



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

**EXPEDIENTE N°** : 18731-2013  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 21 de febrero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2013, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente, en sus escritos de apelación y de ampliación, respecto al reparo por gastos ajenos al giro del negocio, señala que para establecer si un gasto es necesario y que cumple con el principio de causalidad, no puede exigírsele el carácter de indispensable, dado que dicho principio alude a la relación causa efecto que debe existir respecto de la potencial generación de rentas o el mantenimiento de la fuente. Al respecto, cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12359-3-2007, 10579-3-2009, 814-2-98, 03103-4-2010, 3625-10-2014 y 16591-3-2010.

Que indica que la adquisición de polos resulta causal dado que estos cuentan con el estampado de la empresa, son necesarios para la organización y división de las actividades de los empleados, a efecto de diferenciar el personal de la empresa y la división a la que cada uno pertenece, además se logra una adecuada presentación en el centro de trabajo. Refiere las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07118-5-2002 y 0438-5-2001.

Que agrega que de acuerdo al inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, la adquisición de polos entregados a los trabajadores constituyen "condición de trabajo", remitiéndose a los pronunciamientos establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9555-3-2008 y 1215-5-2002.

Que sostiene que acreditó el destino de los citados gastos a favor de los trabajadores, con la presentación de comprobantes de pago, guías de remisión, documentos de recepción de polos y vales de salida de almacén. Asimismo, en relación a la observación de la Administración referida a que los documentos mencionados cuentan con la firma de la misma persona, señala que ello obedece a la organización de la empresa, pues existen coordinadores de cada área para poder hacer la entrega más organizada y efectiva, lo que se encontraba a cargo del "Prevencionista", el señor

Que de otro lado, en cuanto al reparo a las operaciones realizadas por señala que la Administración alude tanto a la causalidad como a la fehaciencia de tales operaciones; por lo que, no es claro el motivo del reparo y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00175-2-2004 y 21245-1-2011, así como la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 03891-2011-PA/TC.

Que afirma, que los gastos con dicho proveedor resultaron necesarios para producir y mantener la fuente, conforme el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010. Asimismo, indica que cumplió con presentar la documentación que acredita la realidad de la citadas operaciones, la cual no fue debidamente valorada, como son: los comprobantes de pago,



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

vouchers de cancelación, estados de cuenta bancarios y valorizaciones; por lo que, no corresponde que la Administración sostenga que las operaciones por S/ 127 849,21 no son fehacientes, más aun si ella misma ha indicado que los servicios acotados<sup>1</sup> se encuentran vinculados al giro de su negocio, de construcción e inmobiliaria. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01184-3-2013 y 01031-3-2012.

Que respecto de los comprobantes de pago emitidos por la empresa *\_\_\_\_\_* manifiesta que si bien tiene como titular a *\_\_\_\_\_* quien es cónyuge del señor *\_\_\_\_\_* ambos desarrollan en forma conjunta sus actividades económicas, por lo que, no existe impedimento para que el primero de ellos emita los citados comprobantes de pago, más aun cuando las actividades que describe las facturas obedecen a operaciones que se efectuaron en la realidad; cita al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01517-2-2003.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no acreditó el destino de la adquisición de 5 300 polos, debido a que sólo presentó: constancias de entrega de 123 polos, que no resultan fehacientes, dado que todas cuentan con las mismas firmas, y de la revisión del Registro Nacional de identificación y Estado Civil – RENIEC observa diferencias en las firmas registradas con las que figuran en las constancias de entrega presentadas, además algunas constancias señalan fechas de entrega anteriores a la adquisición; y, en cuanto a los documentos de salida de almacén indica que dicha documentación sólo permite establecer la salida de los bienes, mas no su destino.

Que en cuanto a las facturas emitidas por *\_\_\_\_\_* señala que *“para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas, las que pueden sustentarse con los indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señala haber recibido”* y concluye que *“el reparo al gasto por la suma de S/ 127 850,00 debe mantenerse al no haberse sustentado ni en la etapa de fiscalización ni en la etapa de reclamación la causalidad del gasto a que se refiere las facturas reparadas emitidas por el proveedor al no haber sustentado la efectiva prestación de los servicios”*.

