que no permite establecer *a priori* que se produce una pérdida por diferencia de cambio, como lo efectuado por la Administración.

Que en tal orden de ideas, corresponde revocar la apelada en el extremo del presente reparo debiendo la Administración proceder a recalcular la diferencia de cambio en la cuenta de clientes de la recurrente, aplicando estrictamente lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, a fin de establecer la real pérdida o ganancia que se produzca.

Que se reitera lo señalado precedentemente en relación a la definición del concepto "tipo de cambio vigente a la fecha de la operación".

Reparo por causalidad por gasto de intereses de préstamos

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2887/reverso) la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad de los intereses y gastos provisionados en la cuenta 67100 por el importe de S/. 449 690,78 por préstamos.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que requiere obtener capital de trabajo y lo consigue a través de préstamos obtenidos de terceros a quienes les paga intereses, los cuales son necesarios y causales.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2831), que respecto a los gastos financieros obtuvo copias de los contratos de mutuo, así como copia del Libro de Inventarios y Balances donde se detalla el saldo de la cuenta 46 cuentas por pagar diversas, provenientes del Resultado del Requerimiento N° 2122110000134, los cuales tomó en cuenta en la presente fiscalización. Agregó que la recurrente no adjuntó documentación, análisis, información, etc. que respalden su descargo, lo que no permite acreditar la relación de causalidad del préstamo contraído con la generación de su renta gravada, por lo que procedió a reparar el gasto provisionado en la cuenta 67100 por el importe de S/. 449 690,78, al amparo de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° y el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Que en el presente caso la Administración no discute la veracidad de los préstamos recibidos sino la acreditación del destino dado a tales mutuos que la recurrente ha identificado como destinados a capital de trabajo.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia se aprecia, a folio 2133, copia del Libro Mayor General en soles del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, en la que aparece registrada la cuenta 67100 intereses y gastos de préstamos con un saldo al 31 de diciembre de S/. 449 690,78.

Que como sustento de la causalidad del referido gasto la recurrente ha presentado copia de los contratos de mutuo efectuados por diversas personas naturales a su favor, copias de depósitos en la cuenta corriente de la recurrente (folios 1091 a 1414), así como copia de su Libro de Inventarios y Balances con



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

el saldo de la cuenta 46 cuentas por pagar diversas (folios 1415 y 1416) en el que se consigna un monto pendiente de pago al 2010 de S/. 3 210 707,51.

Que del análisis de la documentación presentada se establece que con ella no se acredita el destino dado a los préstamos recibidos y, por ende, no se puede concluir que el importe reconocido por la recurrente como gastos por préstamos cumpla con el principio de causalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta; correspondiendo añadir que la copia del Libro de Inventarios y Balances con el saldo de la cuenta 46 cuentas por pagar diversas, presentado por la recurrente como el análisis detallado de los préstamos, solo da cuenta de la relación de prestamistas y de los montos pendientes de pago, pero no aporta información del destino de tales préstamos, siendo este último aspecto el que resulta determinante para acreditar la causalidad del gasto por intereses.

Que se debe indicar que a efecto de acreditar el destino de los préstamos recibidos -que la recurrente señala como capital de trabajo-, la recurrente debió presentar, entre otros documentos y análisis, el flujo de efectivo (en el que se detallaran las entradas de efectivo por cobro de ingresos: saldos de efectivo, importes por ventas recibidos y préstamos recibidos, menos las salidas de efectivo por pago de gastos), así como los comprobantes de pago y/o planillas de egresos vinculados con el capital de trabajo, tales como adquisiciones de materia prima e insumos, pago de planillas de trabajadores, pago de obligaciones con terceros, etc., que permitan verificar la utilización del efectivo disponible en la empresa (incluyendo los préstamos) como capital de trabajo y, consecuentemente, sustentar la causalidad de los intereses y gastos asociados a tales préstamos así aplicados; lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Que en virtud de lo expuesto, resulta procedente el reparo de la Administración por dicho concepto, correspondiendo confirmar la apelada en tal extremo.

Que cabe precisar que no se encuentra acreditada la causalidad del gasto de intereses por préstamos deducidos en el ejercicio 2010, no siendo pertinente el alegato de la recurrente en el sentido que no se le reparó este concepto en otros períodos.

Reparo por depreciación no sustentada

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2886 y 2887/ reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar documentadamente la propiedad, costo de adquisición, fecha de entrada en uso, así como la depreciación de los bienes cuyo detalle consigna en el cuadro 1, los cuales fueron deducidos como gasto por depreciación en el ejercicio 2010 por el importe de S/. 4 588,75:

CUENTA	CONCEPTO	DETALLE	IMPORTE S/.
332000	LEASING	SALDO AL 31/12/2009	446 245,05
334000	UNIDADES DE TRANSPORTE	SALDO AL 31/12/2009	234 085,71
335000	MUEBLES Y ENSERES	SALDO AL 31/12/2009	23 340,34
336000	EQUIPOS DIVERSOS	SALDO AL 31/12/2009	59 086,56

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que en su oportunidad presentó los medios probatorios solicitados, sin perjuicio de lo cual vuelve a presentarlos.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2831/reverso), que no obstante lo indicado en su descargo la recurrente no adjuntó documento alguno relacionado con la adquisición de los activos señalados en el cuadro precedente.

