



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

EXPEDIENTE N° : 10197-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. Nº
, contra la Resolución de Intendencia Nº emitida el 30 de abril de
2014 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo¹ que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº y las Resoluciones de Multa Nº
() giradas por Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012, por no acreditar la causalidad de las adquisiciones de los bienes detallados en el Requerimiento N° asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que la Administración debe considerar que tiene como actividad la prestación de servicios de seguridad privada a terceros, por lo que necesitó adquirir uniformes para su respectivo personal, ya que es un insumo principal para cumplir con el desarrollo de sus funciones, agrega que el uniforme del personal de vigilancia que se encuentra ubicado en la zona norte, sur y en la minera Cori Puno, se desgasta constantemente, debido a factores climáticos y, por tanto, es necesario de enviar tales lugares nuevos uniformes y evitar que los trabajadores se vean perjudicados en sus funciones.

Que agrega que la referida adquisición de uniformes cumple con el principio de razonabilidad y proporcionalidad según los principios de causalidad.

Que aduce que si bien la Administración señala que la cantidad del personal es la que se encuentra declarada en la Planilla Electrónica - PLAME, ello no es correcto, dado que no ha considerado que dicho personal es rotativo y por ello se requiere adquirir más uniformes, además, adjuntó un cuadro en el cual se detalla la rotación de su personal.

Que añade que la adquisición de los vales de consumo tuvo como motivo el agasajo a sus trabajadores destacados en la mina por fiestas navideñas y que para acreditar ello adjuntó la relación del personal que recibió dichos vales y el comprobante de pago que se realizó por dicho consumo, por lo que tales gastos cumplen con el principio de causalidad.

Que refiere que la adquisición de los útiles de oficina forma parte del marketing de la empresa y de acuerdo a las necesidades requeridas en las áreas de logística, contabilidad, recursos humanos, gerencia y departamento legal, precisando que como política de su empresa concede lapiceros para fidelizar a sus clientes.

Que manifiesta que el combustible se adquirió para abastecer los vehículos de la empresa y para efectuar visitas con la finalidad de mejorar su posición en el mercado y así mantener fieles a sus clientes y agrega que las unidades de transporte en las que fue utilizado son de propiedad de la empresa, adjunto contratos, guías de remisión y hojas de ruta.

¹ No cuestiona el reparo al crédito fiscal por detacciones fuera de plazo.



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

Que anota que para que exista causalidad es necesario que el gasto sea causal, razonable y proporcional e invoca los criterios contenidos en las Resoluciones Nº 07707-4-2004, Nº 08318-3-2004 y Nº 00692-5-2005.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial realizada a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012, según Carta Nº y Requerimiento Nº (folios 962 y 970), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de tales períodos, por no acreditar la causalidad de sus adquisiciones, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a los valores impugnados (folios 1682 a 1693).

Resoluciones de Determinación Nº - Impuesto General a las
Ventas de setiembre a diciembre de 2012

Por no acreditar la causalidad de sus adquisiciones

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1116, uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal, es que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37º, modificado por Ley Nº 28991, respecto del principio de causalidad dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que el último párrafo de la citada norma precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente éstos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que de las normas glosadas, se advierte para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05510-8-2013 y Nº 10673-1-2013, entre otras.

Que en la Resolución Nº 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 00692-5-2005 y Nº 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre éste y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada, en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 691-2-99, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 943 a 949), notificado el 18 de junio de 2013, la Administración informó a la recurrente que los comprobantes de pago que sustentan su Registro de Compras estaban referidos a la adquisición de uniformes, vales de consumos, combustible y útiles de oficina, los que se encontraban detallados en su Anexo N° 01 (folios 927 a 942), agregó que no existía razonabilidad entre el número de uniformes adquiridos y el número de trabajadores durante los períodos fiscalizados; que respecto a los vales de consumo la recurrente señaló que eran para los trabajadores como motivo de fiestas navideñas, sin embargo, no exhibió actas firmadas con las cuales acreditara que tales vales fueron recepcionados por su personal; que por la compra de combustibles indicó que si bien se adjuntó las placas de los vehículos, estos no figuraban en el Registro de Activos Fijos ni acreditó el alquiler de los mismos u otro documento en el que se pactase la obligación de su utilización o realizar el mantenimiento de ellos y que respecto a los útiles de oficina no se sustentó ni su utilización ni su destino, por lo que le solicitó que acreditara la relación de causalidad entre cada una de las referidas adquisiciones y la producción y/o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos y que respondiera por escrito las preguntas detalladas en los incisos a) y b).