Que en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, señala que reparó la determinación de los coeficientes aplicables como consecuencia de no considerar en los ingresos las ganancias por diferencia de cambio.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° *\_\_\_\_\_* y Requerimiento N° *\_\_\_\_\_* (fojas 2329, 2330 y 2380), notificados de acuerdo a ley el 18 de mayo de 2012 (foja 2381), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que como consecuencia de aludido procedimiento, la Administración emitió los siguientes valores:

1. La Resolución de Determinación N° *\_\_\_\_\_* por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que contiene los siguientes reparos: a) Gastos duplicados por el importe de S/ 10 965,00; b) Gastos del ejercicio anterior y ajenos al giro del negocio por S/ 65 892,00; c) Distribución de utilidades por S/ 47 288,00; d) Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00; e) Exceso de depreciación por S/ 11 740,00; f) Exceso de CTS por S/ 49 076,00; y, g) Prestaciones alimentarias – Suministros Indirectos por S/ 52 218,00 (fojas 2800 a 2812).

<sup>1</sup> Menciona que los servicios fueron los siguientes: Trabajos de resane y pintura de puertas principales en resane de pintura en corredizas en fabricación e instalación de puertas en e instalación y reinstalación de marcas en



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

- Las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, en las que se reparó la determinación de los coeficientes aplicables a tales periodos, sustentando su reparo en que: *“El contribuyente consideró a las ganancias por diferencias de cambio como ingreso gravados para efectos del cálculo de sus coeficientes de renta”* (fojas 2786 a 2799).
- Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 2813 y 2814).

Que de la revisión del recurso de reclamación presentado por la recurrente se advierte que aceptó la totalidad de los siguientes reparos: a) Gastos duplicados por el importe de S/ 10 965,00; b) Distribución de utilidades por S/ 47 288,00; c) Exceso de depreciación por S/ 11 740,00; d) Exceso de CTS por S/ 49 076,00; y, e) Prestaciones alimentarias – Suministros Indirectos por S/ 52 218,00 (fojas 2830 y 2831).

Que en cuanto al reparo denominado “Gastos del ejercicio anterior y ajenos al giro del negocio” por el importe total de S/ 65 892,00, del recurso de reclamación de la recurrente se verifica que sólo impugna el importe de S/ 26 857,00 correspondiente “Gastos ajenos al giro del negocio: adquisición de polos”; en tanto que, acepta y no impugna la suma de S/ 39 035,00<sup>2</sup>. Asimismo, del citado recurso se constata que la recurrente impugna en su totalidad el reparo por “Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00”; así como, las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.

Que de lo expuesto, se tiene que es materia de grado únicamente los extremos impugnados por la recurrente, como son: a. El reparo de gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00; b. El reparo por gastos ajenos al giro del negocio, respecto de la adquisición de polos por el importe de S/ 26 857,00; c. La Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, respecto de los citados reparos<sup>3</sup>; y, d. Las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.

## 1. Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

Que según consta en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (foja 2811), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, entre otros, por: a) Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00; y, b) Gastos ajenos al giro del negocio, respecto de la adquisición de polos por el importe de S/ 26 857,00.

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

<sup>2</sup> Que comprende reparos por: a) Comprobantes de pago que corresponden al ejercicio anterior; y, b) Viaje de trabajador que no cumple con el principio de generalidad, ni sustentan la causalidad del gasto (foja 2357)

<sup>3</sup> Cabe precisar, que en su recurso de reclamación la recurrente indica que canceló la citada infracción, respecto de los reparos que no impugnó (foja 2830).



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 6915-3-2010 y 2791-5-2010, entre otras, ha establecido que para que un gasto sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta y para que otorgue derecho a crédito fiscal, éste debe de cumplir con el principio de causalidad.

Que asimismo, en la Resolución N° 5582-5-2002 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. Además, en las Resoluciones N° 6072-5-2003 y 09839-2-2014, entre otras, este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10224-8-2014.

Que de otro lado, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008 se ha establecido que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03708-1-2004 y 06276-4-2002, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad.

Que en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, este Tribunal ha indicado 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 de 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 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

**a. Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00**

Que de la revisión del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 127 849,00 por *"Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta"*.