Que asimismo, indicó que de la verificación de la documentación presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 2122110000134, respecto a la sustentación de los activos fijos y el cálculo de la depreciación, solo presentó copia del Registro de Activos Fijos del ejercicio 2010 y copia de los comprobantes de adquisición de los activos adquiridos en el ejercicio 2010, en base a lo cual determinó



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

que se sustentó parcialmente la propiedad, el costo de adquisición, la fecha de adquisición, la fecha de inicio de uso y la depreciación por el importe de S/. 884,85, por lo que mantuvo el reparo por el importe de depreciación no sustentado de S/. 3 703,90, al amparo de lo dispuesto por el inciso f) del artículos 37° y los artículos 38°, 40° y 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22° del reglamento de la citada ley.

Que cabe señalar que en la instancia de reclamación la Administración redujo el importe del reparo a la suma de S/. 849,49 al haber verificado que en la fiscalización se consideró como depreciación del ejercicio 2010 la suma de la depreciación acumulada al cierre del ejercicio 2009 (folio 3724).

Que conforme a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38° de la citada ley establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley; se indica, además, que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores, precisándose que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que por su parte el artículo 41° de la ley en comentario⁶ dispone que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregarán, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 1980-5-2003 y 3168-5-2003, entre otras, que la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 06073-5-2006 y 11279-4-2016, entre otras, se ha establecido el criterio según el cual el valor de adquisición al que alude el citado artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende no sólo el valor de compra de los bienes sino también el valor al cual estos bienes ingresan al patrimonio del contribuyente, constituyendo dicho valor la base de cálculo de la depreciación.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales glosados se tiene que a efecto de sustentar la depreciación acotada, la recurrente debía acreditar documentalmente la adquisición de los bienes o el ingreso a su patrimonio, la fecha de dicha adquisición o ingreso, así como el costo de los activos fijos como base de cálculo de la referida depreciación.

Que se aprecia en autos (folios 2130 y 2131), copia del Libro Mayor General en soles del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, en la que aparecen registradas las cuentas 681500 depreciación de muebles y enseres y 681600 depreciación de equipos diversos, consignando como provisión de depreciación anual del ejercicio 2010 los importes de S/. 1 734,34 y S/. 2 854,41, respectivamente.

⁶ Conforme al texto vigente antes de la modificación dispuesta por el artículo 12° del Decreto Legislativo Nº 1112.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que se verifica además que los referidos importes coinciden con los importes por depreciación acumulada al ejercicio 2009 (S/. 2 854,41) y del ejercicio 2010 (S/. 1 734,34) consignados en el Registro de Activos Fijos – Detalle de los activos fijos presentados por la recurrente (folios 1089 y 1090).

Que como se indicó precedentemente, la Administración en instancia de reclamación dejó sin efecto el reparo por la depreciación acumulada al ejercicio 2009 ascendente a S/. 2 854,41, correspondiente a los activos fijos: equipo de fundición (código 33.6.1.1.01), computadora (código 33.6.1.1.02) y equipo de quemado (código 33.6.9.1.02) y dedujo del importe de depreciación del ejercicio la suma de S/. 884,85, que corresponde a la depreciación de los activos fijos cuya existencia fue acreditada por la recurrente, conformados por computadora (código 33.6.1.1.03), generador de luz (código 33.6.9.1.03) y fotocopiadora Kyocera (código 33.6.1.1.04).

Que de lo anterior se establece que el importe de depreciación objeto de reparo asciende a S/. 849,49 y corresponde a los activos fijos: escritorio de madera (código 33.5.1.01), estufa eléctrica (código 33.5.2.01), CPU (código 33.5.2.02), equipo de radio comunicación (código 33.5.2.03) y balanza eléctrica Mettler (código 33.5.2.04) (folio 1090).

Que ahora bien, de autos (folios 1086 a 1088) se establece que la recurrente únicamente presentó las facturas correspondientes a los activos fijos computadora, generador de luz y fotocopiadora Kyocera, que fueron tomados en cuenta por la Administración y los dedujo del importe del reparo inicialmente formulado, sin embargo, no ha acreditado la adquisición o ingreso a su patrimonio de los activos fijos señalados en el considerando precedente, su fecha de adquisición o ingreso, ni su costo, que permitiera corroborar la información consignada en su Registro de Activos Fijos y que constituye la base de cálculo de la referida depreciación.

Que en tal sentido, no estando acreditado el gasto por depreciación ascendente a S/. 849,49 resulta procedente el reparo de la Administración por dicho concepto, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que conforme se ha analizado precedentemente, la Administración ha actuado conforme a las normas pertinentes, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Reparo por gastos de contrato de arrendamiento financiero

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2886/reverso) la Administración solicitó a la recurrente acreditar la vinculación de los gastos del contrato de arrendamiento financiero N° 21135AFB (por concepto de otras cargas de gestión, seguros, intereses y gastos) con la generación de ingresos.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que la ley tributaria no le prohíbe suscribir contratos de arrendamiento financiero ni realizar actos económicos de compraventa de bienes diferentes al giro del negocio, dado que tiene como objeto el afán de lucro.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2829 y 2830), que para deducir los gastos vinculados al contrato de arrendamiento financiero N° 21135AFB, la recurrente debió demostrar que el vehículo adquirido según dicho contrato cumplía con el requisito de ser gasto necesario para producir y mantener la fuente de sus ingresos. Agrega que evaluada la documentación presentada durante la fiscalización, la recurrente no señaló argumento alguno sobre cuál fue el motivo de la adquisición del bien ni explicó cuál sería su destino; añade que de la documentación contable presentada estableció que dicho bien nunca fue puesto en funcionamiento desde su fecha de adquisición (diciembre de 2008), consecuentemente, no fue depreciado ni se utilizó dicho gasto. Indica además que la recurrente no presentó documentación alguna que acredite que el vehículo se encuentra