Que asimismo le requirió que exhibiera el acta y/o documentos que acreditara la entrega de los vales de consumo a su personal donde se aprecia en apellidos y nombres y firma de cada trabajador así como la planilla de pago de trabajadores donde se incluyera tal personal y los comprobantes de pago que sustentaran la transferencia gratuita de los vales y que exhibiera proformas, cotizaciones, contratos, entre otros, así como cualquier otra documentación adicional que fuera pertinente para desvirtuar las referidas observaciones, en caso contrario, se procedería a efectuar los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012.

Que en respuesta, la recurrente, mediante escrito presentado el 25 de junio de 2013 (folios 543 a 552), señaló que respecto a la adquisición de uniformes su almacén no individualizaba la salida de estos y el supervisor se encargaba de su distribución según los agentes de turnos e indicó que la rotación de uniformes variaba según las labores y condiciones de donde se trabaja; agregó que la adquisición de uniformes se realizó para cumplir con los diversos requerimientos de sus clientes y que se debe considerar que entregó uniformes al Consorcio , el cual está ubicado en la sierra y, por tanto, el desgaste de estos es más continuo y, por tanto, se necesitaron de nuevas adquisiciones de prendas; que la adquisición de uniformes para su personal ubicado en la Región Sur y a la minera

es frecuente, dado que por factores climáticos era necesario de contar con suficientes indumentarias debido a los contantes desastres naturales que podrían perjudicar la función de los agentes de seguridad.

Que añadió que adquirió combustible para realizar visitas a sus clientes, supervisión de personal o captación del mismo, agrega que no lleva un registro de rutas ni de destinos de los kilómetros, que respecto a los útiles de oficina indicó que estos son distribuidos a los departamentos de logísticas, operaciones, contabilidad y legal y a diferentes provincias y sedes de Lima que tiene a su cargo.

Que en el punto 1 del resultado del requerimiento en mención (folios 920 a 926), notificado el 11 de julio de 2013, la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente e indicó que no exhibió ni



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

proporcionó copias de los cargos de recepción de los uniformes entregados a sus trabajadores ni precisó las fechas de entrega de estos, no proporcionó la descripción de los uniformes ni características de estos y si bien exhibió órdenes de compra, estas no indicaban el precio unitario de cada uno de los bienes; que respecto a la adquisición de combustible, la recurrente indicó los vehículos en los cuales se utilizó el combustible, sin embargo, no precisó el número de placa ni qué tipo de combustible utilizó en cada uno de ellos y si bien indicó que su adquisición estaba vinculada a actividades como visitas a sus clientes, supervisión o capacitación a su personal no exhibió ni proporcionó reportes de los mismos, que si bien presentó contrato de comodato de los vehículos, no detallan las características de cada unidad de transporte; que respecto a los vales de consumo a su personal no exhibió el acta ni documento que acreditaría la entrega de los vales a su personal ni presentó los comprobantes de pago que sustentaran la transferencia gratuita de dichos vales y que respecto a los útiles de oficina no exhibió proformas ni cotizaciones ni lista de precios utilizados para su adquisición, ni exhibió el control del almacén en el que figurara su ingreso y si bien adjuntó una orden de pedido en el cual se detallaron 4 cajas de 4 pos it y 1 caja de papel, estas cantidades que no guardan relación con lo que adquirió en el periodo fiscalizado.

Que por lo expuesto, concluyó que la recurrente no acreditó la relación de causalidad ni razonabilidad existente entre cada una de las adquisiciones detalladas en el Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº y la producción y/o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos, en consecuencia, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012, de acuerdo con el artículo 18º de la Ley de Impuesto General a las Ventas y artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Comprobante de Información Registrada (folio 2835) se aprecia que la recurrente registró como actividad económica principal la de investigación y seguridad.

Que en el Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (folios 927 a 942), se aprecia que los comprobantes de pago fueron emitidos por la adquisición de uniformes (zapatos, botines industriales negros, casacas largas impermeables, capotines, chompas de vestir, mamelucos color marrón, chalecos, borseguies y pantalones de vestir), adquisición de combustible, vales de consumo y útiles de oficina (lapiceros, engrampadores y cajas de post it).