Que como sustento del citado reparo en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° la Administración se remite al "Punto 4 del Requerimiento N°" y sostiene que *"(...) el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 09482-7-2007 de fecha 5 de octubre de 2007 donde señala lo siguiente: "Que conforme se establecido en la Resoluciones N° 03168-1-2006 y 01807-4-2004 no basta para tener derecho a la deducción del gasto, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que en efecto, éstas se hayan realizado." Por lo descrito, se repara costo/gasto para efectos del Impuesto a la Renta sustentado con los comprobantes de pago emitidos por y registrados por el contribuyente, en la medida que el contribuyente no exhibe documentación adicional que acredite la causalidad del gasto, siendo el monto del reparo la suma de S/ 127 849,21"* (el énfasis es nuestro).

Que al respecto, se advierte que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 2350), la Administración solicitó a la recurrente que sustente *"documentaria y fehacientemente el registro de los importes detallados en el Anexo N° 3 adjunto al presente y que corresponden al Costo de Ventas, Gastos Administrativos y Financieros declarados según DD.JJ anual rectificatoria PDT 668 N° el 28 de setiembre de 2012"*.

Que de la revisión del Anexo N° 03 del citado Requerimiento N° (foja 2343), se aprecia un cuadro en el que de enero a diciembre de 2010, se detallan los importes correspondientes a los siguientes conceptos: 601-Terrenos; 603-Mano de obra directa; 604- Materias Primas y Auxiliares; 605-Mano de obra; 606-Suministros Diversos; 608-Asesoría Técnica de Proyectos; 609-Gastos Vinculados a las Compras; entre otros. Asimismo, el citado cuadro tiene columna denominada "Por Sustentar" cuyo importe total asciende a S/ 4 021 802,52.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 13 de diciembre de 2012 (foja 2417), en el que señaló que cumplía con presentar lo solicitado en documentación adjunta.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2363 a 2365), la Administración dejó constancia que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente, procedió a reparar, entre otros, el importe de S/ 127 849,00 correspondiente a los comprobantes de pago emitidos por y sustentó el reparo señalando que: *"(...) el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 09482-7-2007 de fecha 5 de octubre de 2007 donde señala lo siguiente: "Que conforme se establecido en la Resoluciones N° 03168-1-2006 y 01807-4-2004 no basta para tener derecho a la deducción del gasto, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que en efecto, éstas se hayan realizado." Por lo descrito, se repara costo/gasto para efectos del Impuesto a la Renta sustentado con los comprobantes de pago emitidos por y registrados por el contribuyente, en la medida que el contribuyente no exhibe documentación adicional que acredite la causalidad del gasto, siendo el monto del reparo la suma de S/ 127 849,21"* (el énfasis es nuestro).



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

Que de autos se aprecia que el importe de S/ 127 849,00 corresponde a las Facturas N°

(fojas 2155, 2161, 2166, 2170, 2174, 2178, 2182, 2186, 2190, 2195, 2200 y 2204) emitidas por giradas por Valorización por trabajos de resane y pintura de puertas - Valorización por resane de pintura en puertas corredizas - Adelanto para fabricación de puertas en Por desinstalación y reinstalación de marcos en y Por fabricación e instalación de puerta blanca en Adelanto del 30% por suministro e instalación de puertas en y Primera a Sétima Valorización por trabajos realizados en

Que asimismo, se advierte que a efecto de acreditar de los servicios detallados en las citadas facturas la recurrente presentó, entre otros, valorizaciones (fojas 2154, 2160, 2165, 2169, 2173, 2177, 2181, 2185, 2194, 2198 y 2203), presupuesto (foja 2189) y documentos con los cuales acredita el pago de tales operaciones (fojas 2156, 2162, 2163, 2167, 2168, 2171, 2172, 2175, 2176, 2179, 2180, 2183, 2184, 2187, 2188, 2191, 2192, 2196, 2197, 2201, 2202, 2205 y 2206).

Que ahora bien, como se ha expuesto precedentemente en el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que sustente "*documentaria y fehacientemente el registro de los importes detallados en el Anexo N° 3 (...) que corresponden al Costo de Ventas, Gastos Administrativos y Financieros declarados según DD.JJ anual*", verificándose del citado Anexo N° 3 que contiene, entre otro, una columna denominada "*Por Sustentar*" cuyo importe total asciende a S/ 4 021 802,52, es decir, la Administración requiere a la recurrente en forma genérica el sustento de todos sus costos y gastos declarados, sin especificar proveedor ni solicitarle que sustente la realidad de determinadas operaciones en específico; sin embargo, en el resultado del citado requerimiento la Administración, luego de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, repara el importe de S/ 127 849,00 correspondiente a los comprobantes de pago emitidos por al considerar que la recurrente no acreditó la causalidad de las operaciones observadas, sin precisar si ello se debe a que la recurrente no acreditó su fehaciencia por considerar que tales operaciones no se efectuaron en la realidad; o, por considerar que si bien existieron tales operaciones, la recurrente no acreditó su destino.