○ X P H



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

vinculado con la generación o el mantenimiento de renta gravada, por lo que los gastos vinculados al contrato de arrendamiento no cumplen con el principio de causalidad, por lo que procedió a reparar el importe de S/. 47 008,03 al amparo de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° y el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se indicó anteriormente, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, en consecuencia, son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes del citado artículo.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia (folios 2133, 2135 y 2137), se aprecian copias del Libro Mayor General en soles del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, en las que aparecen registradas las cuentas 651000 seguros, 659 otras cargas diversas de gestión y 671000 intereses y gastos de préstamo, consignando los importes de S/. 13 383,59 por concepto de gasto de seguro pagado por leasing, S/. 5 490,66 por concepto de gasto por opción de compra, S/. 27 967,40 por concepto de intereses leasing y S/. 166,38 por concepto de resumen de pagos leasing, respectivamente, cuyo importe total asciende a S/. 47 008,03.

Que asimismo, se aprecia de autos (folios 1049 a 1085), copia de la carta del Banco de Crédito del Perú dirigida a la recurrente de fecha 22 de diciembre de 2008, concerniente a la Póliza de Seguros N° 3501957 respecto del Contrato de Leasing Vehicular N° G990-00017942 - 21135AFB, así como copia de la referida póliza de seguro de automóvil en la que, entre otros datos, se describen las características del vehículo conforme a lo siguiente: clase remolcador, marca Volvo, modelo FM 6x4 R, año 2008, servicio carga, suma asegurada US\$ 161 403,50; constando también en autos (folios 1084 y 1085) copia del cronograma de pagos por la operación de arrendamiento financiero N° 21135AFB, en el que se indica el valor de adquisición ascendente a S/. 446 245,02, el monto por concepto de intereses que respecto al ejercicio 2010 asciende a S/. 27 967,40 y el monto de opción de compra ascendente a S/. 5 310,32.

Que de lo anterior se establece que si bien se encuentra acreditada, a través del Contrato de Leasing N° G990-00017942 - 21135AFB, la adquisición de una unidad vehicular (Remolque) a favor de la recurrente, no se ha acreditado que el referido bien haya sido destinado a una actividad generadora de renta gravada⁷, sea esta la actividad principal de la recurrente (comercialización de oro) o alguna otra actividad que le generara ingresos afectos al Impuesto a la Renta, por lo que se concluye que no se encuentra acreditada la causalidad de los gastos por arrendamiento financiero, resultando procedente el reparo formulado por la Administración y correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que como se ha analizado precedentemente, la Administración ha actuado conforme a ley, no advirtiéndose que se haya vulnerado la libertad de contratar y generar rentas.

Reparo por falta de fehaciencia de operaciones de compra

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento N° 2122160000007 (folio 2885) la Administración solicitó a la recurrente acreditar la fehaciencia de cada una de las operaciones efectuadas con sus proveedores, contenidas en el Anexo 4 adjunto al requerimiento, toda vez que de la revisión de las liquidaciones de

⁷ Es del caso indicar que conforme se verifica de la copia del Registro de Activos Fijos – Detalle de los activos fijos del periodo 2010 (folio 1090), si bien se registra en la cuenta 332.9.1.01 el arrendamiento financiero, la recurrente no dedujo monto alguno por concepto de gasto por depreciación, lo que permite inferir que el referido bien adquirido mediante leasing en diciembre de 2008, no fue afectado a la producción de rentas gravadas.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

compra exhibidas por la recurrente, determinó la existencia de inconsistencias que le restan fehaciencia a las operaciones que involucran, tales como que han sido emitidas a personas que cuentan con RUC, a personas cuyo documento nacional de identidad no existe, a personas cuyo documento nacional de identidad corresponde a otra persona, a personas fallecidas antes de la fecha de emisión del comprobante de pago en cuestión y a personas cuyo documento nacional de identidad corresponde a personas que no viven en el país, lo que la lleva a estimar que se produce el supuesto de operación inexistente por no existir o no haber participado en la operación una de las partes.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente, mediante carta de 21 de marzo de 2016, señaló que se pretende desconocer sus operaciones de compra por manifestaciones incorrectas de sus proveedores, cuando es responsabilidad de ellos expresar la realidad de su situación (si tienen o no RUC o su verdadero número de identificación) al momento de realizar las transacciones. Agregó que el Reglamento de Comprobantes de Pago no la obliga a solicitar la presentación del documento de identidad de sus vendedores de oro, ni a tener la relación de fallecidos o de quienes no viven en el país. Añadió que las compras efectuadas se encuentran registradas en el kárdex correspondiente y que la comercialización de oro en el año 2010 fue libre y no existía un registro especial de comercializadores de oro. Indicó también que las ventas efectuadas por sus proveedores fueron por montos menores, por lo que no estaban obligados al uso de medios de pago; que el contexto en el que se comercializó el oro en Puno en el año 2010 fue que las personas que le querían vender oro se acercaban a sus establecimientos con el mineral y se lo vendían con el comprobante de pago correspondiente, por lo que es insólito que se le solicite contratos y otros documentos.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2827 a 2829), que la recurrente no sustentó por escrito ni proporcionó documentación que acreditara, entre otros, los datos de sus proveedores, el lugar de compra de la materia prima, la forma de su traslado, la forma de pago a sus proveedores (no detalló fechas, montos, documentos utilizados para la cancelación), la procedencia y peso de la materia prima, la identificación de las personas encargadas de la recepción, pesaje y pago de la materia prima adquirida.