Que si bien a efectos de sustentar la causalidad de las referidas adquisiciones, la recurrente presentó copias de los comprobantes de pago observados los mismos que se encuentran detallados en el Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº (folios 1,4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 165, 168, 169, 173, 175, 177, 179, 181, 183, 185, 187, 192, 788, 790, 792, 794, 796, 798, 800, 803, 805, 807, 809, 811, 813, 815 a 820, 197, 825, 827, 829, 831, 833, 835, 837, 839, 841, 843, 845, 847, 849, 851, 853 y 855), estos acreditan una compra pero no resultan suficiente dado que con ello no se acredita que tales adquisiciones se hubieran destinado a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos.

Adquisición de uniformes

Que respecto a los gastos por adquisición de uniformes, la recurrente presentó los contratos de locación de servicios (folios 552 a 580), suscritos entre la recurrente y , sin embargo, este solo representa un acuerdo de voluntades el cual tenía por objeto que aquella prestara servicios de vigilancia a los centros de labores del referido consorcio, esto es, únicamente se generaron derechos y obligaciones, mas no demuestra que los gastos por adquisición de uniformes hubiesen sido destinados a la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que las Guías de Remisión - Remitente (folios 272 a 314, 316, 318, 320, 322, 324, 326, 328, 333, 334, 336, 338, 340, 342, 343, 345, 347, 350 y 352), solo acredita el traslado de bienes, más no sustenta que estos fueron entregados a sus trabajadores ni la necesidad de los gastos observados ya que no se cumplió con adjuntar información adicional que demostrarían que correspondían efectivamente a operaciones necesarias para generar renta o mantener la fuente productora.



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

Que si bien la recurrente adjuntó ordenes de compras (folios 220 a 256 y 258 a 271), se aprecia que es un documento interno elaborado por ella, en el cual si bien se describe y cuantifican los uniformes adquiridos, ello no acredita la causalidad de los gastos observados, debido a que no se sustentó que estos contribuyeron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente.

Que de igual forma, los pagos efectuados por la recurrente para la cancelación de las operaciones contenidas en las facturas observadas, tales como cheques y depósitos en cuenta corriente (folios 60, 62, 64, 66, 68, 70, 72, 76, 78, 80, 82, 84 a 86, 89, 91, 93, 96, 99, 102, 105, 106, 107, 108, 109, 113, 115, 119, 121, 123, 125, 127 y 130), solo dan cuenta de los pagos efectuados, sin embargo, en el presente caso, no se está desconociendo que estos se hayan efectuados sino que no se demostró que las operaciones contenidas en los comprobantes de pago reparados se encuentren vinculadas a la fuente productora de renta gravada.

Que el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas (folios 388 a 454), solo da cuenta del registro de los uniformes adquiridos por la recurrente, lo que no ha sido cuestionado, mas no que tales uniformes hayan sido destinados y recepcionados a los trabajadores como afirma la recurrente, por tanto, tal documentación contable no acredita que los desembolsos por su compra hayan contribuido a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente.

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se advierte que la recurrente no presentó medios probatorios que acreditaran que los uniformes fueron entregados y recepcionados por sus trabajadores, dado que, conforme con reiterada jurisprudencia de este Tribunal como la contenida en la Resolución N° 6749-3-2003, si bien la entrega de prendas de vestir a los trabajadores tiene por objeto que se guarde uniformidad en la vestimenta, proyectándose de esta manera la imagen de la empresa, para poder sustentarlo, debe identificarse específicamente el destino que han tenido los bienes adquiridos con la relación de trabajadores que los han recibido o cualquier otro documento que corrobore que los bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa, lo que no acaeció en el caso de autos, no siendo suficiente contar con los comprobantes de pago y el registro contable de la operación, sino que debe dejarse constancia de la conformidad de su recepción o algún otro documento similar con lo cual se acreditará su destino.

Que si bien podría resultar razonable que los desembolsos por la adquisición de bienes antes mencionados, se encontrasen vinculados a la fuente productora de renta, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no presentó elementos probatorios que permitirán verificar que fueron efectivamente destinados a sus actividades generadoras de renta, por lo que no se puede establecer la necesidad de haber incurrido en ellos.