Que cabe precisar que la citada distinción en el sustento del reparo, es relevante a efectos de analizar la documentación presentada por la recurrente y detallada precedentemente, toda vez que a efectos de acreditar la fehaciencia de la operación es necesario que la recurrente acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido; en tanto que, a efectos de acreditar la causalidad de una operación cuya existencia no se cuestiona, se debe sustentar la relación existente entre el egreso y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que además de lo expuesto, se constata que la Administración luego de comunicar el reparo a los comprobantes de pago emitidos por a la recurrente mediante el Resultado del Requerimiento N° no le requirió que sustente y desvirtúe tal extremo, a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa; en consecuencia, el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado; por lo que, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando el sentido del fallo no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto a los demás alegatos y jurisprudencia citada por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

**b. Gastos ajenos al giro del negocio, respecto de la adquisición de polos por el importe de S/ 26 857,00**

Que de la revisión del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 26 857,00 por "Gastos ajenos al giro del negocio: adquisición de polos", y como sustento se remite al "Punto 1 del Requerimiento N° " y señala que:

*"(...) Con la documentación presentada por la contribuyente (comprobantes de pago: facturas de compra) no demuestra de manera fehaciente la entrega de los polos a los trabajadores que lo recibieron, no se acreditó la entrega final a través de medio documentario que probará su recepción, no ha presentado documentación alguna emitida y/o firmada por los beneficiarios de los polos (o de ser el caso por algún tercero en su nombre o representación) que pruebe de manera fehaciente que los productos fueron destinados efectivamente a los trabajadores de la empresa, tal como alega la contribuyente.*

*Su entrega debe ser debidamente sustentada con documentos que permitan identificar el destino del gasto. Es de mencionar que el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 07164-2-2002 y la RTF 19049-8-2011 cuyos casos son similares al presente ha establecido similar criterio sobre que debe evidenciarse documentariamente la recepción de los polos.*

*Teniendo en cuenta lo indicado se concluye que el contribuyente no ha demostrado de manera fehaciente más allá del comprobante de pago de compra de los polos, que los bienes observados hayan sido efectivamente entregados a los trabajadores por lo que no se acreditado la vinculación del gasto con la generación de los ingresos y/o mantenimiento de la fuente. Se repara el gasto."*

Que al respecto, se advierte que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 2350), notificado de acuerdo a ley el 5 de noviembre de 2012 (foja 2353), la Administración solicitó a la recurrente que sustente: *"documentariamente y fehacientemente la naturaleza y vinculación con la generación de Renta Gravada de las operaciones registradas en la: Cuenta 621 por el importe de S/ 5 049 703,78; Cuenta 631 por el importe de S/ 103 459,37; Cuenta 632 por el importe de S/ 268 381,95; Cuenta 638 por el importe de S/ 86 266,53; Cuenta 639 por el importe de S/ 98 828,28; Cuenta 647 por el importe de S/ 63 665,00; Cuenta 651 por el importe de S/ 26 813,00; Cuenta 659 por el importe de S/ 156 873,53, como se indica en el Anexo N° 1 adjunto al presente."*

Que de la revisión del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 2345 a 2348), se aprecia un cuadro en el que se detallan diversos comprobantes de pago, por un importe total de S/ 5 853 992,12.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 13 de diciembre de 2012 (foja 2417), en el que señaló que cumplía con presentar el sustento de lo solicitado como documentos adjuntos.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2359), notificado de acuerdo a ley el 20 de diciembre de 2012 (foja 2367), la Administración señaló que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente, procedió a reparar los gastos detallados en su Anexo N° 02 (foja 2357).

Que de la revisión del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2357), se aprecia un cuadro en el que se detallan los gastos observados por un importe total de S/ 65 891,00, por lo siguientes motivos: "Gastos ajenos al giro del negocio" Observación 1; "De acuerdo al comprobante de pago corresponde al ejercicio gravable 2009" Observación 2; y, "Viaje de trabajador no cumple con el



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

principio de generalidad, ni sustenta la causalidad del gasto” Observación 3. Advirtiéndose que la observación 1 “Gastos ajenos al giro del negocio” es la que corresponde al reparo por adquisición de polos materia de grado.

