

Tribunal Fiscal

N° 09467-8-2021

EXPEDIENTE N° : 7017-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 29 de octubre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 27 de febrero de 2014, emitida por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por concepto de la Tasa Adicional de los periodos enero a diciembre de 2011 y las Resoluciones de Multa N° _____ a giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175, numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta de Presentación N° _____ (foja 3641) y Requerimiento N° _____ (foja 3631) notificados el 17 de enero de 2013² (fojas 3642 y 3632), la Administración inició a la recurrente una fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2011 y como resultado del cual efectuó los siguientes reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta:

| Reparo | Importe S/ |
|---|--------------|
| Reparo por intereses moratorios tributarios cargados al gasto | 66 920,00 |
| Reparo por gastos por peajes sin documentación sustentatoria | 48 804,00 |
| Reparo por pago de indemnización a Juvenal Mendoza Chalque no devengado en el 2011 | 120 000,00 |
| Reparo por liquidación de bus sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria | 617 708,00 |
| Reparo por viáticos de choferes sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria | 320 412,00 |
| Reparo por gastos sin comprobantes de pago | 20 324,00 |
| Reparo por gastos sin comprobantes de pago y/o con comprobantes que no pertenecen al contribuyente | 231 795,00 |
| Reparo por gastos ajenos al giro del negocio | 144 833,76 |
| Reparo por la no utilización de medios de pago | 1 395 004,66 |
| Reparo por depreciación en exceso por efectos de las diferencias de cambio | 394 090,00 |
| Reparo por participación de utilidades de trabajadores no pagadas dentro del plazo establecido | 585 144,00 |
| Reparo por venta de vehículos sin registrar y sin declarar | 742 154,00 |
| Importe cargado al gasto en exceso por aplicación del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV | 78 015,00 |
| Reparos por efectos del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV por compras canceladas sin medios de pago | 225 740,00 |
| Reparos por efectos del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV por compras canceladas sin medios de pago | 18 499,00 |
| Reparos por efectos del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV por compras canceladas sin medios de pago | 718 708,00 |

¹ La Carta de Presentación N° _____ (foja 3645) emitida con fecha 7 de enero de 2013, fue declarada nula de oficio por la Carta N° _____ (foja 3643) debido a que fue notificada prescindiendo del procedimiento legal establecido.

² En el domicilio fiscal de la recurrente, según se advierte del Comprobante de Información Registrada (foja 4408), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación del receptor y su firma, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, según el cual, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que los referidos reparos motivaron la emisión de la Resolución de Determinación N° [redacted] emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (foja 3987), las Resoluciones de Determinación N° [redacted]

[redacted] emitidas por concepto de la Tasa Adicional de los periodos enero a diciembre de 2011 (fojas 3988 a 3998 y 4043)³ y las Resoluciones de Multa N° a [redacted] giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175, numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 3849, 3851, 3853, 3855 y 3857).

Que es materia de controversia determinar si los valores emitidos se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N°

Que en cuanto a los reparos por concepto de intereses moratorios tributarios cargados al gasto, por liquidación de bus sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria, por viáticos de choferes sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria, por participación de utilidades de trabajadores no pagadas dentro del plazo establecido y por venta de vehículos sin registrar y sin declarar, cabe señalar que, de los recursos impugnatorios presentados por la recurrente (fojas 4369 a 4391 y 4504 a 4526), se advierte que aquella no ha formulado argumentos ni presentado medios de prueba dirigidos a desvirtuarlas por lo que al encontrarse arreglados a ley, conforme se aprecia de autos, corresponde mantenerlos.

Reparo por gastos por peajes sin documentación sustentatoria

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que la Administración únicamente acepta como gastos aquellos sustentados con facturas, sin embargo, los documentos del gasto por peajes son tickets emitidos al paso por las garitas de peaje, emitidas por entidades del Sector Público Nacional, que no requieren el cumplimiento de los requisitos exigidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, agregando que, si bien en el procedimiento de fiscalización no fueron exhibidos la totalidad de los tickets, al haber sido extraviados, dada la modalidad de las operaciones de transporte de pasajeros que efectúa, tales pagos son habituales, e imprescindibles para que los vehículos puedan transitar, por lo que de acuerdo con la práctica, se sustentan con las declaraciones efectuadas por los conductores, de acuerdo a la ruta.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no presentó el sustento documentario de los gastos por concepto de peaje; añadiendo que no existe normatividad que ampare las declaraciones juradas de los conductores de los vehículos como documentos sustentatorios del gasto.

Análisis del reparo

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 3983 y 3985), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 48 804,00 por concepto de gastos de peajes que no se encontraban acreditados con comprobantes de pago, sustentándose en el Requerimiento N° [redacted] citando para tal efecto el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso j) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, inciso sustituido por el Decreto Legislativo N° 970⁴, establecía que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria

³ Asimismo, al término del procedimiento de fiscalización la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° [redacted]

[redacted] (fojas 4044 a 4054 y 4058) por concepto de Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2011, advirtiéndose que tales valores fueron emitidos a valor cero, contienen la observación discutida en etapa de fiscalización referida a unos vehículos que fueron vendidos por la recurrente en el ejercicio fiscalizado, el cual no había sido declarado como base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo, junio, julio y diciembre del 2011, lo que fue posteriormente regularizado por la recurrente, no existiendo controversia al respecto. Además, de acuerdo a lo establecido en el Anexo N° 01 de las referidas resoluciones de determinación (foja 4057) la recurrente canceló las omisiones referenciales determinadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 el 13 y 30 de setiembre de 2013.

⁴ Publicado el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Añadía que no se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Que el inciso b) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 de la ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que, en tal sentido, para tener derecho a deducir el gasto en la determinación de la renta imponible de tercera categoría, debe acreditarse, entre otros, que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas.

Que mediante Punto 02 del Requerimiento N° _____ (foja 3576) la Administración señaló que la recurrente contabilizó el importe de S/ 902 200,17, en la cuenta contable 631102, los gastos de peajes correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011, de los cuales, el importe de S/ 471 738,29 se encuentra sustentado con comprobantes de pago emitidos por los proveedores Concesionario Vial del Perú _____ no obstante, según el detalle contenido en el Anexo N° 02 adjunto al presente requerimiento (foja 3566) el importe de S/ 430 461,88 no cuenta con comprobantes de pago ni con la documentación sustentatoria respectiva. En ese sentido, solicita sustentar por escrito, documentaria y fehacientemente la observación efectuada, así como exhibir los comprobantes de pago que acreditan dichos gastos.

Que mediante Punto 02 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 3488) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente y de la documentación adjunta al mismo, sobre el cual señaló que exhibía parcialmente tickets de peajes que sustentaban los referidos gastos, procediendo a levantar la observación por el monto de S/ 381 657,38 y, a mantenerla, por la suma de S/ 48 804,50, según detalle contenido en el Anexo N° 02 (foja 3460).

Que el presente reparo se fundamenta en que la recurrente no proporcionó los comprobantes de pago que sustenten los gastos de peajes por el importe de S/ 48 804,50, apreciándose que la recurrente señaló en su escrito de apelación que no exhibió en la etapa de fiscalización la totalidad de los tickets por haber sido extraviados y que el pago a las unidades de peaje se sustentaba con unas declaraciones que efectuaron los conductores de los vehículos que establecían la ruta y el número de garitas de peaje.

Que de autos se advierte que, la recurrente no proporcionó los comprobantes de pago por los gastos de peaje, de acuerdo al inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no encontrándose conforme a ley que el cumplimiento de dicha obligación tributaria sea suplido con una documentación distinta a la establecida en las normas vigentes, como pretende la recurrente, debiendo tenerse en cuenta adicionalmente que en el presente caso, la recurrente sí presentó dichos documentos respecto de otras operaciones similares.

Que, en ese sentido, el gasto contabilizado por concepto de pago de peajes, no son deducibles, procediendo mantener el reparo.

Reparo por pago de indemnización no devengado en el 2011

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que la deducción del gasto por el pago de indemnización se imputó en el ejercicio 2011 al cumplirse con los requisitos para aplicar la excepción contemplada en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto: i) no era factible conocer el gasto en el ejercicio en que se devengó, pues si bien la sentencia judicial fue emitida en el año 2005, ella dispuso de forma preliminar el pago de la indemnización sin fijar cuantía, siendo recién el año 2011, que se tomó conocimiento del hecho al haberse notificado la sentencia judicial que concluía un proceso paralelo de "Ejecución de la obligación de dar suma de dinero", ii) no obtuvo ningún beneficio fiscal, sino una pérdida financiera al dar cumplimiento al pronunciamiento judicial adverso a los intereses de la empresa; y, iii) efectuó la provisión y pago de la indemnización en el ejercicio 2011, e invoca la Resolución N° 11451-1-2009 que ampara la deducción de gastos de ejercicios anteriores; agregando que efectuó el pago de la indemnización en armadas mensuales, presentando copias de los pagos efectuados en cumplimiento del mandato judicial en el ejercicio 2011.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que el gasto por el pago de indemnización devengó en el año 2005 mas no en el 2011, año en el que se pagó una parte de la indemnización, al haberse determinado la cuantía de la indemnización en el ejercicio 2005; y, precisó que las acciones judiciales que se realizaron con posterioridad correspondieron solo al pago de la deuda.

Análisis del reparo

Que del Anexo Nº 2 y 5 de la Resolución de Determinación Nº [redacted] (fojas 3982 y 3985), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 120 000,00 por concepto de la indemnización pagada al señor [redacted] al no haber devengado dicho gasto en el ejercicio 2011, sustentándose en el Requerimiento Nº [redacted], citando para tal efecto el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, salvo lo establecido en el último párrafo del citado inciso, precisando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que según lo anterior, el hecho sustancial generador del ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el ingreso cuando se incurre en ellos.

Que mediante Punto 03 del Requerimiento Nº [redacted] (fojas 3575 y 3576) la Administración señaló que mediante sentencia judicial del Expediente Nº 00413-2003-50-0501-JR-CI-01, emitida en el año 2005, como consecuencia de la demanda interpuesta por [redacted] (demandante) contra la recurrente (demandada) por indemnización de daños y perjuicios por responsabilidad extracontractual, por daños morales y materiales sufridos se declaró fundada en parte, y se dispuso que la recurrente pagara la suma de S/ 400 000,00 por indemnización, más los intereses legales generados desde la fecha en que se produjo el daño, con las costas y costos procesales, agregando que esta sentencia quedó firme en la fecha de su expedición, y que posterior a la misma se iniciaron una serie de procesos de ejecución de sentencia, agregando que determinado el importe de la reparación, el gasto se devengó en dicho ejercicio, por lo que observó el importe de S/ 120 000,00 contabilizado como gasto en el ejercicio fiscalizado.