Que en tal sentido, concluyó que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones de compra observadas, contenidas en el Anexo 4 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2796 a 2812), por lo que reparó el importe de S/. 91 226 447,03.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Se precisa que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que añade el quinto párrafo del mencionado artículo 20⁸, que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda; debiéndose entender por costo de adquisición la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

⁸ De acuerdo a la modificación introducida por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 979 vigente desde el 1 de enero de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que en lo concerniente a reparos por operaciones no reales, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 3292-1-2009 y 4100-4-2007, entre otras, que a fin de determinar si se trata de operaciones que no son reales, la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que ahora bien, conforme se verifica de autos (folios 2419, 2424, 2450 y 2463) durante la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° 110211065530, la Administración estableció que aquélla había emitido durante el ejercicio 2010 liquidaciones de compra de diversas series, por lo que le solicitó mediante el Requerimiento N° 2122120000133 que proporcionara en medio magnético la información correspondiente a tales comprobantes de pago. Cabe indicar que el referido requerimiento de información fue reiterado por la Administración mediante el Requerimiento N° 2122120000218 toda vez que la recurrente no cumplió con presentar lo solicitado; advirtiéndose que la Administración indicó en el resultado del requerimiento que toda vez que la recurrente no proporcionó lo solicitado, trabajó con la información proveniente del Registro de Compras (a pesar de señalar que no contaba con toda la información requerida), de cuya evaluación determinó las mismas observaciones que estableció en el Requerimiento N° 2122160000007 (folios 2364, 2851 y 2884 y 2885/reverso), observaciones que se detallan a continuación: 1) Liquidaciones de compra emitidas a personas que tienen RUC; 2) Liquidaciones de compra emitidas a personas cuyo documento nacional de identidad no existe; 3) Liquidaciones de compra emitidas a personas cuyo documento nacional de identidad corresponde a otra persona; 4) Liquidaciones de compra emitidas a personas fallecidas antes de la emisión de dicho comprobante; y 5) Liquidaciones de compra emitidas a personas cuyo documento nacional de identidad corresponde a persona que no vive en el país desde fecha anterior a la emisión de dicho comprobante.

Que la Administración señala en el Requerimiento N° 2122160000007, que las referidas inconsistencias le restan fehaciencia a las operaciones de compra, por lo que le solicitó que sustentara la fehaciencia de las operaciones consignadas en las liquidaciones de compra según el Anexo 4, lo que no se produjo, por lo que determinó el reparo objeto de análisis.

Que conforme se desprende de lo antes indicado, la Administración ha procedido a establecer operaciones no fehacientes sobre la base de lo verificado en el Registro de Compras de la recurrente y de las observaciones formuladas a las liquidaciones de compra emitidas por la adquisición de oro, debiéndose indicar que la observación detectada por la Administración mencionada en numeral 1, es decir, la emisión de liquidaciones de compra a personas que tienen RUC, no permite inferir automáticamente que corresponden a operaciones de compra inexistentes porque no haya participado el vendedor, tal como lo ha concluido la Administración, dado que lo detectado solo demuestra un incumplimiento del Reglamento de Comprobantes de Pago que por sí solo no demuestra que estemos ante una operación inexistente, siendo que la Administración no ha señalado ninguna otra evidencia que le permita arribar a tal conclusión. Debe mencionarse además, que del Anexo 4 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007, se aprecia que la mayoría de las operaciones de compra observadas por la Administración corresponden a la observación 1.

Que adicionalmente, corresponde indicar que si bien la Administración objeta liquidaciones de compra emitidas por la recurrente por adquisición de oro, no ha identificado cuáles son los mencionados comprobantes de pago observados, toda vez que el Anexo 4 no proporciona dicha información, ni señala la fecha de emisión de dichos comprobantes, información que resulta relevante habida cuenta que la Administración sustenta las observaciones 4 y 5 en las inconsistencias detectadas en relación con las fechas de emisión de las liquidaciones de compra; más aún, la información concerniente a la identificación de las liquidaciones de compra observadas hubiera permitido su cotejo con la información que contiene el Registro de Inventario Permanente Valorizado – kárdex (folios 1929 a 1966), en el que se



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

consignan, entre otros, los ingresos de oro por adquisiciones mediante liquidaciones de compra (entradas físicas y valoradas) y las salidas de dicho mineral, lo que hubiera aportado información acerca de la veracidad o no de las operaciones de compra observadas.

Que igualmente, no se aprecia de autos que la Administración haya llevado a cabo investigaciones adicionales a la revisión del Registro de Compras de la recurrente, a la constatación del Registro Único de Contribuyentes y a la detección de inconsistencias en la emisión de comprobantes de pago, tales como solicitudes de información a terceros, convocatoria a comparecencias, cruces de información, etc., que le permitan establecer la falta de fehaciencia de las operaciones de compra cuestionadas.

Que en ese sentido, si bien en las Resoluciones Nº 120-5-2002 y 3708-1-2004, entre otras, se ha indicado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, también lo es que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha señalado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis que no existió operación real es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444⁹, y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que en tal orden de ideas, corresponde dejar sin efecto el reparo por falta de fehaciencia de operaciones de compra y revocar la apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos esgrimidos por la recurrente respecto del mencionado reparo.

Reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010

Que mediante el Punto 7 del Anexo 1 al Requerimiento Nº 2122160000007 (folios 2882 y 2883), la Administración comunicó a la recurrente que detectó la existencia de ingresos no declarados en el ejercicio 2010 por S/. 406 774,87, conforme al Anexo 5 (folio 2849), por diferencias originadas en los ajustes de la liquidación efectuada por su cliente Metalor Technologies S.A., respecto a la calidad y pureza del mineral, habiéndose emitido notas de débito y haberse ajustado con notas de crédito (por el pago de gastos de fundición y por el pago de intereses por pronto pago), las cuales fueron emitidas en el ejercicio 2011 correspondiendo dichos ajustes a ingresos devengados en el 2010, por lo que solicitó a la recurrente presentar sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente mediante carta de 21 de marzo de 2016, señaló que todos los ingresos devengados en el 2010 fueron registrados y provisionados en dicho ejercicio, como se muestra en sus registros contables, por lo que discrepaba del reparo ascendente a S/. 406 774,87.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado de Requerimiento Nº 2122160000007 (folio 2827), que la recurrente no proporcionó documentación o análisis alguno que sustente lo señalado en su descargo, por lo que de la evaluación efectuada en la fiscalización estableció diferencias por ingresos no declarados en el ejercicio 2010 por S/. 406 774,87, por concepto de ajustes de liquidación efectuada por el cliente Metalor Technologies S.A., conforme al cálculo detallado en el Anexo 5 al citado resultado de

⁹ Actualmente regulado en los artículos 171º y 172º del Texto Único Ordenado de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

requerimiento, y con base en los artículos 28º, 57º y 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34º de su reglamento.

Que cabe señalar que en la instancia de reclamación la Administración redujo el importe del reparo a S/. 394 683,12 al haber establecido que la Nota de Débito N° 001-591 y la Nota de Crédito N° 001-575 fueron emitidas el 14 de octubre de 2010 y fueron contabilizadas en el Registro de Ventas del mes de octubre de 2010 (folio 3719/reverso), por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente sí se reconoció su incidencia en la determinación de la renta imponible del referido ejercicio; así como porque el importe de la Nota de Crédito N° 001-613 fue considerado erróneamente por US\$ 41 285,99 en lugar de US\$ 41 315,47.

Que conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales.

Que el artículo 57º de la referida ley establece que a los efectos de la misma, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, agrega el inciso a) del citado artículo que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y 467-5-2003 que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que toda vez que el artículo 57º precitado no define el principio del devengado, resulta necesario definir éste, dado que de ello depende determinar cuándo debió reconocerse el gasto.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad¹⁰ como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1¹¹, modificada en 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros¹², en los que se señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan; mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 2198-5-2005 que de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar, que se haya realizado la operación que originó los ingresos y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que asimismo, ha establecido en las Resoluciones N° 468-1-2000 y 513-1-2001, entre otras, que teniendo en cuenta las características específicas de la actividad que realiza el contribuyente, sujeta a regulaciones del comercio internacional, conforme con las cuales el precio del producto vendido varía debido a circunstancias que no dependen de la voluntad del vendedor ni del comprador, sino que

¹⁰ Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Junta de Decanos, Edición Reestructurada y Modificada 2000. página MC-15.

¹¹ En la versión aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 016/99/EF/93.01 vigente a partir del 1 de enero de 2000.

¹² Ibídem. página I -13.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

responden, por un lado, al precio de cotización internacional y, de otro, al peso real, calidad y otros factores que afectan al producto vendido, que se conocerán en definitiva luego del ensaye final una vez recibido el mineral, recién en ese momento la recurrente podrá determinar el 100% de los ingresos a los que tiene derecho, originándose la obligación al pago del Impuesto a la Renta por el exceso que pudiera haber sobre el porcentaje establecido en la liquidación provisional.

Que obran en autos (folios 190 a 232) copia de las Notas de Débito N° 001-617, 001-611, 001-612, 001-613 y 001-614, emitidas por concepto de ajuste en el precio y la ley del oro señalado en las facturas de venta, así como de las Notas de Crédito N° 001-604, 001-597, 001-598, 001-599 y 001-601, emitidas por tratamiento y descuento de intereses por pronto pago, emitidas el 3, 6, 12 y 23 de enero de 2011, respectivamente (respaldadas por las liquidaciones de ajustes elaborados por Metalor Technologies S.A.) las cuales modifican las Facturas N° 001-1515, 001-1523, 001-1524, 001-1525, 001-1526, 001-1527 y 001-1528 emitidas por la recurrente a la precitada empresa por la venta de barras de oro con fechas 25 de noviembre, 18, 20, 22, 27 y 28 de diciembre de 2010 y 3 de enero de 2011, respectivamente.

Que conforme se advierte, las mencionadas notas de débito y crédito ajustan las operaciones de exportación de mineral en el ejercicio 2011 como resultado de hechos económicos recién conocidos en dicho ejercicio, como son la determinación de la ley del oro y los análisis efectuados para tal fin, por lo que no correspondía que la Administración considerase como mayor ingreso para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, las diferencias por ingresos derivados de las notas de débito y crédito emitidas, pues el precio final de las operaciones de exportación a las cuales estaban vinculadas, estaba sujeto a las fluctuaciones en función a las características o calidad del producto, las cuales se conocerían en definitiva con la liquidación final, por lo que recién en el momento de la emisión de ésta se podría determinar el 100% de los ingresos a los que la recurrente tenía derecho, originándose en el ejercicio 2011 la obligación al pago del Impuesto a la Renta por el exceso que pudiese generarse respecto a lo establecido en la factura (liquidación provisional).

Que en tal orden de ideas, el reparo de la Administración no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar la apelada en dicho extremo.