Que de la revisión de las facturas de compra observadas (fojas 53 a 55, 59 y 62) detalladas en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 2357), se aprecia que corresponden a las Facturas N° <sup>4</sup>, <sup>5</sup>, <sup>6</sup>, <sup>7</sup> y <sup>8</sup> giradas por

por la adquisición de polos, operaciones por las cuales la recurrente manifestó que tales erogaciones cumplían con el principio de causalidad toda vez que la compra de dicha vestimenta resultaba necesaria para la organización y distribución y/o división de actividades laborales de los empleados, lo que supone un aumento en la eficiencia de los trabajadores (foja 2689). Asimismo, la recurrente presentó para sustentar el citado gasto: Las Guías de Remisión Remitente N°

(fojas 56 a 58, 60, 61, 2657, 2662 y 2667); Órdenes de Compra N°

(fojas 2651, 2656, 2661, 2666 y 2670); documentación a

efecto de sustentar el pago de tales operaciones, como depósitos bancarios, estados de cuenta y órdenes de pago (fojas 2648, 2650, 2654, 2655, 2659, 2660, 2664, 2665 y 2669); asimismo, a fin de acreditar la entrega de los polos<sup>9</sup> presentó los documentos denominados “Cambio de Implementos de Seguridad” y “Cambio de Implementos (EPP)” (fojas 2594 a 2611, 2613 a 2624 y 2627 a 2636), y los documentos denominados “Vale de Salida de Almacén” (fojas 2612, 2625 y 2626).

Que ahora bien, como se ha expuesto precedentemente en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 2350), la Administración solicitó a la recurrente que sustente: *“documentariamente y fehacientemente la naturaleza y vinculación con la generación de Renta Gravada de las operaciones registradas en la: Cuenta 621 por el importe de S/ 5 049 703,78; Cuenta 631 por el importe de S/ 103 459,37; Cuenta 632 por el importe de S/ 268 381,95; Cuenta 638 por el importe de S/ 86 266,53; Cuenta 639 por el importe de S/ 98 828,28; Cuenta 647 por el importe de S/ 63 665,00; Cuenta 651 por el importe de S/ 26 813,00; Cuenta 659 por el importe de S/ 156 873,53, como se indica en el Anexo N° 1 adjunto al presente”, verificándose del citado Anexo N° 1 que contiene, entre otros motivos del reparo, los “Gastos ajenos al giro del negocio” Observación 1; es decir, la Administración requiere a la recurrente en forma genérica el sustento de varias cuenta de gastos, sin especificar proveedor ni solicitarle que sustente la causalidad de determinadas operaciones en específico; sin embargo, en el resultado del citado requerimiento la Administración, luego de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, repara el importe de S/ 26 857,00 por las facturas emitidas*

<sup>4</sup> Girada por la adquisición de 1000 polos de algodón 30/1 y 100 polos de algodón piquet 20/1.

<sup>5</sup> Girada por la adquisición de 1000 polos en jersey de algodón 30/1 y 200 polos de algodón cuello tipo camisa piquet 24/1.

<sup>6</sup> Girada por la adquisición de 1000 polos en jersey de algodón 30/1.

<sup>7</sup> Girada por la adquisición de 1000 polos en jersey de algodón 30/1.

<sup>8</sup> Girada por la adquisición de 1000 polos en jersey de algodón 30/1.

<sup>9</sup> La recurrente indicó que entregó lo polos, a los siguientes trabajadores:





# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

por y por la adquisición de polos, sin precisar las razones por la cuales considera que tales adquisiciones no son causales, lo cual se detalla recién en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° en el que la Administración precisa que *“el contribuyente no ha demostrado (...) que los bienes observados hayan sido efectivamente entregados a los trabajadores por lo que no se acreditado la vinculación del gasto con la generación de los ingresos y/o mantenimiento de la fuente”*.

Que además de lo expuesto, se constata que la Administración luego de comunicar el reparo a los comprobantes de pago emitidos por y a la recurrente mediante el Resultado del Requerimiento N° no le requirió que sustente y desvirtúe tal extremo, a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa; en consecuencia, el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado; por lo que, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando el sentido del fallo resulta irrelevante emitir pronunciamiento respecto a los demás alegatos y jurisprudencia citada por la recurrente.

## 2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 2813 y 2814), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario, respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado mediante Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, 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 la Resolución de Multa N° (fojas 2813 y 2814), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como consecuencia, de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° por lo que, al haberse levantado en esta instancia los reparos por: a. Gastos ajenos al giro del negocio, respecto de la adquisición de polos por el importe de S/ 26 857,00; y b. Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 127 849,00, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la infracción vinculada, debiendo la Administración reliquidar el citado valor.

## 3. Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2786 a 2799) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los periodos enero a diciembre de 2010, de cuyo Anexo (foja 2797) se aprecia que la Administración reparó la determinación de los coeficientes aplicables a tales periodos, sustentando su reparo en que: *“El contribuyente consideró a las ganancias por diferencias de cambio como ingreso gravados para efectos del cálculo de sus coeficientes de renta”*.



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

Que el inciso a) el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según texto aplicable al caso de autos, establecía que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Que agregaba el citado artículo, que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

Que asimismo, el citado artículo 85 establecía que para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta Ley.

Que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que 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 mediante la Resolución N° 11116-4-2015, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, se estableció como precedente de observancia obligatoria que<sup>10</sup>: "Las ganancias

<sup>10</sup> Que como sustento del citado precedente en la referida resolución se indicó:

(...)

Ahora bien, en cuanto al cálculo del coeficiente, debe dilucidarse si corresponde incluir la ganancia por diferencia de cambio en el divisor o denominador, teniendo en cuenta que el dividendo o numerador la considera, dado que incluye el impuesto que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio<sup>10</sup>, siendo que para tal efecto, previamente es necesario determinar lo que se entiende por ganancia por diferencia de cambio, dado que ello podría ser entendido de dos maneras. En efecto, podría interpretarse que el concepto bajo examen está constituido por el monto contenido en la sub cuenta "776 - Ganancia por Diferencia de Cambio"<sup>10</sup> o que está compuesto por el monto positivo proveniente de la diferencia (el neto resultante) entre las sub cuentas "776 - Ganancia por Diferencia de Cambio" y "676 - Pérdidas por Diferencias de Cambio"<sup>10</sup>.

Al respecto, se considera que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio constituyen "resultados computables" a efectos de la determinación de la renta neta y que cuando los incisos a) al d) del citado artículo prevén que las diferencias de cambio deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como "utilidad" o como "pérdida", se hace referencia a la diferencia entre las mencionadas sub cuentas. Precisamente, si la finalidad de la norma hubiera sido computar únicamente el monto contenido en la referida sub cuenta 776, sin considerar el contenido en la citada sub cuenta 676, no aludiría a "resultados computables", ni a la fluctuación de la tasa de cambio durante el ejercicio, ni consideraría la posibilidad de deducir la pérdida por diferencia de cambio a efecto de determinar la renta neta.

En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Por consiguiente, a efecto del presente análisis (esto es, de la inclusión o no de la ganancia por diferencia de cambio en el denominador de la operación para el cálculo del coeficiente) no debe considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia



# Tribunal Fiscal

Nº 01928-10-2020

derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.”

Que como sustento del citado precedente en la referida resolución se indicó, entre otro:

“(…)

Ahora bien, en cuanto al cálculo del coeficiente, debe dilucidarse si corresponde incluir la ganancia por diferencia de cambio en el divisor o denominador, teniendo en cuenta que el dividendo o numerador la considera, dado que incluye el impuesto que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio<sup>1</sup>, siendo que para tal efecto, previamente es necesario determinar lo que se entiende por ganancia por diferencia de cambio, dado que ello podría ser entendido de dos maneras. En efecto, podría interpretarse que el concepto bajo examen está constituido por el monto contenido en la sub cuenta “776 - Ganancia por Diferencia de Cambio” o que está compuesto por el monto positivo proveniente de la diferencia (el neto resultante) entre las sub cuentas “776 - Ganancia por Diferencia de Cambio” y “676 - Pérdidas por Diferencias de Cambio”.

Al respecto, se considera que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio constituyen “resultados computables” a efectos de la determinación de la renta neta y que cuando los incisos a) al d) del citado artículo prevén que las diferencias de cambio deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como “utilidad” o como “pérdida”, se hace referencia a la diferencia entre las mencionadas sub cuentas. Precisamente, si la finalidad de la norma hubiera sido computar únicamente el monto contenido en la referida sub cuenta 776, sin considerar el contenido en la citada sub cuenta 676, no aludiría a “resultados computables”, ni a la fluctuación de la tasa de cambio durante el ejercicio, ni consideraría la posibilidad de deducir la pérdida por diferencia de cambio a efecto de determinar la renta neta.

En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Por consiguiente, a efecto del presente análisis (esto es, de la inclusión o no de la ganancia por diferencia de cambio en el denominador de la operación para el cálculo del coeficiente) no debe

---

por Diferencia de Cambio” sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de “Pérdida por Diferencia de Cambio”.

Sobre el particular, cabe precisar que no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta 676 sea mayor a la sub cuenta 776) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los “ingresos netos” a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo, como resultaría si se considerase en él una pérdida neta por diferencia de cambio.

En tal sentido, si se considerara que la ganancia por diferencia de cambio debiera ser incluida en el denominador, cuando el inciso a) del artículo 85° de la citada ley alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que la citada ley hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva. De manera que si dicho resultado fuese negativo, no correspondería que sea incluido<sup>10</sup>.”



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio".

Sobre el particular, cabe precisar que no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta 676 sea mayor a la sub cuenta 776) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo, como resultaría si se considerase en él una pérdida neta por diferencia de cambio.

En tal sentido, si se considerara que la ganancia por diferencia de cambio debiera ser incluida en el denominador, cuando el inciso a) del artículo 85° de la citada ley alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que la citada ley hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva. De manera que si dicho resultado fuese negativo, no correspondería que sea incluido<sup>1</sup>. (El énfasis es nuestro)

Que según consta en el Anexo a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2797), la Administración determinó mayores coeficientes en los periodos enero a diciembre de 2010, al no considerar en el denominador de la determinación de los coeficientes a las ganancias por diferencia de cambio.

Que mediante el Anexo N° 04 del Requerimiento N° (foja 2341), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el cálculo de los coeficientes utilizados en sus declaraciones de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2010, al considerar que para el cálculo tales coeficientes debió excluir de los denominadores las "ganancias por diferencia de cambio".

Que en respuesta la recurrente señaló que es recién con el Informe N° que la Administración estableció que las diferencias de cambio no constituyen ingresos; por lo que, no corresponde que se le aplique al haberse fiscalizado un ejercicio en el que aún no se estableció dicho criterio (foja 2422).

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2361 y 2362), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, estableciendo en su Anexo N° 04 que no corresponde considerar en el cálculo de los coeficientes aplicables las ganancias por diferencia de cambio, indicando que el coeficiente que debió utilizar la recurrente por los meses de enero y febrero de 2010 era de 0,0163 y de marzo a diciembre de 2010 de 0,0735.

Que en atención a las normas citadas y al precedente de observancia obligatoria establecido en la citada Resolución N° 11116-4-2015, para el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, sí corresponde que se considere en el denominador, como parte de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009, los importes por concepto de ganancia por diferencia de cambio; sin embargo, tal como lo señala la citada resolución "no debe considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio"; teniendo en cuenta que "no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta 676 sea mayor a la sub cuenta 776) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo.



# Tribunal Fiscal

N° 01928-10-2020

Que atención a lo expuesto, procede revocar la apelada a efectos que la Administración, verifique respecto del reparo al cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, cual es el resultado de comparar la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" con sub cuenta "Pérdida por Diferencia de Cambio", o la que haga sus veces para efecto de establecer la diferencia de cambio neto, y aplique el citado precedente de observancia obligatoria.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia del representante legal de la Administración, según se verifica de la Constancia del Informe Oral N° (foja 3026).

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

## RESUELVE:

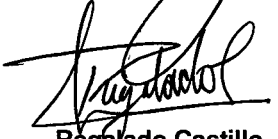
1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2013, en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° a efecto que la Administración proceda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2013, en el extremo de los reparos por gastos ajenos al giro del negocio respecto de la adquisición de polos por el importe de S/ 26 857,00; y gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos del inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por la suma de S/ 127 849,00, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

  
**FALCONÍ SINCHE**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**RAMÍREZ MÍO**  
**VOCAL**

  
**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
**VOCAL**

  
**Regalado Castillo**  
**Secretario Relator (e)**  
JS/RC/CHP/rag.