Que, de acuerdo con lo anterior, solicitó sustentar documentaria y fehacientemente la indemnización pagada, según detalle contenido en el Anexo Nº 03 del citado requerimiento (foja 3565).

Que mediante Punto 03 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] (fojas 3484 a 3488) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente, en donde aquella manifestó que la sentencia judicial dispuso de forma preliminar el pago de una indemnización, pues su ejecución fue establecida mediante sentencia emitida el año 2011, devengándose en dicho ejercicio.

Que al respecto, la Administración precisó que en el año 2005 el 1er Juzgado Civil de Ayacucho declaró fundada en parte la demanda, ordenándose a la recurrente pagar la indemnización, y que el 7 de diciembre de 2005 se declaró improcedente el recurso de casación, por lo que la obligación de la recurrente de pagar la indemnización se generó el año 2005, y el gasto se devengó en dicho ejercicio, y que las demás acciones vinculadas al proceso judicial correspondieron al pago de la deuda más no a determinar la cuantía de la indemnización, la que fue establecida en el año 2005, por lo que procedió a mantener la observación.

Que de autos se advierte que mediante sentencia judicial del Expediente Nº 00413-2003-0-0501-JR-CI-01 de 28 de febrero de 2005 (foja 2590) el 1er Juzgado Civil resolvió declarar fundada en parte la demanda de



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

indemnización de daños y perjuicios interpuesta en contra de la recurrente, y a foja 2593, se observa, que dicha sentencia fue materia de apelación y posteriormente de casación, habiéndose declarado la improcedencia del recurso de casación el 7 de diciembre de 2005, con lo cual, en tal ejercicio quedó firme el pago por indemnización materia de análisis.

Que conforme a las normas y jurisprudencia glosadas, los gastos se imputan al ejercicio comercial en que se devenguen, esto es, cuando se genera su obligación, que no estén sujetos a condición que puedan hacerlo inexistente, no siendo relevante el pago, verificándose que en el presente caso se agotó el proceso judicial el año 2005, reconociéndose la obligación de la recurrente, de pagar una indemnización por daños y perjuicios a favor del señor _____, por lo que correspondía que en dicho ejercicio se procediera a la deducción del gasto, al generarse la obligación, y no cuando concluyó el proceso paralelo de ejecución de la obligación de dar suma de dinero, como sostiene la recurrente, en tanto el devengo no se produce en la fecha del pago, correspondiendo mantener el presente reparo.

Que en ese sentido, carece de asidero el argumento de la recurrente, respecto a que el gasto cumple con los requisitos para aplicar la excepción contemplada en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que dicha excepción es aplicable cuando no hubiera sido posible conocer oportunamente un gasto, lo que no ha ocurrido en el presente caso, de modo que no resulta aplicable la Resolución N° 11451-1-2009 en tanto en ella se discute la deducción de gastos de ejercicios anteriores.

Que contrariamente a lo manifestado por la recurrente, los documentos presentados, como los pagos efectuados por concepto de indemnización, o la sentencia judicial que concluyó el proceso paralelo de ejecución de la obligación de dar suma de dinero no determinan que el devengo del gasto ocurriera en el ejercicio 2011, dado que el devengo del gasto no está sujeto a la condición del pago efectivo de la operación, y tal como se ha señalado precedentemente se devengó con la sentencia que generó la obligación el año 2005, no habiendo acreditado sus argumentos respecto de la cuantía, por lo que carecen de sustento sus alegatos.

Reparo por gastos sin comprobantes de pago

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que contaba con las copias SUNAT de los comprobantes de pago objeto de cuestionamiento, los que se referían a servicios de cobranza prestados por el proveedor en la agencia Ayacucho, puesto que los originales fueron extraviados, mencionando que presentó denuncia policial dando cuenta de ello a la Administración y solicitó a su proveedor las copias "emisor" de las facturas extraviadas debidamente refrendadas, con lo que, mediante dicho procedimiento se validó la procedencia del costo o gasto, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago y el segundo párrafo del numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no presentó los comprobantes de pago emitidos por el proveedor _____ por lo que mantuvo el reparo.

Análisis del reparo

Que del Anexo N° 2 y 8 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3950 a 3954 y 3985), se aprecia que la Administración repara el importe de S/ 20 324,00 por concepto de gastos que no contaban con comprobantes de pago, sustentándose en el Requerimiento N° _____ citando para tal efecto el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se ha señalado con ocasión de un reparo analizado previamente, en concordancia con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso b) del artículo 25 de su reglamento, a fin que la recurrente pueda deducir como gasto del impuesto, las adquisiciones de bienes y/o prestación de servicios deben acreditarse con los comprobantes de pago correspondientes y éstos deben cumplir con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 315-2004/SUNAT, establece las normas aplicables en el caso de robo o extravío de documentos entregados, señalando en el punto 11.1 que el adquirente o usuario deberá proceder conforme con el numeral 4.2 del citado artículo, esto es,



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

declarando a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los hechos, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismos, e indicando en el punto 11.2, que el robo o extravío de documentos entregados no implica la pérdida del crédito fiscal, o costo o gasto para efecto tributario, sustentados en dichos documentos, siempre que el contribuyente acredite en forma fehaciente haber cumplido en su debido momento con todos los requisitos que estipulan las normas pertinentes para que tales documentos sustenten válidamente el crédito fiscal, o el costo o gasto para efecto tributario y además tenga a disposición de la SUNAT la segunda copia (la destinada a la SUNAT) del documento robado o extraviado, de ser el caso, o, en su defecto, copia fotostática de la copia destinada a quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio, del documento robado o extraviado, o de la cinta testigo; y agrega que quien transfirió el bien o 8 entregó en uso, o prestó el servicio -o su representante legal declarado en el RUC- deberá entregar dicha copia fotostática al adquirente o usuario que lo solicite y consignar en la misma su nombre y apellidos, documento de identidad, fecha de entrega y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que mediante Punto 10 del Requerimiento N° [redacted] (foja 3572) la Administración señaló que de la revisión efectuada encontró gastos contabilizados cuyos comprobantes de pago no habían sido exhibidos durante la fiscalización, por el importe de S/ 62 219,80, según detalle contenido en el Anexo N° 10 del presente requerimiento (fojas 3529 a 3532).

Que a través del Punto 10 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 3479 y 3480) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente mediante el cual aquella indicó que cumplía con exhibir los comprobantes de pago y otros documentos que sustentaban los gastos, salvo los que correspondían al proveedor [redacted] al no haberlos ubicado, encontrándose aún en proceso de búsqueda en sus archivos; al respecto, la Administración señaló que la recurrente cumplió parcialmente con exhibir los comprobantes de pago que sustentaban los gastos, manteniendo la observación respecto de los que correspondían al proveedor [redacted] por el importe de S/ 20 324,00, según detalle contenido en el Anexo N° 4 (fojas 3438 a 3441).

Que de autos se advierte que el reparo al gasto materia de análisis, se sustenta en que las operaciones de compra efectuadas al proveedor [redacted] no contaban con los comprobantes de pago respectivos, siendo que la recurrente alega su pérdida o extravío, por lo que en tal caso correspondía que pusiera a disposición de la Administración la copia SUNAT o copia de los comprobantes de pago debidamente refrendados por sus proveedores, de conformidad con el numeral 11.2 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que la recurrente no hizo, por lo que procede mantener el reparo, no siendo amparables sus argumentos en contrario.

Reparo por gastos sin comprobantes de pago y/o con comprobantes que no pertenecen al contribuyente

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el fundamento legal del reparo es que se sustentaron los gastos mediante documentos que no cumplen con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, sin embargo, el reparo se refiere a que no se sustentó el gasto con comprobantes de pago.

Que indica que acreditó los gastos relacionados a intereses y seguros con los documentos emitidos por las entidades financieras, toda vez que constituyen documentos autorizados de acuerdo con lo regulado en el inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago⁵, y que la Administración no ha excluido reparos que fueron levantados en el procedimiento de fiscalización.

Que menciona que los recibos de servicios públicos de agua y luz están relacionados a locales alquilados, y que son gastos causales pues son utilizados para sus operaciones, agregando que tales recibos fueron emitidos a nombre del arrendador y que cuentan con contratos de alquiler sin firmas legalizadas, y si bien el Reglamento de Comprobantes de Pago condiciona el cumplimiento de una formalidad para atribuir al arrendatario los gastos

⁵ En su escrito de reclamación la recurrente señala que ofrece como medios probatorios los comprobantes de pago emitidos por entidades financieras que no fueron exhibidos en el proceso de fiscalización por haberse extraviado (foja 4386), no obstante de la revisión de los actuados no se advierte que la recurrente haya presentado tal documentación, por lo que su argumento carece de fundamento.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

por servicios públicos girados a nombre del arrendador, que consiste en contar con un contrato con firmas legalizadas, debe considerarse que prima el criterio de causalidad y el de jerarquía de normas, en tanto el inciso s) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta regula que son deducibles el importe de los arrendamientos que recaen sobre predios, los que incluirían los recibos por consumo de servicios públicos por lo que deben ser aceptados aun cuando se cuente con contratos sin firma legalizadas, dado que surten efectos legales de conformidad con lo prescrito en el Código Civil.

Que manifiesta que no se ha constatado la supuesta doble contabilización a que alude la Administración, respecto al pago de préstamo del Banco Continental.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no presentó el sustento documentario de las operaciones reparadas por concepto de gastos relacionados a intereses y seguros, así como los gastos de agua y luz, precisando en este último caso, que el artículo 4 del Reglamento de Comprobante de Pago exige que los contratos de alquiler tengan firmas legalizadas.

Análisis del reparo

Que del Anexo N° 2 y 9 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3930 a 3949 y 3985), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 231 795,00 por el concepto de gastos sin comprobantes de pago y/o con comprobantes que no pertenecen al contribuyente, sustentándose en el Requerimiento N° citando para tal efecto el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que igualmente a lo señalado ha señalado con ocasión de reparos analizados previamente, en concordancia con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso b) del artículo 25 de su reglamento, a fin que la recurrente pueda deducir como gasto del impuesto, las adquisiciones de bienes y/o prestación de servicios deben acreditarse con los comprobantes de pago correspondientes y éstos deben cumplir con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que mediante Punto 09 del Requerimiento N° (foja 3572) la Administración señaló que de la revisión efectuada a la contabilidad de la recurrente detectó gastos contabilizados en diversas cuentas contables, entre otros, bajo las siguientes glosas: devengado de intereses, servicio de agua y luz, devengado de seguro, que no cuentan con comprobantes de pago ni con documentación sustentatoria que respalde los gastos, por lo que solicitó sustentar documentaria y fehacientemente las operaciones detalladas en el Anexo N° 09 del citado requerimiento (fojas 3533 a 3535) por el importe de S/ 1 416 086,89, así como exhibir los comprobantes de pago y/o documentación que sustente los gastos.

Que mediante Punto 09 del Resultado del Requerimiento N° (foja 3480 a 3482) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente y de la documentación adjunta al mismo, compuesta por documentación emitida por entidades financieras, sobre el cual la Administración señaló que la recurrente cumplió parcialmente con sustentar los gastos, procediendo a levantar algunos de los gastos contabilizados bajo las glosas de "devengado de intereses" y "devengado de seguros", e indicó que detectó gastos con doble contabilización y gastos por servicios de agua y luz sin sustento, por lo que mantuvo la observación por el importe de S/ 385 753,57, según detalle contenido en el Anexo N° 3 del requerimiento (foja 3455 a 3459).

Que mediante Punto 03 del Requerimiento N° (foja 3409) la Administración solicitó a la recurrente exhibir los comprobantes de pago y/o documentación que sustente los gastos observados señalados al cierre del Requerimiento N°, precisando, entre otros, que si bien la recurrente sostuvo que algunos gastos correspondían a locales alquilados, no proporcionó contratos de alquiler que estipularan que la cesión de dichos inmuebles incluía los servicios públicos suministrados.

Que mediante Punto 03 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3332 a 3334) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta y documentación presentada por la recurrente, y estableció que la recurrente presentó únicamente un contrato de alquiler con firmas legalizadas celebrado con, por lo que procedió a levantar tal observación, manteniendo las observaciones respecto de los demás gastos por servicios públicos respecto de otros contratos de alquiler.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que con relación a los gastos contabilizados como "devengado de intereses" y "devengado de seguros" señaló que la recurrente no cumplió con proporcionar los comprobantes de pago que respaldaran el gasto; y, por último, señaló que levantó la observación a los gastos contabilizados por duplicado al haber verificado que no existe duplicidad en el gasto.

Que, por lo expuesto, la Administración mantuvo sus observaciones, reduciendo el importe total a S/ 231 795,00, según detalle contenido en el Anexo N° 1 del resultado de requerimiento (fojas 3322 a 3326).

Gastos contabilizados bajo la glosa "devengado de intereses" y "devengado de seguros"

Que el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, indica que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el referido reglamento, entre otros, las facturas y los documentos autorizados por el numeral 6 del artículo 4 del aludido reglamento tales como, los documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, y por las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros, según lo previsto por inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4 del aludido reglamento.

Que según el numeral 1.1 y el inciso b) del numeral 6.1⁶ del artículo 4 del anotado reglamento, las facturas permitirán sustentar crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario; y, los documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, y por las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros, permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario ejercer el derecho al crédito fiscal, o al crédito deducible, según sea el caso siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discrimine el impuesto.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09162-8-2016, entre otras, serán deducibles para efecto del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo.

Que de autos se tiene que la Administración sustentó el reparo en la no acreditación con los comprobantes de pago del gasto contabilizado bajo las glosas "devengo de intereses" y "devengo de seguro", apreciándose que durante la etapa de fiscalización la Administración consideró la documentación proporcionada por la recurrente, compuesta por los documentos emitidos por diversas entidades bancarias, según obran a fojas 742 a 1042, razón por la que redujo la observación inicial que ascendía a S/ 1 416 086,89, no obstante, sobre este último importe, contrariamente a lo argumentado por la recurrente, ella no cumplió con proporcionar los gastos en cuestión con los documentos emitidos por las entidades financieras, de acuerdo con lo regulado en el inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que ha sido comprobado en autos, por lo que no procede aceptar la deducción de dichos gastos y, en consecuencia, procede mantener el reparo.

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente en su apelación, la Administración consideró que ciertos gastos por intereses y seguros sí fueron acreditados con la documentación presentada por la recurrente y, en virtud de ello, procedió a levantar dichas observaciones.

Gastos de servicios de agua y luz

Que de conformidad con el inciso d) del punto 6.1 del numeral 6 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, aplicable al caso de autos, los recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, así como por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encontraran bajo el control del Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción y del Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL), permitirían sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal, o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se identificara al adquirente o usuario y se discriminara el impuesto.

⁶ Inciso modificado por Resolución de Superintendencia N° 058-2000-SUNAT.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Que, asimismo, precisa el mismo artículo que tratándose de recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble, se entendería identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipulara que la cesión del uso del inmueble incluyera a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estuvieran autenticadas notarialmente; para tal efecto, si las firmas eran autenticadas con posterioridad al inicio del plazo del arrendamiento o subarrendamiento, sólo permitirían sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible o ejercer el derecho al crédito fiscal, los recibos emitidos a partir de la fecha de certificación de las firmas⁷.

Que de las normas antes citadas, y de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03559-4-2014, se tiene que el arrendatario de un inmueble podrá sustentar gasto o costo para efectos tributarios o crédito fiscal, con los recibos de servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua y servicios públicos de telecomunicaciones emitidos a nombre del arrendador o subarrendador, siempre que se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente, siendo aplicable tal situación a los recibos emitidos a partir de la fecha de certificación de las firmas.

Que en el presente caso, se tiene que la recurrente no acreditó el gasto por servicios de agua y luz con los comprobantes de pago respectivos, apreciándose que la Administración manifestó que los comprobantes de pago proporcionados por la recurrente fueron emitidos a usuarios distintos a la recurrente; y, si bien la propia recurrente señaló que tales gastos correspondían a locales alquilados, en etapa de fiscalización se limitó a proporcionar solo un contrato de alquiler, sobre el que se procedió a levantar la observación, manteniendo las demás.

Que en efecto, de la revisión de los recibos de servicios públicos, que obran a fojas 2176 a 2199, se tiene que estos no se encuentran a nombre de la recurrente, como ella reconoce, y no cuentan con contratos legalizados en los que se señalara que el arrendamiento de los inmuebles comprendiera dichos servicios, de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago; y, por tanto, no correspondía que la recurrente dedujera el monto consignado en dichos recibos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se procede a mantener el reparo.

Que en relación a que debe primar el criterio de causalidad y el de jerarquía de normas, en tanto el inciso s) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta regula que son deducibles el importe de los arrendamientos que recaen sobre predios, cabe indicar que la aplicación del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago otorga la posibilidad de utilizar el monto de los servicios públicos que no están contenidos en el monto de los arrendamientos pactados, por lo que no colisiona la norma citada por la recurrente, ni el principio de causalidad que precisamente requiere una conexión para la deducción del gasto, lo que no se acredita ni es objeto del presente reparo.

Que lo alegado sobre que el fundamento legal del reparo es que se sustentaron los gastos mediante documentos que no cumplen con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe señalar que el reparo de la Administración se sustenta en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso b) del artículo 25 de su reglamento, por el que a fin de deducir como gasto del impuesto, las adquisiciones de bienes y/o prestación de servicios, deben acreditarse con los comprobantes de pago correspondientes y éstos deben cumplir con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que no ocurrió en el presente caso, por lo que carece de sustento los alegatos de la recurrente.

Doble contabilización del gasto

Que según lo establecido por la Administración, mediante Punto 03 del Resultado del Requerimiento N° (3333 y 3334) esta procedió a levantar la observación de los gastos contabilizados por duplicado, al haber verificado que no existía duplicidad en el gasto; no obstante, en el Anexo N° 9 de la Resolución de Determinación N° se observa que la Administración mantuvo la observación

⁷ Párrafo agregado por la Resolución de Superintendencia N° 021-2002-SUNAT publicada el 23 de febrero de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

por la doble contabilización del gasto relacionado al pago de un préstamo del Banco Continental por el monto de S/ 43 958,10 (foja 4252), sin haber fundamentado la razón de mantener esta observación.

Que, en ese sentido, el reparo de la doble contabilización del gasto no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo.

Reparo por gastos ajenos al giro del negocio

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente indica que los gastos observados corresponden a gastos por la celebración del aniversario de la agencia de Ayacucho, por la reparación del módulo de encomiendas y baño de agencia de Ayacucho, por el hospedaje de cajera de la empresa para verificación de ingresos de caja, por el viaje de asesores legales de la empresa para atender litigios y conciliaciones, por la publicidad por colocación de logo de la empresa en trípticos, por el hospedaje en el terminal San Luis, por la representación efectuado por el gerente para la atención de trámites policiales con proveedores y otras gestiones relacionadas con el giro del negocio, por la celebración de aniversario en la sede Huancayo, por haber entregado regalos y juguetes de navidad a los trabajadores y por los gastos de tasación de inmueble para funcionamiento del terminal de la empresa en Ayacucho, constituyen gastos deducibles en base al artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no cumplió con sustentar la relación de causalidad de las operaciones declaradas como gasto con las labores que realiza, de manera que la recurrente ha declarado como actividad principal a las actividades de transporte vía terrestre, lo que no guarda relación con las operaciones realizadas.

Análisis del caso

Que del Anexo N° 2 y 10 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas al 3917 a 3929 y 3985), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 144 833,76 por concepto de gastos ajenos al giro del negocio, sustentándose en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 3479).

Que de acuerdo con el 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.

Que el citado artículo añade 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, entre otros.

Que conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, se ha establecido que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que según las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 691-2-99, entre otras, la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios; asimismo, la Resolución N° 7527-3-2010, estableció que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que mediante el Punto 11 del Requerimiento N° (fojas 3572), la Administración señaló que de la revisión efectuada a sus libros y registros contables así como a sus comprobantes de pago compras se observó diversos gastos ajenos al giro del negocio por compras y/o consumos, gastos cuyos comprobantes de pago fueron emitidos a nombre de terceras personas, gastos del ejercicio anterior y gastos registrados por importe mayor al que figura en el comprobante de pago, por lo que solicitó acreditar la relación de causalidad de las operaciones detalladas en el Anexo N° 11 del presente requerimiento (fojas 3521 a 3528) con la fuente generadora de renta, por el importe de S/ 144 833,76, así como sustente documentaria y fehacientemente las observaciones.

Que en el Punto 11 Resultado del Requerimiento N° (fojas 3470 a 3479) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente respecto del cual señaló que solo presentó descargo de algunas de las observaciones, no obstante, no cumplió con sustentar la relación de causalidad de las operaciones declaradas como gasto, según detalle contenido en el Anexo N° 11 del Requerimiento N° por lo que procedió a mantener la observación.

Que, por lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si se cumplió con sustentar la relación de causalidad de los gastos reparados a efectos de su deducibilidad para la determinación del Impuesto a la Renta.

Gastos por celebración de aniversario de la Agencia de Ayacucho

Que se verifica que la recurrente presentó como sustento del referido gasto la Factura N° (foja 31) emitida por concepto de "compra de castillo de fuegos artificiales", sobre el cual señaló que correspondía a un gasto por la celebración de aniversario de la agencia Ayacucho, no obstante, la recurrente no ha acreditado sus afirmaciones, en ese sentido, toda vez que la recurrente no ha sustentado la causalidad del gasto, procede mantener el presente reparo.

Gasto por reparación del módulo de encomiendas y baño de Agencia de Ayacucho

Que se verifica que la recurrente presentó las Facturas N° (fojas 62 a 64) relacionadas a la compra de material de construcción, respecto de las cuales señaló que correspondían a gastos de reparación del módulo de encomiendas y baño de la agencia Ayacucho, sin embargo, la recurrente, tal como lo señaló la Administración, no ha presentado documentación que acreditara que los materiales adquiridos fueran destinados a la reparación que señala, por lo que al no encontrarse acreditada la causalidad del gasto y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, procede mantener el presente reparo.

Gastos por hospedaje de cajera de la empresa para verificación de ingresos de caja

Que se verifica que la recurrente presentó como sustento del referido gasto la Factura N° (foja 68) por concepto de alojamiento, sobre el cual aquella señaló que correspondían a gastos de hospedaje de una cajera para la verificación de ingresos, no obstante, la recurrente no ha demostrado tal circunstancia, en ese sentido, toda vez que la recurrente no ha sustentado la causalidad del gasto, procede mantener el presente reparo.

Gastos por servicios públicos (agua y luz)

Que obra en autos los recibos de servicios públicos (fojas 2176 a 2318) emitidos por las entidades Luz del

Este, entre otros; y de acuerdo a lo señalado por la recurrente durante la etapa de fiscalización, estos correspondían a gastos por servicios públicos de locales alquilados que utiliza en sus operaciones comerciales y que, si bien dichos recibos se encuentran a nombre de terceras personas, se encargaría de presentar los contratos de alquiler, lo que no ha sucedido, por lo que no ha sustentado la causalidad del



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

gasto ni su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, procediendo mantener el presente reparo.

Gastos por viaje de asesores legales de la empresa para atender litigios y conciliaciones

Que con relación al presente gasto se verifica que la recurrente presentó las Facturas N°

(fojas 113 a 116, 141, 142 y 189 a 193)

por concepto de gastos de viaje de asesores legales (pasajes y alojamiento). De la revisión de la documentación, se advierte que la recurrente no ha presentado documentación que acredite que los gastos observados correspondieron a gastos de viaje de los asesores legales, en litigios y conciliaciones que correspondieran a la empresa, por lo que no se ha acreditado la causalidad del gasto y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, procediendo mantener el presente reparo.

Gastos por publicidad colocación logo empresa en trípticos

Que se verifica que la recurrente presentó la Factura N° (foja 82) por concepto de impresión de tríptico para curso taller "Hallazgo de Auditoría, identificación de responsabilidades y su aplicación en el nuevo Código Procesal Penal" realizado para el Gobierno Regional Ayacucho, sobre el cual aquella señaló que correspondían a gastos de publicidad, no obstante, la presentación de este único documento no permite acreditar que estos gastos correspondieran a gastos de publicidad que hubieran beneficiado a la recurrente, por lo que no se encuentra acreditada la causalidad del gasto, ni su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, por lo que procede mantener el presente reparo.

Gastos por habilitación provisional de cocheras en Terminal San Luis

Que de autos se verifica que la recurrente presentó las Facturas N°

(fojas 83 a 87) sobre compra de materiales de construcción (fierros y calaminas),

señalando que correspondían a gastos por la habilitación provisional de cocheras en el terminal San Luis; sin embargo, tal como lo señala la Administración la recurrente no ha presentado documentación que acredite que los materiales adquiridos han sido destinados a la habilitación provisional que manifiesta, a efectos de sustentar la causalidad de tales gastos, por lo que, al no encontrarse acreditada la causalidad del gasto y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, procede mantener el presente reparo.

Gastos de representación para atención de trámites policiales con proveedores y otras gestiones relacionadas con el giro del negocio

Que de autos se advierte que la recurrente proporcionó las Facturas N°

(fojas 91, 92 y 136 a 139) por

servicios de consumo de alimentos, sobre el cual aquella señaló que correspondían a gastos efectuados por su gerente para la atención de proveedores y otras gestiones relacionadas con el negocio; no obstante, la recurrente no presentó documentación adicional a las facturas que acredite la vinculación de dichos gastos con la actividad gravada y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, por lo que procede mantener el presente reparo.

Gastos por regalos, juguetes de navidad trabajadores, evento deportivo de trabajadores y celebración de aniversario Sede Huancayo

Que en relación al presente gasto, se tiene que la recurrente presentó las Facturas N°

(fojas 96 a 98) y por la compra de juguetes, polos

deportivos y juegos artificiales, sobre el cual aquella señaló que correspondían a la compra de regalos, juguetes por navidad, a la realización de un evento deportivo y celebración de aniversario, sin embargo, la recurrente no ha presentado documentación que acredite tales entregas y/o celebración, y con ello la causalidad del gasto, procediendo mantener el presente reparo.

Gastos por tasación del inmueble para funcionamiento terminal en Ayacucho

Que sobre el referido gasto la recurrente presentó Factura N° (foja 540) por la valuación del inmueble propiedad del Sr. ubicada en la ciudad de , no obstante, al no haberse



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

demostrado con documentación adicional la vinculación de tal gasto con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, procede mantener el presente reparo.

Reparo por la no utilización de medios de pago

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala que cumplió con presentar los medios de pago señalados en el artículo 5 de la Ley N° 28194, y que utilizó las cuentas del titular gerente y del gerente general en calidad de personas naturales, y que al calificar como Empresa Individual de Responsabilidad Limitada tiene personería jurídica de acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiéndole al titular de una empresa unipersonal pagar el Impuesto a la Renta conforme a las reglas de atribución.

Que indica que en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se establece que tanto los ingresos como los gastos que figuran en una cuenta corriente del titular de una E.I.R.L. son atribuibles a la EIRL, siempre que se acredite que el Titular no realiza actividades empresariales como persona natural como ocurre en su caso; y, añade que en aplicación a lo dispuesto en el artículo 1222° del Código Civil, el pago de las obligaciones puede efectuarse por intermedio de cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento o no de la obligación, por lo que debe considerarse procedente el haber realizado los pagos mediante transferencias de la cuenta del Titular Gerente y Gerente General.

Que señala que la Administración no ha deducido al momento de emitir las Resoluciones de Determinación las observaciones que se levantaron en el Resultado Adicional del Requerimiento N° _____

Que asimismo menciona que proporcionó vouchers de depósito por el pago de las facturas emitidas por _____ carta de autorización del gerente general señora _____ para que los pagos se efectúen en su cuenta bancaria y estados de cuenta bancarios de _____ a efectos de acreditar el pago de las facturas reparadas; citando el Informe N° _____

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no ha acreditado la utilización de ninguno de los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 y, en relación con las Facturas N° _____ no acreditó que los depósitos efectuados correspondieran a la cancelación de las facturas observadas.

Análisis del reparo

Que del Anexo N° 2 y 11 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3911 a 3916 y 3985), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 1 395 005 por no acreditar la utilización de medios de pago en la cancelación de las operaciones observadas, sustentándose en el Punto 13 del Requerimiento N° _____ citando para tal efecto los artículos 3 a 5 y 8 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Que de acuerdo con el artículo 3 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF⁸, las obligaciones que se cumplieran mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe fuese superior al monto a que se refería el artículo 4 se debían pagar utilizando los medios de pago a que se refería el artículo 5, aun cuando se cancelasen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que conforme con el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975⁹, el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago era de S/ 3 500,00 y/o US\$ 1 000,00, precisándose que dicho monto se fijaba en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que según el artículo 5 de la referida ley, los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarían en los supuestos previstos en el artículo 3 antes citado eran los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en

⁸ Publicado el 23 septiembre 2007.

⁹ Publicado el 15 de marzo de 2007



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de la mencionada ley prevé que para efectos tributarios, los pagos que se efectuasen sin utilizar medios de pago no darían derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios; asimismo, en caso de que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornasen indebidos, debía rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que hubiese correspondido; de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procedería a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que mediante el Punto 13 del Requerimiento N° (fojas 3571), la Administración señala que, de la información exhibida por la recurrente, se observaron operaciones de compras que superaron el importe de S/ 3 500,00 y/o US\$ 1 000,00 y que no contaban con medios de pago, por lo que le solicitó acredite con la documentación sustentatoria, los medios de pagos utilizados para la cancelación de las operaciones señaladas en el Anexo N° 13 del mencionado requerimiento (fojas 3491 a 3494).

Que en el Punto 13 Resultado del Requerimiento N° (fojas 3467 a 3469) la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que mediante los estados de cuenta presentados por la recurrente no se verifica el uso de medios de pago, toda vez que no se acreditó que fueran emitidos a los proveedores señalados en el citado Anexo 13, que correspondan a la cancelación de las facturas señaladas y que dichos cheques tengan las características establecidas por ley. Añade que respecto a las Facturas N°

000 100, la recurrente presentó vouchers de depósitos a la cuenta del representante legal de su proveedor, sin embargo, no acreditó que su proveedor hubiera autorizado efectuar dichos depósitos a la cuenta de dicha persona a fin de realizar el pago de las facturas, por lo que no se ha acreditado que los depósitos efectuados correspondan a la cancelación de las facturas observadas.

Que posteriormente, la Administración emitió un Resultado Adicional del Requerimiento N° (fojas 3462 y 3463) en el cual da cuenta de la documentación adicional proporcionada por la recurrente, conformada por medios de pago efectuados a sus proveedores por lo que levantó parcialmente la observación.

Que de autos se verifica que la recurrente presentó como sustento de las facturas observadas copias de los estados de cuenta corriente N° del Banco Continental en dólares y del estado de cuenta corriente N° del Banco de Crédito del Perú en dólares, cuyo titular es (fojas 4089 a 4146), quien no es proveedor de la recurrente, observándose que en ellas no se identifica al proveedor ni la factura por la que se hizo el pago, no habiendo la recurrente exhibido otra documentación que acredite que dichas operaciones se vinculaban con el proveedor, que estos cheques cumplieran con las características establecidas por la Ley N° 28194 y/o que correspondiera a la cancelación de las facturas reparadas, por lo que, contrariamente a lo argüido por la recurrente, la documentación proporcionada no cumple con lo establecido en el artículo 5 de la Ley N° 28194.

Que respecto a las Facturas N° y se advierte que la recurrente proporcionó los vouchers de depósitos a la cuenta de Julia representante legal de su proveedor (fojas 4148 a 4173); sin embargo, la recurrente no ha acreditado que existiera alguna autorización por parte de su proveedor para que los pagos fueran realizados a la cuenta de su representante, contrariamente a lo señalado por ella, de modo que no se encuentra acreditada la utilización de medios de pago respecto de las operaciones reparadas, por lo que el reparo debe mantenerse.

Que no obstante, de la revisión de los Anexos N° 2 y N° 11 de la Resolución de Determinación N° (fojas 4218 a 4224 y 4292), se advierte que la Administración no ha deducido operaciones que fueron levantadas mediante el Resultado Adicional del Requerimiento N° en donde dio cuenta que la recurrente presentó documentación conformada por medios de pago efectuados a sus proveedores por lo que corresponde que la Administración proceda a reliquidar el presente reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Que en relación al argumento de la recurrente respecto a que utilizó las cuentas del titular y del gerente general pues operaba como empresa individual de responsabilidad limitada y de acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, le corresponde al titular de la empresa unipersonal pagar el impuesto atribuido, se debe indicar que el fundamento del reparo es la no utilización de medios de pago en las operaciones observadas, lo que no fue acreditado por la recurrente, cabiendo precisar que la regla de atribución de ingresos del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable a empresas unipersonales y no a empresas individual de responsabilidad limitada, como la recurrente, por lo que sus argumentos carecen de sustento.

Que lo manifestado por la recurrente respecto a que en reiterada jurisprudencia se ha establecido que los ingresos y gastos que figuran en una cuenta corriente del titular de una E.I.R.L. son atribuibles a esta, y que en aplicación a lo dispuesto en el artículo 1222 del Código Civil, el pago de las obligaciones puede efectuarse por cualquier persona, por lo que debe considerarse los pagos realizados mediante transferencias de la cuenta del titular y gerente general; cabe indicar que la persona natural titular de la empresa es diferente de la persona jurídica que conforma, por lo que las operaciones del citado titular no pueden ser imputadas a la persona jurídica, máxime si no se ha presentado alguna autorización al respecto, como tampoco en el caso de su gerente, por lo que su argumento carece de fundamento.

Que debe indicarse, adicionalmente, que los informes emitidos por la Administración no resultan vinculantes para este Tribunal.

Reparo por depreciación en exceso por efectos de las diferencias de cambio

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que se acogió al procedimiento de la depreciación acelerada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, y que consideró como base de cálculo el valor histórico al tipo de cambio de la fecha de adquisición según contrato leasing, calculando la depreciación en función a la vida útil del activo de acuerdo a los lineamientos de la NIC 16 por lo que si bien no cumpliría con lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser un tratamiento especial, su deducción debe ser permitida.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que para determinar el monto de la depreciación la recurrente no siguió el procedimiento establecido en el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos deberán afectar el costo del activo y la depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Análisis del reparo

Que del Anexo N° 2 y 12 de la Resolución de Determinación N° (foja 3985 y 3887 a 3910), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 394 090,00 por concepto de depreciación en exceso por efecto de la diferencia de cambio, sustentándose en el Requerimiento N° , citando para tal efecto el inciso a) y f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso d) del artículo 34 de su reglamento.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 61 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 según el inciso a) del referido artículo las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Que de acuerdo con el inciso f) del citado artículo¹⁰, para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera

¹⁰ Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Que conforme a lo establecido en el numeral 2 del inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual disponía que para efecto de lo dispuesto en los incisos d), e), f) del artículo 61 de la Ley y en su último párrafo, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, deberá considerarse que 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 de acuerdo con el inciso f) de artículo 61 de la citada ley¹¹, para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Que mediante Punto 12 del Requerimiento N° (foja 3571 y 3572) la Administración señaló que, de la revisión efectuada a la contabilidad y a la documentación exhibida por la recurrente, esta adquirió vehículos mediante contratos de arrendamiento financiero en moneda extranjera (dólares americanos) y que se acogió a la depreciación especial establecida en el Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, que establece que de manera excepcional se podrá aplicar como tasa máxima anual aquella que se determine en función a la cantidad de años que comprende el contrato, estableciendo que estas operaciones en moneda extranjera originaron diferencias de cambio y, al amparo del inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, determinó que la depreciación efectuada por la recurrente se calculó en exceso, por lo que solicitó el sustento documentario y fehaciente de la observación efectuada, según detalle contenido en el Anexo 12 del presente requerimiento (fojas 3495 a 3520).

Que mediante Punto 12 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3469 y 3470), la Administración señaló que en los papeles de trabajo del cálculo de la depreciación exhibidos por la recurrente se observa que no se ha aplicado la depreciación en el ejercicio en el que se ha generado la diferencia de cambio de las cuotas por devengar, y que el procedimiento aplicado por la recurrente a las diferencias de cambio generadas en el año anterior no era correcto toda vez que aplicó el mismo porcentaje que a la depreciación anual, sin embargo, el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la depreciación de los activos así reajustados por diferencia de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente; asimismo señaló que para los ajustes por diferencia de cambio mensuales de las cuotas devengadas, la recurrente había utilizado en algunos activos el tipo de cambio venta publicado el día de la operación, debiendo haber utilizado el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, precisando que no es objeto de cuestionamiento el uso de la depreciación acelerada por aplicación de las normas que regulan el arrendamiento financiero, ya que se ha respetado los plazos utilizados por la recurrente (plazos de duración de sus contratos financieros) para efectos de su depreciación, la fecha de inicio y los porcentajes anuales.

Que mediante Punto 04 del Requerimiento N° (foja 3408 y 3409) la Administración solicitó a la recurrente sustente las observaciones al cálculo de la depreciación por efectos de la diferencia de cambio determinada al cierre del Requerimiento N° no obstante, la recurrente no presentó ningún sustento a lo solicitado, por lo que mediante punto 4 del resultado del citado requerimiento el área acotadora procedió a mantener la observación.

¹¹ Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que de la revisión de los actuados, se aprecia que mediante Resultado del Requerimiento N° _____, la Administración determinó que el reparo a la depreciación del valor de los activos fijos, adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, se debió a que no se aplicó la depreciación en el ejercicio en el que se generó la diferencia de cambio de las cuotas por devengar, y que para los ajustes por diferencia de cambio mensuales de las cuotas devengadas, la recurrente había utilizado en algunos activos el tipo de cambio venta publicado el día de la operación, debiendo haber utilizado el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Que según se advierte del escrito de apelación, la recurrente sostiene que se acogió al procedimiento de depreciación acelerada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, considerando como base de cálculo el valor histórico al tipo de cambio de la fecha de adquisición según contrato leasing, calculando la depreciación en función a la vida útil del activo; no obstante, debe señalarse que la Administración precisó desde la fiscalización que no era objeto de cuestionamiento el uso de la depreciación acelerada por aplicación de las normas que regularon el arrendamiento financiero, y que, entre otros, se respetaron los plazos de duración de los contratos, para efectos de su depreciación, así como la fecha de inicio.

Que en tal sentido, de autos se advierte que la recurrente no desvirtuó la observación efectuada por la Administración que señaló que el procedimiento aplicado por la recurrente a las diferencias de cambio generadas en el año anterior no era correcto toda vez que aplicó el mismo porcentaje que a la depreciación anual, sin tener en cuenta que el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta que estableció que la depreciación de los activos así reajustados por diferencia de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que faltan para depreciarlos totalmente, así como tampoco desvirtuó la utilización en algunos activos, del tipo de cambio venta publicado el día de la operación, debiendo haber utilizado el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Que, por lo tanto, al no haberse desvirtuado el reparo realizado y que este se encuentra arreglado a ley, procede mantener el presente reparo.

Impuesto General a las Ventas cargado al gasto

Argumentos de la recurrente

Que en cuanto al reparo por el importe cargado al gasto en exceso por aplicación del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV relacionadas con los reparos por compras canceladas sin medios de pago, por gastos ajenos al giro del negocio y por efectos del porcentaje de las operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, la recurrente sostiene que no proceden estos reparos al originarse en observaciones que fueron aceptadas, y porque corresponden a reparos que son objeto de impugnación.

Que con relación al reparo derivado de la adquisición de vehículos de transporte terrestre manifestó que cuando no se tiene derecho a utilizar el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal se entiende que constituye gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala no resulta deducible como gasto del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas que no pudo ser tomado como crédito fiscal, resultante del cálculo de la prorrata del referido impuesto, al verificarse un importe en exceso correspondiente a gastos ajenos al giro del negocio y a gastos que no fueron sustentados con los medios de pago. Con relación al Impuesto General a las Ventas que corresponde a los contratos de arrendamiento financiero de vehículos de transporte terrestre, indica que, este debió formar parte del costo del activo.

Análisis del reparo

Que del Anexo N° 2 y 14, 15, 16 y 17 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 3985, 3885, 3880 a 3884, 3867 a 3879 y 3860 a 3866), se aprecia que la Administración reparó los importes de S/ 78 015,00, S/ 225 740,00, S/ 18 499,00 y S/ 718 708,00 por concepto de el Impuesto General a las Ventas contabilizado como gasto por efecto de la aplicación del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas con el referido impuesto, sustentándose en el Requerimiento N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Que el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Que en las Resoluciones N° 03466-6-2006 y 16242-5-2013, se ha establecido que de la aplicación concordada del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se tiene que cuando el contribuyente no tenga derecho a la utilización del Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, puede deducirlo como costo o gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante Punto 05 del Requerimiento N° (fojas 3407 y 3408) la Administración señaló que la recurrente realizaba conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas y por el tipo de actividad que realiza, el cual consiste en el servicio de transporte interprovincial de pasajeros, no puede determinar las adquisiciones, tales como: suministros, combustibles, servicios y contratos de arrendamiento financiero, destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el referido impuesto, por lo que el crédito fiscal lo determina en función al procedimiento de prorrata establecido en el sub numeral 6.2 del numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que agrega que de la revisión realizada al cálculo de la prorrata del Impuesto General a las Ventas verificó un importe en exceso cargado al gasto ascendente a S/ 78 015,00 según detalle contenido en el Anexo 05 del citado requerimiento (fojas 3356), asimismo, observó el cargo al gasto de operaciones reparadas en la fiscalización, gastos ajenos al giro del negocio y gastos que no fueron sustentados con medios de pago, por los importes de S/ 225 740,00 y S/ 18 499,00, según detalle contenido en los Anexos 06 y 07 (fojas 3344 a 3355) adjuntos al requerimiento.

Que en relación al Impuesto General a las Ventas que corresponde a los contratos de arrendamiento financiero celebrados por la recurrente para adquirir vehículos de transporte terrestre, dispone que, al no ser aplicado como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por efectos de la aplicación del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas, este debió formar parte del costo del activo fijo, por lo que procede a observar el Impuesto General a las Ventas contabilizado como gasto, por la suma de S/ 718 708,00 según detalle contenido en el Anexo 08 (foja 3339 a 3343).

Que, por lo expuesto, la Administración solicitó el sustento por escrito, con la base legal pertinente, y con la documentación fehaciente de las observaciones determinadas, las mismas que fueron detalladas en los Anexos 05, 06, 07 y 08.

Que mediante Punto 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3330 y 3331) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente, en donde manifestó su discrepancia respecto de la observación al Impuesto General a las Ventas contabilizado como gasto relacionado con los contratos de arrendamiento financiero como parte integrante del valor del activo, por cuanto dicho impuesto se refiere a un impuesto indirecto. Al respecto, el área acotadora señaló que, si bien la recurrente discrepa de dicha acotación, no presentó ningún sustento legal que ampare su argumento, por lo que procedió a mantener dicha observación, contenida en el Anexo 08 del Requerimiento N° y considerando que la recurrente no formuló ningún argumento sobre las demás observaciones, la Administración procedió a mantenerlas.

Que de autos se observa en relación al reparo ascendente a S/ 78 015,00 por el importe cargado al gasto en exceso, por aplicación del cálculo de prorrata del Impuesto General a las Ventas, contenido en el Anexo N° 14 de la resolución de determinación impugnada, que si bien la recurrente señaló que aceptó de forma voluntaria el reparo, no se aprecia que hubiere regularizado dicha observación, apreciándose que la Administración consideró en su reparo los ingresos y crédito fiscal registrados y declarados, así como las declaraciones rectificatorias de 29 de agosto de 2013, obteniendo el monto que debía ser cargado al gasto por la recurrente, y reparando el exceso cargado, por lo que, en consecuencia, el referido reparo se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo.

Que en lo que respecta a los reparos al Impuesto General a las Ventas, por el importe de S/ 18 499,00, contabilizado como gasto que corresponde a gastos ajenos al giro del negocio, contenidos en el Anexo N° 16 de la resolución de determinación impugnada, la recurrente adujo que no procedía tal reparo toda vez que era objeto de impugnación; por lo que en tanto este reparo ha sido confirmado en la presente instancia por encontrarse conforme a ley, procede mantenerlo.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que sobre el reparo al Impuesto General a las Ventas, por el importe de S/ 225 740,00, contabilizado como gasto por adquisiciones en las que no se utilizó medios de pago, contenido en el Anexo N° 15 de la resolución de determinación impugnada, la Administración deberá considerar que este reparo ha sido revocado debiendo ser objeto de reliquidación, por lo que este extremo también debe ser revocado de igual modo.

Que de autos se advierte que el Anexo N° 17 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (Anexo 08 del Requerimiento N° [redacted] fojas 3339 a 3343) contiene el reparo del Impuesto General a las Ventas contabilizado como gasto y que corresponde a los contratos de arrendamiento financiero celebrados por la recurrente para adquirir vehículos de transporte terrestre, sobre el cual el área acotadora dispuso que, al no ser aplicado el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal por efectos de la aplicación del porcentaje de operaciones gravadas y no gravadas, este debió formar parte del costo del activo fijo y no deducirlo como gasto.

Que de conformidad con el artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de la jurisprudencia anteriormente citada, se colige que el impuesto de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, no gravadas y fuera del ámbito de aplicación, solo puede ser utilizado como costo o gasto del Impuesto a la Renta si la recurrente no tiene derecho a aplicar dicho impuesto como crédito fiscal, como sucede parcialmente en el caso del procedimiento de la prorrata del crédito fiscal, aplicable al caso de autos.

Que, por su parte, el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, introdujo disposiciones específicas en cuanto al tratamiento de los bienes sujetos a los Contratos de Arrendamiento Financiero, el que conforme a la modificación efectuada por la Ley N° 27394, señala que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Que de lo expuesto en la referida norma se desprende que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se considerarán como parte del activo fijo del arrendatario, siendo que además su registro contable se deberá efectuar de acuerdo a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad y según la naturaleza del Impuesto General a las Ventas que incide en cada una de las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.

Que, al respecto, según el párrafo 7 de la NIC N° 16 Propiedades, planta y equipo¹² el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si: (i) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados de este; y (ii) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que, en el momento del reconocimiento, la misma NIC dispone en el literal a) del párrafo 16 que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprenderá además de su precio de adquisición, entre otros, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.

Que el hecho imponible en el caso específico del Impuesto General a las Ventas de las cuotas de arrendamiento financiero, según el inciso c) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹³, sustituido por el Decreto Legislativo N° 950¹⁴, este se produce conforme se reciben y registran las facturas emitidas por cada cuota de arrendamiento.

Que sobre el particular la Resolución N° 08180-1-2018 estableció que *"el Impuesto General a las Ventas proviene directamente de una operación concreta, en el presente caso de una operación de arrendamiento financiero (calificada como servicio gravado¹⁵), y además se incurre como consecuencia de la decisión de celebrar un contrato de arrendamiento financiero; por lo que dicho impuesto no se origina en la incorporación del bien al activo fijo de la recurrente conforme a las normas contables aplicables, sino en el transcurso periódico mensual de la operación de arrendamiento financiero y, por tanto, cuando surge representa un costo de transacción"*.

Que adicionalmente la citada resolución señaló que *"el Impuesto General a las Ventas que no puede ser*

¹² Versión 2003. Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.

¹³ Establece que, en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

¹⁴ Publicado el 03 de febrero de 2004.

¹⁵ Acorde con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

considerado como crédito fiscal, por aplicación de la prorrata prevista en el artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no es determinado en la oportunidad en la que los bienes son adquiridos a través de un contrato de arrendamiento financiero, sino en un momento posterior, es decir, con cada cuota devengada en función del tiempo de duración del mencionado contrato; por lo que no es posible afirmar que dicho IGV pueda ser considerado como un impuesto indirecto no recuperable que recaiga sobre la adquisición de los bienes y que deba ser considerado dentro de su costo de adquisición". Asimismo dispuso que, "el tratamiento del Impuesto General a las Ventas de cada una de las cuotas de arrendamiento financiero que no califica como crédito fiscal en aplicación de la prorrata generada mensualmente en este tipo de transacciones destinadas a operaciones conjuntamente gravadas y no gravadas, no cumple el requisito de que sea probable que genere beneficios económicos futuros a la recurrente¹⁶, y como se analizó precedentemente corresponde ser considerado costo de transacción, por lo que no puede imputarse como costo del bien sino como gasto del periodo en el cual se incurre".

Que en concordancia con lo anterior, en el presente caso, el Impuesto General a las Ventas de cada una de las cuotas de arrendamiento financiero que no califica como crédito fiscal en aplicación de la prorrata generada mensualmente en este tipo de transacciones destinadas a operaciones conjuntamente gravadas y no gravadas no califica como costo del activo, toda vez que dicho impuesto no forma parte del costo en su reconocimiento inicial (adquisición), puesto que este se origina con el devengamiento de cada cuota del contrato de arrendamiento financiero y no constituye un concepto susceptible de generar beneficios futuros para la recurrente, por lo que el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo.

Que en atención a lo expuesto, toda vez que se han mantenido algunos reparos y levantado otros, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide el monto de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° _____, según lo señalado por la presente resolución.

Resoluciones de Determinación N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____

(fojas 3988 a 3998 y 4043) fueron emitidos por aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970¹⁷, para efecto del impuesto entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a 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. Asimismo, se señalaba que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encontraba regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la referida ley, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, indica que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la aludida ley, constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, 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 anotada ley, entre otros, los

¹⁶ Según el párrafo 53 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, vigente en el ejercicio fiscalizado, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial de este para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción

¹⁷ Publicada el 24 diciembre 2006.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

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.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución 4873-1-2012, 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%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina dividendos presuntos.

Que del Anexo N° 01 de las resoluciones de determinación antes citadas (foja 4042), se advierte que dichos valores fueron emitidos por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, sobre la base de los reparos: i) por gastos por peajes sin documentación sustentatoria; ii) por liquidación de bus sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria; iii) por viáticos de choferes sin comprobante de pago y/o documentación sustentatoria; iv) por gastos sin comprobantes de pago; v) por gastos sin comprobantes de pago y/o con comprobantes que no pertenecen al contribuyente; vi) por gasto de venta de vehículos no registrado ni declarados; vii) por gastos ajenos al giro del negocio; y, viii) por la no utilización de medios de pago.

Que los mencionados reparos corresponden a gastos que no han sido debidamente sustentados ni acreditados fehacientemente, que se encuentran arreglados a ley, y que, por su propia naturaleza, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, sin embargo, ello no es procedente respecto del reparo por no utilización de medios de pago, por no constituyen montos que califiquen como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme ha sido establecido por este Tribunal en Resoluciones como las N° 02526-4-2016 y 09955-3-2017, entre otras, por lo que corresponde que la Administración proceda a reliquidar las resoluciones de determinación emitidas por este concepto, y en ese sentido procede revocar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente indica que la Administración establece una errónea conclusión respecto al supuesto de la comisión de la infracción, por cuanto no ha efectuado una adecuada evaluación de los antecedentes que obran en el expediente de fiscalización, de los cuales puede inferirse que si bien en los primeros requerimientos no le fueron proporcionados los documentos solicitados referidos a temas de infraestructura eléctrica del Programa de Contribuciones Reembolsables promovida por el Gobierno Central, en tanto fue necesario solicitar dicha información al nivel central, con anterioridad al cierre de la fiscalización, cumplió con lo solicitado, comprobándose ello con el hecho que la Administración no formuló reparo alguno; por tanto, la comisión de la infracción no se produjo al haber sido subsanado con anterioridad al cierre del procedimiento de fiscalización.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la referida resolución de multa fue emitida correctamente toda vez que la recurrente no registró la venta de los vehículos y que, si bien cumplió con presentar las declaraciones juradas rectificatorias, dichas declaraciones no contienen la información determinada en el proceso de fiscalización, por lo que no subsanó la infracción.

Análisis del caso

Que de autos se aprecia la mencionada resolución de multa (foja 3857) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 175 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por omitir registrar ventas, la cual se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° [redacted], e indica como fecha de infracción el 16 de setiembre de 2013.

Que según el numeral 3 del artículo 175 del referido código, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores, la que según lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del código en mención, se encuentra sancionada con una multa ascendente al 0.6% de los ingresos netos, y conforme con lo dispuesto por la Nota 10 de la indicada tabla, la sanción no podrá ser menor al 10% de la Unidad Impositiva Tributaria – UIT ni mayor a 25 UIT.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Que el numeral 4 del artículo 87 del referido código, establece entre las obligaciones de los administrados, la de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

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

Que, según el último párrafo del referido inciso y artículo, cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

Que de conformidad con el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, la infracción prevista en el numeral 3 del artículo 175 y que es sancionada con multa tiene como criterio de gradualidad la subsanación y/o el pago y se encuentra regulada en el Anexo II de dicho reglamento.

Que el mencionado Anexo II dispone que la multa que se aplicará por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario será rebajada en 80% si se cancela la multa rebajada, y en 60% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, precisando que la subsanación se realizará registrando y declarando el ingreso omitido.

Que, de acuerdo con el criterio establecido entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16464-8-2013, 05003-2-2006, la infracción aludida se configura cuando al revisar los registros contables de los deudores tributarios, la Administración detecta que existen ventas, ingresos, rentas, patrimonio, bienes o actos gravados, omitidos; o registrados por montos inferiores.

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° (foja 3406) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los registros y libros contables se observa que no fueron registradas las ventas de los vehículos con placa , por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, solicitando a la recurrente subsane la infracción a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que a través del Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3329 y 3328), la Administración indica que la recurrente ha exhibido sus registros de ventas, así como copia fotostática de los mismos, en los que observa que ha registrado de forma manual las ventas omitidas, dejándose constancia que la recurrente ha subsanado la infracción sin el pago de la multa, agregándose que procederá a emitir la resolución de multa con la gradualidad correspondiente.

Que, a partir de lo expuesto, se encuentra acreditado en autos que la recurrente omitió registrar las ventas de los vehículos, lo que no es desvirtuado por ella, sino corroborado con su subsanación, de modo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario.

Que, respecto al monto de la sanción, de acuerdo al Anexo N° 01 de la Resolución de Multa N° (foja 3856), esta fue emitida por el importe de S/ 2 960,00, más intereses, sanción equivalente al 80% del valor de la UIT vigente en el 2013¹⁸, debido a que la recurrente se encontró omiso a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, de conformidad con el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario, antes glosado.

¹⁸ S/ 3 700,00.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que ahora bien, contrariamente a lo indicado en la apelada, se aprecia de autos que la recurrente subsanó la infracción cometida en el plazo otorgado por la Administración, pero sin cancelar el monto de la sanción respectiva, dejándose constancia de ello en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] por lo que correspondía se aplicase el régimen de gradualidad, no obstante se advierte que la multa fue emitida sin considerarse la rebaja respectiva, por tanto se procede a revocar la apelada en este extremo debiendo la Administración proceder a recalcular el importe de la sanción.

Que lo indicado por la recurrente respecto a que con anterioridad al cierre del requerimiento cumplió con lo solicitado y por tanto la comisión de la infracción no se produjo, cabe señalar que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario se debió a que a partir de la revisión de los registros y libros contables la recurrente no había registrado ventas de vehículos, siendo que dicha omisión fue subsanada por la propia recurrente mediante el registro de tales ventas en sus libros contables¹⁹, de manera que, según ha sido establecido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, por lo carece de fundamento el argumento de la recurrente.

Resolución de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente reitera como argumento que la Administración establece una errónea conclusión respecto al supuesto de la comisión de la infracción, por cuanto no ha efectuado una adecuada evaluación de los antecedentes que obran en el expediente de fiscalización, de los cuales puede inferirse que si bien en los primeros requerimientos no le fueron proporcionados los documentos solicitados referidos a temas de infraestructura eléctrica del Programa de Contribuciones Reembolsables promovida por el Gobierno Central, en tanto fue necesario solicitar dicha información al nivel central, con anterioridad al cierre de la fiscalización, cumplió con lo solicitado, comprobándose ello con el hecho que la Administración no formuló reparo alguno; por tanto, la comisión de la infracción no se produjo al haber sido subsanado con anterioridad al cierre del procedimiento de fiscalización.

Argumentos de la Administración

Que la Administración indica que la multa impugnada fue emitida de conformidad con lo señalado en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, siendo subsanada por la recurrente con la presentación de la información solicitada en el requerimiento reiterativo, por lo que le correspondía acogerse al Régimen de Gradualidad, de manera que la multa fue emitida correctamente.

Análisis del caso

Que de autos se aprecia la mencionada resolución de multa (foja 3851) fue emitida por comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por no proporcionar la información o documentación requerida por la Administración, la cual se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] consignándose como fecha de infracción el 22 de mayo de 2013.

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituye infracción el no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Que, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, la infracción antes señalada se sanciona con la multa equivalente a 0.3% de los IN, siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que conforme con el literal b) del artículo 180 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, los Ingresos Netos equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que en el caso de los

¹⁹ Adicionalmente la recurrente procedió a rectificar las declaraciones juradas mensuales, PDT 621, por la omisión en declarar la venta de los vehículos, dejándose constancia de ello en el Punto 02 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 3334).



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignent los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, según el último párrafo del referido inciso y artículo, cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

Que por su parte, el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario señala que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario sancionada con multa tiene como criterio de gradualidad la subsanación y/o el pago y se encuentra graduada en el Anexo II de dicho reglamento, el que prevé que si se subsana de manera inducida dicha infracción, es decir, proporcionando la información o documentos que sean requeridos por la SUNAT sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación dentro del plazo otorgado por esta para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda— se tendrá derecho a una rebaja del 70% o del 50% dependiendo de si paga o no la multa.

Que, asimismo, en las Resoluciones N° 05319-1-2007 y 00835-10-2012 se ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 5 del citado artículo 177 está referida a información o documentación que los contribuyentes se encuentren obligados a preparar ante una solicitud de información de la Administración, supuesto distinto al previsto en el numeral 1 del mismo artículo, relativo al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 3589) la Administración señaló que según el Balance de Comprobación, Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios y Balances observó que al inicio del ejercicio 2011 así como al cierre de dicho ejercicio mantiene cuentas por cobrar en la cuenta contable denominada "Otras Cuentas por Cobrar" por el importe de S/ 6 248 289,95; al respecto, solicitó a la recurrente que proporcionara información respecto a la naturaleza del saldo, indicando el nombre de las personas y/o empresas a las que corresponden dichos desembolsos, las fechas en las que se efectuaron los desembolsos, el motivo que los originó y los motivos por los cuales hasta la fecha no se ha cobrado el importe indicado; siendo que mediante el resultado del mencionado requerimiento (foja 3588), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que se le comunicó que había incurrido en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante Puntos 1 y 2 del Requerimiento N° (foja 3586), la Administración reiteró a la recurrente proporcionar la documentación solicitada en el Requerimiento N° a fin de subsanar la comisión de la infracción mencionada; dejando constancia en el resultado de dicho requerimiento (fojas 3583 y 3584), que la recurrente presentó un escrito señalando la naturaleza del saldo, persona o personas y/o empresas a las que corresponde el desembolso de S/ 6 248 289,95, así como las fechas en las que se efectuaron los desembolsos, el motivo que los originó y los motivos por los cuales hasta la fecha no se ha cobrado dichos desembolsos, por lo que se advierte que subsanó la infracción.

Que conforme con lo expuesto, habiéndose verificado que la recurrente no proporcionó la información solicitada mediante Requerimiento N° dentro del plazo otorgado para ello, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que, respecto al monto de la sanción, de acuerdo al Anexo N° 01 de la Resolución de Multa N° (foja 3850), esta fue emitida por el importe de S/ 2 960,00, más intereses, sanción equivalente al 80% del valor de la UIT vigente en el 2013²⁰, debido a que la recurrente se encontró omiso a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, de conformidad con el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario, antes glosado.

²⁰ S/ 3 700,00.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Que, ahora bien, dado que la recurrente subsanó la infracción cometida en el plazo otorgado por la Administración mediante Requerimiento N° _____ pero sin cancelar el monto de la sanción respectiva, a esta le corresponde una rebaja del 50%, equivalente al importe de S/ 1 480,00 más intereses, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° _____

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que al haber impugnado la Resolución de Determinación N° _____, que originó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, solicita que sean atendidos los extremos de su apelación y se deje sin efecto la resolución de multa impugnada.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario teniendo en consideración los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____

Análisis del caso

Que la resolución de multa impugnada (foja 3849) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, con relación al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2011.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, tipifica como 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 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 conforme se establecía en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código²¹, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la citada infracción era 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 la Nota 21 de la mencionada tabla disponía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas. Asimismo, en el caso del Impuesto a la Renta, se entiende por tributo resultante al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior; y en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se entiende por tributo resultante al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible.

Que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en la determinación que resultó de los reparos realizados por la Administración en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenida en la Resolución de Determinación N° _____ girada por dicho impuesto y ejercicio, respecto del cual en esta instancia se han mantenido algunos reparos y levantado otros, por lo que procede emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración reliquide la resolución de multa citada.

²¹ Antes de su modificación por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20 diciembre 2016.



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

Resolución de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente refiere que la infracción del numeral 5 del artículo 175 es de aplicación unitaria, por cuanto no establece diferencia entre el número de libros y/o registros y los periodos en los que se haya detectado, siendo que la Administración emitió dos multas en el proceso de fiscalización, una por atraso del Libro Mayor y otra por atraso del Libro de Actas, habiendo cancelado en dicho proceso la multa correspondiente al Libro Mayor, por lo que no correspondía el giro de la otra sanción.

Argumentos de la Administración

Que la Administración indica que la multa impugnada fue emitida bajo lo señalado en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes el Libro Diario N° 12 y el Libro Mayor N° 11 por los periodos enero a diciembre del ejercicio 2011, siendo subsanada de forma voluntaria por la recurrente, pero sin el pago de la multa, por lo que le correspondía acogerse a la rebaja del 80%, de manera que la multa fue emitida correctamente.

Análisis del caso

Que de autos se aprecia la mencionada resolución de multa (foja 3851) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por llevar con atraso mayor al permitido el Libro Diario N° 12 y el Libro Mayor N° 11, la cual se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° e indica como fecha de infracción 4 de enero de 2012.

Que el numeral 5 del artículo 175 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que constituye infracción, llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que, en cuanto a la sanción para la infracción bajo análisis, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, es una multa equivalente a 0,3% de los Ingresos Netos, la que de conformidad con la Nota 11 no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que conforme con el numeral 16 del artículo 62 del Código Tributario, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Que según el numeral 4 del artículo 87 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los administrados están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que según el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, el plazo máximo de atraso permitido para llevar el Libro Mayor y Diario es de 3 meses computados desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

Que el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, establece que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción materia de autos, se considerará el criterio de la subsanación y/o pago, pudiendo ser voluntaria o inducida por la Administración; agregando que la forma de subsanar dicha infracción es poniendo al día los libros y registros que fueron detectados con un atraso mayor al permitido por las normas correspondientes.

Que de acuerdo con la citada norma, en caso de subsanación voluntaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, esto es, antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción, se aplicará una rebaja del 90% o del 80%, dependiendo de si el contribuyente infractor paga o no la multa; mientras que en caso de la subsanación



Tribunal Fiscal

N° 0-8-2021

inducida, es decir si el contribuyente cumple con subsanar la infracción antes descrita dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado a partir de la fecha en que surta efecto la notificación en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción, se aplicará una rebaja del 70% o del 50% dependiendo de si se cancela o no la multa.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 08665-3-2001, la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

Que mediante Punto 18 del Requerimiento N° (foja 3569 y 3570), la Administración dejó constancia que el Libro Diario N° 12 y el Libro Mayor N° 11 fueron legalizados por el Notario Ronald Rómulo Venero Bocángel el 4 de enero de 2012, los mismos que contienen el registro de las operaciones de los meses de enero hasta diciembre de 2011, de lo que se desprende que dichos libros se encontraban con atraso mayor al permitido de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, por lo que la recurrente incurrió en la infracción establecida en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario; siendo que mediante el Punto 18 del Resultado del Requerimiento N° (foja 3464) la Administración dejó constancia que la recurrente subsanó la infracción por lo que correspondía se aplique la gradualidad respectiva.

Que conforme con lo expuesto, habiéndose verificado que la recurrente llevó el Libro Diario y Mayor con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que respecto al importe de la sanción impuesta, de acuerdo al Anexo N° 01 de la Resolución de Multa N° (foja 3854), se verifica que fue calculada considerando el tope de las 12 UIT²², S/ 43 800,00, sobre el cual la Administración aplicó la rebaja del 80%, resultando el importe de S/ 8 760,00, al haberse verificado que la recurrente cumplió con subsanar la infracción de forma voluntaria, al haber legalizado el Libro Mayor y Diario el 4 de enero de 2012, esto es, con anterioridad a la notificación del Requerimiento N° lo que se encuentra arreglado a ley. En ese sentido, corresponde mantener la resolución de multa impugnada y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente respecto a que la infracción del numeral 5 del artículo 175 es de aplicación unitaria, por cuanto no establece diferencia entre el número de libros y/o registros y los periodos en los que se haya detectado, siendo que la Administración emitió dos multas en el proceso de fiscalización, una por atraso del Libro Mayor y otra por atraso del Libro de Actas, habiendo cancelado la multa correspondiente al Libro Mayor, por lo que no correspondía el giro de la otra sanción. Al respecto cabe señalar que se verifica de autos que la Administración emitió una multa por llevar con atraso mayor al permitido el Libro Mayor y Diario, apreciándose que esta no fue cancelada por la recurrente, por lo que lo alegado en ese sentido carece de sustento.

Resolución de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala que la Administración establece una errónea conclusión respecto al supuesto de la comisión de la infracción, por cuanto no ha efectuado una adecuada evaluación de los antecedentes que obran en el expediente de fiscalización, toda vez que cumplió con presentar los documentos con los que cuenta y que validan la baja de activos por efectos de una subasta pública, lo cual fue corroborada por la Administración; y, si bien la Administración los consideró insuficientes, de modo alguno configuran una infracción por no presentar lo requerido.

Argumentos de la Administración

Que la Administración indica que la multa impugnada fue emitida bajo lo señalado en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, siendo que la recurrente no presentó el Libro de Actas solicitado, siendo que al no haber subsanado la infracción no le correspondía acogerse al Régimen de Gradualidad.

²² Los Ingresos Netos del ejercicio 2010 ascendieron a S/ 35 743 541, siendo superior a las 12 UIT S/ 43,800, por la que se considera esta última.



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

Análisis del caso

Que de autos se aprecia que la mencionada resolución de multa (foja 3853) fue emitida por comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por no exhibir el Libro de Actas solicitado, la cual se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° _____, e indica como fecha de infracción el 22 de junio de 2013.

Que el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción no exhibir los libros, registros, u otros documentos que la Administración solicite.

Que, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del mismo código se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos (IN).

Que la Nota 10 de la referida Tabla I señala que cuando la sanción aplicada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del referido artículo 177 se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que conforme al artículo 62 del código anotado, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la Administración dispone para el ejercicio de su función fiscalizadora, entre otras, de la facultad discrecional prevista en el numeral 3 del indicado artículo, según la cual se encuentra facultada a requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles, y agrega que esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.

Que los numerales 5 y 6 del artículo 87 del referido código, modificados por Decreto Legislativo N° 953, prescribe que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración debiendo, entre otros supuestos, permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas; así como están obligados a proporcionar a la Administración la información que esta requiera o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

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

Que, según el último párrafo del referido inciso y artículo, cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

Que por su parte, el Anexo I del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario señala que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario sancionada con multa tiene como criterio de gradualidad la subsanación y/o el pago y se encuentra graduada en el Anexo II de dicho reglamento, el que prevé que si se subsana de manera inducida la infracción del numeral 1 del artículo 177 del aludido código —esto es, en el plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación en que se comunica al contribuyente que ha incurrido en infracción— se tendrá derecho a una rebaja del 80% o del 50% dependiendo de si paga o no la multa.

Que mediante la Resolución N° 04794-1-2005 este Tribunal ha establecido como precedente de observancia obligatoria, que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando



Tribunal Fiscal

Nº 0-8-2021

el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que de lo actuado se tiene que mediante Punto 1 del Requerimiento N° (foja 3581) la Administración solicitó a la recurrente presente el Libro de Actas; y, mediante el resultado del mencionado requerimiento (foja 3579), la Administración dejó constancia que al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente presentó un escrito donde manifestó que el libro solicitado se encontraba en dominio del Poder Judicial, sin embargo no proporcionó alguna documentación que acredite su dicho, por lo que había incurrido en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante Punto 6 del Requerimiento N° (foja 3406), la Administración reiteró a la recurrente presentar la documentación solicitada mediante Requerimiento N° a fin de subsanar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario; y, mediante su resultado (fojas 3329 y 3330), la Administración dejó constancia que la recurrente reiteró que el libro solicitado se encontraba en dominio del Poder Judicial y que había solicitado la devolución del citado libro, sin embargo, señaló que la recurrente no proporcionó sustento que acredite esta situación, por lo que no subsanó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que de lo expuesto se tiene al no haber exhibido la recurrente el Libro de Actas solicitado mediante Requerimientos N° la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que respecto al monto de la sanción, de acuerdo al Anexo N° 01 de la Resolución de Multa N° (foja 3852), esta fue emitida por el importe de S/ 2 960,00, más intereses, sanción equivalente al 80% del valor de la UIT vigente en el 2013²³, debido a que la recurrente se encontró omiso a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, de conformidad con el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario, antes glosado, no habiendo la recurrente subsanado la infracción dentro del plazo otorgado por la Administración, por lo que no le corresponde la rebaja prevista en el Régimen de Gradualidad, en consecuencia, al encontrarse la resolución de multa emitida por dicha infracción arreglada a ley, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que presentó los documentos que validan la baja de activos por efectos de una subasta pública, cabe señalar que la comisión de la presente infracción se debió a que la recurrente no exhibió el Libro de Actas, respecto del cual la propia recurrente sostuvo que no contaba con el referido libro debido a que se encontraba en dominio del Poder Judicial, sin presentar ninguna documentación que lo acreditara, careciendo de fundamento en consecuencia su argumento.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Vásquez Rosales e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 27 de febrero de 2014, en el extremo referido a las Resolución de Multa N° , y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
SD/RM/PA/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.

²³ S/ 3 700,00.