Que en consecuencia, el reparo en este extremo resulta arreglado a ley, al no haberse acreditado la causalidad del gasto y, por tanto, no era deducible para efecto del Impuesto a la Renta, en tal sentido, de acuerdo con el artículo 18º de dicha ley, no tenía derecho de utilizar el crédito fiscal consignada en las facturas observadas, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que tuvo la necesidad de adquirir diversas cantidades de uniformes para su personal, debido a que por las altas temperaturas y factores ambientales de las zonas donde trabaja su personal tales uniformes se deterioran, no resulta atendible, toda vez que si bien resulta razonable que para que cumpliera con las actividades hubiera adquirido dichos uniformes, para que estos fueran deducibles, debió acreditar que estos fueron entregados a sus trabajadores y utilizados en las labores generadoras de ingreso y/o mantenimiento de la fuente productora de renta de la empresa, como pudieron haber sido documentos con cargos de recepción donde se apreciara la firma o rúbrica de los trabajadores consignada en señal de conformidad, hecho que no ocurrió, por lo que lo afirmado en sentido contrario carece de sustento.

Que si bien las Resoluciones N° 07707-4-2004, N° 08318-3-2004 y N° 0692-5-2005, invocadas por la recurrente, están referidas a que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que aquellos serán deducibles si existe relación de causalidad entre estos y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora y que su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, se debe precisar que tales criterios fueron considerados en el presente caso a efectos de analizar si los gastos observados cumplían con el principio de causalidad, hecho que no acaeció.

Adquisición de combustible

Que en cuanto a la adquisición de combustible la recurrente adjuntó copia de los contratos de comodato y contrato de combustibles – lubricantes y servicios (folios 491 a 495 y 497 y 498), suscritos entre la recurrente y terceros, solo evidencian un acuerdo de voluntades, los cuales solo acreditarían su interés de adquirir el uso de vehículos y adquirir combustible, mas no acredita que tal combustible se haya utilizado en actividades productoras de renta gravada o el mantenimiento de su fuente.

Que de igual forma ocurre con las Tarjetas de Propiedad de diversos vehículos (folios 534 a 536), pues solo acreditan la propiedad de estos, más no que hayan sido usados en actividades generadoras de renta y, en consecuencia, que el combustible adquirido contenido en las facturas reparadas hayan sido utilizados en la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que si bien la recurrente señala que los gastos por adquisición de combustibles tenía como finalidad elevar el potencial de sus clientes, no presentó ningún medio probatorio que acredite que, en efecto, hubiese sido utilizado para la captación de sus clientes, como alega.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditaría que los gastos observados cumplían con el principio de causalidad, a que se refiere el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no obstante haber sido debidamente requerida para tal efecto por la Administración, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Vales de consumo

Que respecto a la adquisición de vales de consumo otorgados a los trabajadores por las fiestas navideñas, la recurrente únicamente presentó un cuadro denominado "Relación del personal que recibió vales de consumo por navidad" (folio 528), en la que se aprecia que es un documento interno elaborado por la propia recurrente en el cual si bien se detalla los nombres y numero del Documento Nacional de Identidad (D.N.I.) de los trabajadores que habrían recibido tales vales, no se aprecian las firmas o rúbricas de estos en señal de conformidad de la entrega de los referidos vales o alguna otra documentación a partir de la cual se pudiera afirmar que estos fueron entregados a los trabajadores, como sostiene la recurrente, por lo que, tal documento, no acredita que el gasto objetado cumpla con el principio de causalidad.

Que asimismo, la Planilla Electrónica de Trabajadores (folios 499 a 527), solo demuestra la relación laboral existente entre la recurrente y sus trabajadores, sin embargo, no es un documento idóneo que sustente que tales vales de consumo fueron recepcionados por ellos.

Que si bien la adquisición de vales de consumo para los trabajadores por las fiestas de navidad, cumplirían teóricamente con el principio de causalidad, para que fueran aceptados como gastos deducibles y, por ende, otorgaran derecho a crédito fiscal, debía acreditarse que los bienes hubieran sido efectivamente entregado a los trabajadores de la recurrente, lo cual no ha sido acreditado en autos.