Reparo por salidas de almacén no sustentadas

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° 212216000007 (folio 2882), la Administración indicó que de la revisión efectuada al Registro de Inventario Permanente Valorizado, y a los comprobantes de pago de ventas estableció diferencias a nivel de cantidad (peso de producto en gramos), entre lo que figuraba en los comprobantes y las guías de remisión y lo consignado en el aludido libro, por lo que solicitó a la recurrente sustentar las diferencias determinadas entre el mineral enviado a fundición y la cantidad de mineral vendido, según lo descrito en el Anexo 6, precisando el argumento legal, técnico y documentario correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que existía en el expediente el informe técnico de oro en el proceso de refogado, firmado por profesional competente, referido a la merma de oro, y como consecuencia de ello no existían salidas de almacén no sustentadas.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 212216000007 (folios 2826 y 2827/ reverso) que de la revisión efectuada en el expediente verificó la existencia de un documento denominado "Informe Técnico de Mermas de Oro", firmado por el químico Denis J. Rodríguez Ferrández, en el que se señala, entre otras cosas, que la merma aproximada del oro laminado es de 2%, del oro en charpa es de 1,5% y de oro amalgamado con mercurio es de 0,5%, sin embargo, el informe técnico no contiene la metodología empleada y las pruebas realizadas para obtener los porcentajes de merma referidos, según lo requerido en el numeral 1 del inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Impuesto a la Renta; refiere, además, que se adjuntaron copias del documento denominado "Guías Mineras 2005" las que no sustentan los porcentajes de merma indicados en el informe.

Que en consecuencia, procedió a reparar la salida de mercadería sin sustento ascendente a S/. 1 545 726,03, de acuerdo a la determinación establecida en el Anexo 6 al resultado de requerimiento en comentario, al amparo de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y por el numeral 1 del inciso c) del artículo 21° de su reglamento.

Que conforme a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la ley, se entiende por merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Indica además que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que obra en autos (folio 2554) copia del informe sobre mermas de oro, elaborado para la recurrente por profesional químico, en el que se describe que es el oro, se indica la razón por la que ocurre la merma de oro, se indican los tipos de oro que existen (laminado, charpa y amalgamado con mercurio) y se señala la merma aproximada a cada uno de tales tipos de oro (2%, 1,5% y 0,5%).

Que sin embargo, el mencionado informe no señala —como lo indica la Administración— cuál es la metodología que siguió y las pruebas realizadas a fin de determinar los porcentajes de merma que señala.

Que asimismo, obra también en autos (folios 2549 a 2553) copia de la página 3 del documento "Implementación y uso de retorta en el proceso de refogado" contenido en las "Guías Mineras 2005" elaborado por la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, cuyo objetivo es señalar las ventajas del uso del horno de retorta para el refogado, como alternativa a la técnica de quemado directo para la recuperación del oro empleada por los pequeños productores mineros; en el que se describe, además, las características del mercurio, sin embargo no contiene información alguna respecto a la merma que se produce en dicho proceso de recuperación de oro, que sirva como comparación de los porcentajes de merma que se indican en el informe presentado por la recurrente.

Que en consecuencia, estando a que la recurrente ha indicado que las diferencias en las salidas de oro que se indican en el Registro de Inventario Permanente Valorizado y lo que figura en los comprobantes de pago y guías de remisión, de acuerdo a lo señalado en el Anexo 6 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007, se explicaría por la merma que se produce en el proceso de fundición de dicho metal y no habiendo acreditado dicha merma en los términos establecidos por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta procedente el reparo formulado por la Administración por salidas de almacén no sustentadas por el importe de S/. 1 545 726,03, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

C x R Ky



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que con relación al cuestionamiento formulado por la recurrente respecto a la idoneidad del auditor de la Administración para evaluar el documento presentado denominado "Informe Técnico", se debe indicar que conforme a lo dispuesto por los artículos 61° y 62° del Código Tributario¹³ en concordancia con el inciso a) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹⁴, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria a través de sus agentes fiscalizadores, siendo que el ejercicio de la referida función fiscalizadora comprende la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, teniendo entre sus facultades discrecionales, la de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que en tal sentido, el auditor de la Administración se encontraba facultado a constatar que los informes técnicos a que se refiere el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cumplan con las exigencias de dicha disposición, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Reparo por liquidaciones de compra que consignan documento de identidad en trámite

Que mediante el Punto 9 del Requerimiento Nº 2122160000007 (folios 2881 y 2882) la Administración solicitó a la recurrente sustentar, con la documentación y base legal pertinente, los motivos por los que consideró los importes consignados en las liquidaciones de compra detalladas en el Anexo 7 adjunto al requerimiento, los cuales carecen de los requisitos mínimos para ser considerados como comprobantes de pago, al haber detectado que en ellos no se consigna el documento de identidad del vendedor, existiendo en su lugar la mención "trámite", lo que le genera dudas sobre la veracidad de la operación.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que hacía suyo el Informe Nº 221-2007-SUNAT/280000, en el sentido que las liquidaciones de compra emitidas a contribuyentes cuyo RUC se encuentra en estado de baja de oficio o emitidas sin consignar el documento de identidad del comprador permiten sustentar gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, siempre que se trate de la adquisición de bienes contemplados en el numeral 1.3 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 2122160000007 (folio 2825 y 2826), que la recurrente no sustentó por escrito ni proporcionó documentación fehaciente que acreditará, entre otros, los datos de sus proveedores, el lugar de compra de la materia prima, la forma de su traslado, la forma de pago a sus proveedores (no detalló fechas, montos, documentos utilizados para la cancelación), la procedencia y peso de la materia prima, la identificación de las personas encargadas de la recepción, pesaje y pago de la materia prima adquirida.

Que en tal sentido, concluyó que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones de compra observadas, contenidas en el Anexo 7 al Resultado del Requerimiento Nº 2122160000007 (folios 2783 a 2790), por lo que reparó el importe de S/. 522 528,52.

Que en lo concerniente a reparos por operaciones no reales, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 03292-1-2009 y 04100-4-2007, entre otras, que a fin de determinar si se trata de operaciones que no son reales, la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes cuya

¹³ Conforme al Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF.

¹⁴ Aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que conforme se verifica de autos (folio 2362/reverso) durante la fiscalización realizada a la recurrente, iniciada mediante Carta de Presentación N° 110211065530, la Administración estableció que aquella había emitido durante el ejercicio 2010 liquidaciones de compra para la adquisición de mineral, observando que en un grupo de ellas no se identificó al vendedor del producto, habiéndose consignado como documento de identidad el término "trámite", incumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de pago, por lo que le solicitó —mediante el Requerimiento N° 2122120000219— que presentara y/o exhibiera la información o documentación correspondiente; advirtiéndose que la Administración indicó en el resultado del requerimiento que la recurrente señaló, entre otros argumentos, que las personas que le vendían el producto le indicaban tener el documento nacional de identidad en trámite, no obstante la Administración concluyó que se había incumplido lo dispuesto en las normas sobre comprobantes de pago y por lo tanto dichos documentos no podían considerarse como tales y, por ende, no permitían sustentar gasto ni costo para efectos del Impuesto a la Renta.

Que es del caso indicar que la Administración señala en el Requerimiento N° 212216000007 que el reparo no se encuentra dirigido al incumplimiento de lo señalado en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, sino que en razón de dicho incumplimiento existen indicios de operaciones no fehacientes, agregando, sobre ésto último, que se debe evaluar la efectiva realización de las operaciones tomando como base fundamentalmente la documentación presentada por los contribuyentes, por lo que es necesario que éstos mantengan elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que agrega que en el presente caso solicitó a la recurrente sustentar la fehaciencia de cada una de las operaciones efectuadas con los proveedores señalados en el Anexo 7, debido a que existían indicios de operaciones no fehacientes, lo que no fue desvirtuado, por lo que determinó el reparo objeto de análisis.

Que conforme se desprende de lo antes indicado, la Administración ha procedido a establecer la existencia de operaciones no fehacientes únicamente sobre la base de las observaciones formuladas a las liquidaciones de compra emitidas por la adquisición de oro, debiéndose indicar que la observación detectada por la Administración, es decir, la emisión de liquidaciones de compra a personas respecto de las que no se consigna el documento de identidad, no permite inferir necesariamente que correspondan a operaciones de compra inexistentes porque no haya participado el vendedor, conforme a lo concluido por la Administración, dado que lo detectado demuestra un incumplimiento del Reglamento de Comprobantes de Pago, que por sí solo no demuestra que estemos ante una operación inexistente, siendo que la Administración no ha señalado ninguna otra evidencia que le permita arribar a la mencionada conclusión.

Que igualmente, no se aprecia de autos que la Administración haya llevado a cabo investigaciones adicionales a la revisión de las liquidaciones de compra observadas, tales como solicitudes de información a terceros, convocatoria a comparecencias, cruces de información, etc., que le permitan establecer la falta de fehaciencia de las operaciones.

Que en ese sentido, si bien en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha indicado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, también lo es que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha señalado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis que no existió operación real es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes

C X P KJ



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444¹⁵ y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que en tal orden de ideas, corresponde dejar sin efecto el reparo por liquidaciones de compra que consignan documento de identidad en trámite y revocar la apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos esgrimidos por la recurrente respecto del mencionado reparo.

Reparo por causalidad de gastos

Que mediante el Punto 10 del Requerimiento Nº 2122160000007 (folios 2880 y 2881/ reverso), la Administración solicitó a la recurrente acreditar la relación de causalidad de las adquisiciones detalladas en el Anexo 8 (relativas a oxígeno industrial, balones de gas de 45 kg, celulares, tapiz, camisetas deportivas, servicio de celular), a fin de vincular dichos gastos con la generación de rentas gravadas.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente señaló, mediante carta de 21 de marzo de 2016, que compra oro en pepitas o en pequeñas presentaciones que luego funde para convertirlo en barras dore, produciéndose mermas; que añade que solo es comercializador de oro y no realiza procesos de producción.

Que la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 2122160000007 (folio 2825), que atendiendo a la evaluación efectuada de la documentación obrante en autos y a tenor del descargo formulado por la recurrente, procedió a reparar el gasto aludido en dichos comprobantes de pago a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por el importe de S/. 36 225,04, al amparo de lo dispuesto por el artículo 37º e inciso a) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el último párrafo del artículo 37º de la citada ley, modificado por la Ley Nº 28991¹⁶, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que según el inciso a) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que obran en autos (folios 1 a 162) copia de los comprobantes de pago emitidos por algunos proveedores de la recurrente, detallados en el Anexo 8 al Resultado del Requerimiento Nº 2122160000007, los que dan cuenta de diversas adquisiciones de bienes y servicios realizadas por la recurrente, tales como de balones de gas de 45kg, de oxígeno industrial, de servicio de telefonía celular y de mantenimiento de vehículo.

¹⁵ Actualmente regulado en los artículos 171º y 172º del Texto Único Ordenado de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS.

¹⁶ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que con relación a los balones de oxígeno y gas propano la recurrente ha alegado que para el cambio físico del oro en onzas adquirido y convertido en barras se requiere de tales bienes, sin embargo, no basta que la recurrente afirme que los referidos bienes son causales sino que requiere acreditar la utilización de éstos en su proceso de fundición del oro, a través, entre otros, de los partes de ingreso y salida de almacén, análisis de los procedimientos, etc.

Que en cuanto a los gastos por servicios de telefonía y mantenimiento de vehículo, la recurrente afirma en su recurso de apelación que se trata de gastos causales, sin embargo, tampoco acredita ello proporcionando información de las personas (trabajadores y/o funcionarios) de la empresa a los que se les habría asignado los equipos celulares cuyo servicio asume como gasto de la empresa; ni ha identificado el vehículo que recibió el mantenimiento ni a qué actividades de la empresa se destinó su uso.

Que por lo tanto, se concluye que los gastos observados no cumplen con el principio de causalidad, por lo que constituyen gastos no deducibles.

Que sin perjuicio de lo expuesto, del cotejo efectuado en la presente instancia a los importes de los gastos objeto de reparo, contenidos en el Anexo 8 al Resultado del Requerimiento N° 2122160000007 y los importes consignados en los comprobantes de pago observados, se advierte que la Administración ha tomado en cuenta el precio de venta señalado en dichos comprobantes de pago y no el valor de venta o de servicio, por lo que existe un monto reparado en exceso por concepto de gastos no causales considerado por la Administración, constituido por el importe del Impuesto General a las Ventas de cada operación, el mismo que conforme a lo dispuesto por el artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas no constituye gasto si se tiene derecho a utilizar como crédito fiscal—, lo que no resulta procedente, debiendo ser excluido de la determinación del reparo bajo examen.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en el extremo del importe del reparo por causalidad de gastos, debiendo la Administración proceder a recalcular el monto del reparo considerando lo indicado precedentemente.

Aplicación de la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta

Que conforme se indicó en considerandos precedentes, la Administración Tributaria determinó la aplicación de la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por los períodos de enero a diciembre de 2010 con base en los siguientes reparos:

REPARO	MONTO S./
Causalidad por gasto de intereses de préstamos	449 691,00
Gastos de contrato de arrendamiento financiero	47 008,00
Fehaciencia de operaciones de compra	91 226 447,00
Liquidaciones de compra documento de identidad en trámite	522 528,00
TOTAL REPARO	92 245 674,00

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970 dispone que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados; se añade que el Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la ley.

C x P Ky



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 55° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que según el numeral 1 del artículo 13°- B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, a efectos del inciso g) del Artículo 24°-A de la Ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" —afectas a la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta— aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 2703-7-2009 y 860-2-2017, entre otras, que la tasa adicional de 4.1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4.1% a que se refiere el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que teniendo en cuenta el pronunciamiento emitido en la presente resolución respecto a los reparos por falta de fehaciencia de operaciones de compra y liquidaciones de compra que consignan documento de identidad en trámite, los que han sido levantados, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la aplicación de la tasa del 4.1% por concepto de disposición indirecta de rentas, por lo que se revoca la apelada en tal extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

Que con relación a los reparos por causalidad por gasto de intereses de préstamos y gastos de contrato de arrendamiento financiero, teniendo en cuenta que en la presente resolución se están confirmando los referidos reparos, con base en lo dispuesto en el artículo 55° e inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y en el numeral 1 del artículo 13°-B de su reglamento, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de los mencionados gastos que resultan renta gravable de tercera categoría no susceptibles de posterior control tributario, por lo que se revoca la apelada en tal extremo.

Que en tal sentido, la Administración deberá reliquidar las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002447 a 212-003-0002458, teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente.

Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002434 a 212-003-0002445

Que las Resoluciones de Determinación N° 212-003-0002434 a 212-003-0002445, han sido emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, validando las declaraciones mensuales presentadas por la recurrente, vale decir, sin determinar monto omitido alguno.

Que por lo expuesto, las citadas resoluciones de determinación fueron emitidas para la culminación del procedimiento de fiscalización, toda vez que recogen la determinación de la obligación tributaria efectuada por la propia recurrente, lo que está arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 212-002-0002838

Que con relación a la Resolución de Multa N° 212-002-0002838, se aprecia de su Anexo 1 (folio 2940) que ha sido emitida por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, teniendo como tributo asociado el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, señalaba que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que teniendo en cuenta que la sanción de multa impuesta tiene sustento en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y considerando que en la presente instancia se han confirmado algunos reparos y levantado otros, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de la multa vinculada, debiendo la Administración proceder a su reliquidación en función a la reliquidación que efectúe respecto de la determinación del Impuesto a Renta del ejercicio 2010.

Que finalmente, el informe oral se llevó a cabo el 14 de setiembre de 2018, con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita con la Constancia del Informe Oral N° 1363-2018-EF/TF (folio 11152).

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrera Vásquez y Toledo Sagastegui, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagastegui.



Tribunal Fiscal

Nº 07235-3-2018

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140013380 de 26 de mayo de 2017, en el extremo de los reparos por diferencia por tipo de cambio cuenta proveedores; por diferencia por tipo de cambio cuenta clientes; por falta de fehaciencia de operaciones de compra, ingresos devengados en el ejercicio 2010 y por liquidaciones de compra que consignan documento de identidad en trámite, por causalidad de gastos (por el importe en exceso) y la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta y la sanción de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL
TOLEDO SAGASTEGUI
VOCAL
Farran Castillo
Secretaria Relatora
TS/FC/CHS/ra