Que en consecuencia, el reparo en este extremo resulta arreglado a ley, al no haberse acreditado la causalidad del gasto, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

Útiles de oficina

Que respecto a los gastos contenidos en las facturas reparadas por la adquisición de útiles de oficina, la recurrente se limitó a presentar órdenes de compra (folios 219 y 257), verificándose que son documentos elaborados por ella, en los cuales comunicó a su proveedor la intención de adquirir útiles de escritorio, sin embargo, estos no resultan ser suficientes para acreditar la causalidad de los útiles observados, toda vez que aquella no ha demostrado con documentación fehaciente que dichos útiles contribuyeron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles para efecto del Impuesto General a las Ventas, a pesar de haber sido requerida para ello.

Que si bien la recurrente señala que la adquisición de los útiles de escritorio son para la fidelización de sus clientes, no se observa que hubiera presentado elementos probatorios que permita verificar que dichos bienes fueron efectivamente destinados a aquellos, por lo que no se encuentra acreditado que el desembolso por su compra tuvieran incidencia en la generación de su renta gravada o en el mantenimiento de la fuente productora.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditará que las adquisiciones observadas fueran destinadas a sus operaciones gravadas ni sustentó el criterio de causalidad a que se refiere el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante haber sido debidamente requerida para tal efecto, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en este punto resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004 antes citadas.

Que por otro lado, el artículo 141º del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante el procedimiento de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta 9 meses, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que por otro lado, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 148º del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 06904-5-2014, no procede admitir en la instancia de apelación las pruebas requeridas en la etapa de fiscalización que no hubieran sido presentadas en ella, tratándose de los mismos medios probatorios presentados en la reclamación y que en virtud del artículo 141° del Código Tributario no fueron merituados, salvo que el deudor tributario demostrase que la omisión de su presentación no se generó por su causa o cuando acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas; ni procede que se admitan en la apelación si no fueron ofrecidos en la etapa de reclamación.

Que asimismo, según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 04843-2-2016, al amparo de lo establecido por el artículo 141° del Código Tributario, no procede que la Administración merítue la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de reclamación, si no acredita que su falta de exhibición durante la fiscalización obedeció a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas y, que igualmente de conformidad con el artículo 148° del mismo código, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que si bien la recurrente adjuntó a su reclamación y apelación diversa documentación que obra en autos como los documentos denominado "Hojas de Ruta de Supervisión" y cuadros donde se detalla los datos y cargos del personal que laboró en su empresa durante los períodos fiscalizados (folios 1791 a 2759 y 2763 a 2775), a fin de sustentar la causalidad de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago reparados, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 141° y 148° del Código Tributario antes mencionados, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios, debido a que no fueron ofrecidos en la fiscalización ni se acreditó que la omisión de su presentación no fue por su causa ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que en cuanto a la "carta aclaratoria" emitida por proveedores en el que declaran haber realizado para la recurrente las ventas detalladas en comprobantes de pago observados, cabe indicar que no constituyen medios probatorios que deban ser actuados y valorados dentro de los procedimientos regulados por el Código Tributario, toda vez que según el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, verificándose que dichas declaraciones no califican como tales (folio 1075).

Que por lo antes señalado, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la necesidad de las operaciones reparadas, en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago correspondían efectivamente a operaciones necesarias para generar renta o mantener la fuente productora, el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditará que las adquisiciones observadas fueran destinadas a sus operaciones gravadas, no sustentó el criterio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante haber sido debidamente requerida para tal efecto, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

X Q 8 M



Tribunal Fiscal

Nº 08266-2-2019

Resoluciones de Multa Nº numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario

Infracción tipificada en el

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitiera 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 la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, como era el caso del recurrente, según Comprobante de Información Registrada (folios 2832 a 2835), señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las anotadas resoluciones de multa (folios 1689 a 1693), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario respecto del Impuesto General a las Ventas de setiembre a diciembre de 2012, se sustenta en el reparo por no haberse acreditado la causalidad, el cual según lo antes analizado, se encuentra arreglado a ley, por lo que al haberse mantenido este corresponde también mantener las referidas resoluciones de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Velásquez López Raygada, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº

de 30 de abril de 2014 en el

extremo impugnado.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

Charca Huascupe
Secretario Relator
TR/CH/SF/njt.

VELÁSQUEZ LOPEZ RAYGADA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL